

IVA

Spese per prestazioni sanitarie e fattura elettronica – III° parte

di Luca Caramaschi

Sta creando più di un'incertezza applicativa il silenzio dell'Amministrazione finanziaria sulla questione del **divieto di fatturazione elettronica** riferito alle spese per **"prestazioni sanitarie"** come da ultimo rimodulato dalla previsione contenuta nell'[articolo 9-bis, comma 2, L. 12/2019](#), la legge di conversione del cosiddetto decreto semplificazioni ovvero il **D.L. 135/2018**.

Come ricordato nei [due precedenti contributi](#) sul tema la citata modifica, infatti, interviene a modificare la disposizione di cui all'[articolo 10-bis D.L. 119/2018](#), convertito nella **L. 136/2018**, al fine di stabilire che i **divieti** all'emissione della fattura elettronica **"si applicano anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche"**.

Il **dubbio** è dunque quello di capire se, in relazione al predetto divieto di fatturazione elettronica, sussista o meno un collegamento con le **prestazioni sanitarie esenti**, che conferiscono il **diritto alla detrazione** ai fini reddituali, oppure se la nozione di prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche recata dalla norma sia da intendersi in senso più ampio.

Se con la **Faq n. 59 del 26.2.2019** l'Agenzia delle entrate ha confermato che, alla luce delle recenti disposizioni, i **podologi**, i **fisioterapisti** e i **logopedisti non devono emettere per l'anno 2019 fatture elettroniche** per le prestazioni sanitarie rese **nei confronti delle persone fisiche**, dovendo pertanto continuare ad emetterle in formato cartaceo, nel mese di **dicembre 2018 l'Agenzia**, in risposta ad una **istanza di interpello** (la **n. 90 del 03.12.2018**) si è espressa con riferimento al trattamento iva delle prestazioni di servizi rese dagli **Operatori Socio Sanitari** (O.S.S.) e sulla loro riconducibilità al trattamento di esenzione previsto per le "spese sanitarie" menzionate nell'[articolo 10, comma 1, n. 18\), D.P.R. 633/1972](#).

Con riferimento a queste figure il documento di prassi richiama un recente **parere del ministero della Salute**, la **nota prot. n. 56436 del 22 novembre 2018**, con la quale viene chiarito che **"l'Operatore Socio sanitario continua ad essere identificato come un operatore d'interesse sanitario di cui all'articolo 1, comma 2, della legge n. 43/2006, che si caratterizza per essere sprovvisto delle caratteristiche della professione sanitaria in senso proprio, per la mancanza di autonomia professionale, con funzioni accessorie e strumentali e per una formazione di livello inferiore; per tali operatori non è prevista l'iscrizione ad uno specifico Albo professionale (...). In particolare l'Operatore socio sanitario è l'operatore che, a seguito dell'attestato di qualifica conseguito al termine di specifica formazione professionale regionale, svolge attività indirizzata a soddisfare bisogni primari della persona, nell'ambito delle proprie aree di competenza, in un**

contesto sia sociale che sanitario (...) e che *“per la tipologia di formazione e le competenze attribuite sopra esplicitate, l’Operatore Socio Sanitario **non può essere assimilabile alle Professioni sanitarie** di cui al comma 1, dell’articolo 1, della legge n. 43/2006, che conseguono un’abilitazione all’esercizio professionale all’esito di un corso triennale universitario (...)*”.

Di conseguenza, l’Agenzia delle entrate ritiene che **l’operatore socio sanitario non rientri tra i soggetti abilitati all’esercizio delle professioni sanitarie**, e che, quindi, alle prestazioni rese dai predetti operatori **non sia applicabile l’esenzione Iva** di cui all'[articolo 10, comma 1, n. 18\), D.P.R. 633/1972](#) bensì l’assoggettamento ad Iva con applicazione dell’aliquota ordinaria.

Nell’ottica degli **obblighi di fatturazione** tale conclusione dovrebbe portare alla conclusione che, in relazione alle predette prestazioni rese dagli operatori socio sanitari, sussiste **l’obbligo di fatturazione elettronica** non applicandosi, quindi, il **divieto** previsto dalla previsione contenuta nell'[articolo 10-bis D.L. 119/2018](#), convertito nella **L. 136/2018**.

Tuttavia, laddove le prestazioni dall’operatore socio sanitario siano rese **su richiesta del medico di famiglia o del pediatra**, come precisato dalla **risoluzione AdE 60/E/2017**, dovrebbe al contrario applicarsi **l’esenzione da Iva** ai sensi del citato [articolo 10, comma 1, n. 18\), D.P.R. 633/1972](#) con immediate conseguenze anche in termini di **sussistenza del divieto di fatturazione elettronica** per le citate prestazioni.

Partendo da queste ultime conclusioni si osserva che, tanto la citata [risoluzione AdE 60/E/2017](#), quanto la più recente **risposta alla istanza di interpello n. 90/2018**, forniscono una interessante **chiave di lettura** per comprendere quali siano le **prestazioni sanitarie** ritenute meritevoli dell’esenzione da Iva, fatto che dovrebbe produrre immediati riflessi in merito alla verifica della sussistenza del **divieto di fatturazione elettronica**.

In entrambi i citati documenti di prassi l’Agenzia precisa, richiamando tanto la **prassi pregressa** ([risoluzione AdE 128/E/2011](#), [risoluzione 550555/1989](#); [risoluzione AdE 119/E/2003](#); [risoluzione AdE 39/E/2004](#); [risoluzione AdE 87/E/2010](#)) quanto la **giurisprudenza della Corte di Giustizia** della Comunità Europea (sentenza n. C-141/00 del 10 settembre 2002), che **l’esenzione da Iva** alle prestazioni sanitarie deve essere valutata:

- in relazione alla **natura delle prestazioni fornite**, riconducibili nell’ambito della diagnosi, cura e riabilitazione, e
- in relazione ai **soggetti prestatori**, i quali devono essere **abilitati all’esercizio della professione**, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le rende.

Pertanto, posto che l’esenzione Iva è subordinata al **duplice requisito della natura della prestazione** (diagnosi, cura e riabilitazione) **e di colui che la rende** (soggetti abilitati all’esercizio della professione), ne discende, secondo l’Agenzia delle entrate, che **il venir meno di uno dei due requisiti comporta il venir meno anche dell’esenzione**.

Adottando tale chiave di lettura la [risoluzione AdE 60/E/2017](#) offre la soluzione, che a questo

punto dovrebbe ritenersi valida anche per definire la sussistenza o meno degli **obblighi di fatturazione elettronica**, in relazione alle prestazioni rappresentate nello schema che segue.

PRESTAZIONI

TRATTAMENTO IVA

Prestazioni rese dalle farmacie tramite messa a disposizione di operatori socio-sanitari. Nella misura in cui le prestazioni siano richieste dal medico o pediatra e rese da operatori socio-sanitari, da infermieri e da fisioterapisti, **deve ritenersi soddisfatto il duplice requisito oggettivo e soggettivo funzionale all'esenzione da Iva** (in senso conforme la citata [risoluzione AdE 128/E/2011](#)).

Prestazioni analitiche di prima istanza rientranti nell'ambito dell'autocontrollo. Ai fini impositivi, laddove le prestazioni nell'ambito dell'autocontrollo siano eseguite **direttamente dal paziente** tramite apparecchiature automatiche disponibili presso la farmacia, senza l'ausilio di un professionista sanitario, **viene meno il requisito soggettivo dal quale dipende l'esenzione Iva disposta dall'articolo 10, n. 18), D.P.R. 633/1972**. Era già stata esclusa, in passato, in risposta ad un'istanza di interpello, l'applicazione del citato **articolo 10** alla fattispecie - sostanzialmente analoga a quella rappresentata nel caso di specie - del programma "Tele monitoraggio domestico", nell'ambito del quale le misurazioni periodiche erano effettuate direttamente dal paziente.

Prestazioni di supporto all'utilizzo di dispositivi strumentali per i servizi di secondo livello. Qualora i servizi in questione siano **prescritti da medici o pediatri** ed erogati anche avvalendosi di personale infermieristico, nel rispetto dell'**articolo 3 D.M. 16.12.2010**, appare **soddisfatto l'enunciato duplice requisito oggettivo e soggettivo, con la conseguente applicabilità dell'esenzione Iva**.

Servizio di prenotazione, riscossione e ritiro dei referti. Si conferma che tale servizio - disciplinato dagli **articoli 3 e 9 D.M. 08.07.2011** - è **soggetto all'imposta ad aliquota ordinaria**, ai sensi dell'[articolo 3 D.P.R. 633/1972](#).

Anche alla luce di tali ultime pronunce di carattere interpretativo si comprende come sia a questo punto indifferibile un **organico documento di prassi** che, con riferimento alla definizione del preciso ambito di applicazione del **divieto di fatturazione elettronica** imposto dal legislatore con riferimento alle spese sanitarie **"effettuate nei confronti delle persone fisiche"**, fornisca **indicazioni esaustive sui comportamenti che i numerosi soggetti operanti in tale ambito devono tenere ai fini del corretto adempimento degli obblighi di fatturazione**.

Il tutto, anche in considerazione anche dell'incertezza che regna in merito alle **sanzioni applicabili** nei casi di errato utilizzo della **modalità di emissione** (cartacea o elettronica) dei predetti documenti di certificazione fiscale.

Master di specializzazione

LE PROCEDURE CONCORSALE NELLA CRISI D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)