IVA e prestazioni sanitarie

Data 01 febbraio 2005
Categoria professione

Dopo i recenti problemi interpretativi che hanno provocato sconcerto, per interpretazioni retroattive, l'Agenzia delle entrate emana una circolare esplicativa. I MMG sono esenti IVA per le prestazioni connesse alla loro attività tranne che per le certificazioni strettamente peritali, cioè quelle tendenti a riconoscere lo status del richiedente rispetto al diritto all'indennizzo o al diritto ad un beneficio amministrativo od economico.

Circolare Agenzia Entrate n. 4 del 28.01.2005 - Oggetto: Prestazioni mediche esenti - art.10, n.18), DPR 26 ottobre 1972 n. 633 - Art. 13, parte A, n 1, lett. c) della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE. Sentenze Corte di giustizia (del 20/11/2003 cause 307/01 e 212/01)

1)Premessa

L'art. 10, n.18), del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 esenta "le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze". La disposizione deriva dal recepimento nella normativa nazionale di quanto previsto dall'art.13, parte A, n.1, lett. c) della sesta Direttiva (direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977) che dispone che gli Stati membri esentano "le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati".

Sull'argomento, di recente, si è pronunciata la Corte di Giustizia Europea con sentenze del 20 novembre 2003 (cause C-307/01 e C-212/01) enucleando taluni principi e limitazioni nell'applicazione della suddetta disposizione comunitaria.

Alla luce della interpretazione fornita dall'Organo di giustizia comunitaria, si ritiene opportuno, con la presente circolare fornire chiarimenti sul trattamento IVA applicabile alle prestazioni rese dai medici, allo scopo di assicurare comportamenti uniformi all'interno dello Stato.

2) Trattamento IVA delle prestazioni mediche secondo la Corte di Giustizia

La Corte di Giustizia con le sentenze in rassegna (cause 307/01 e 212/01), pronunciate a seguito di controversie insorte in Austria e Gran Bretagna, ha affermato che il richiamato art. 13, parte A, n. 1, lett. c), non esenta l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche ma solo quelle corrispondenti alla nozione "di prestazioni mediche" che deve assumere, ai fini dell'esenzione, un significato autonomo rispetto al complesso delle attività rese nell'ambito di tali professioni.

Secondo la Corte, l'esenzione va riconosciuta esclusivamente a quelle prestazioni mediche che sono dirette alla diagnosi, alla cura e, nella misura possibile, alla guarigione di malattie e di problemi di salute.

Infatti, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenze 10 settembre 2002 - causa 141/00, 11 gennaio 2001 - causa 76/99, 14 settembre 2000 - causa n. 384), le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente dato che costituiscono una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

Tuttavia la Corte ha precisato che anche le prestazioni effettuate a fini profilattici possono beneficiare dell'esenzione essendo ciò conforme all'obiettivo comune delle esenzioni previste dall'art. 13, n 1, lett. b) e c) della sesta direttiva che è quello di ridurre il costo delle spese sanitarie e rendere pertanto le cure mediche accessibili ai singoli.

Al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione occorre individuare il contesto in cui le prestazioni sanitarie sono rese per stabilire quale sia il loro scopo principale."Pertanto -ad avviso della Corte- se una prestazione medica viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare nonchè di mantenere o di ristabilire la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non si applica".

Così la Corte ha escluso che possano rientrare nell'esenzione le perizie mediche la cui realizzazione, sebbene "faccia appello alle competenze mediche del prestatore e possa implicare attività tipiche della professione medica, come l'esame fisico del paziente o l'esame della sua cartella clinica", persegue "lo scopo principale di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui".

Non costituiscono altresì, secondo la Corte, prestazioni mediche esenti quelle effettuate nell'esercizio della professione medica consistenti nel rilascio di certificati o referti sullo stato di salute di una persona al fine dell'istruzione di pratiche amministrative, come ad esempio quelle dirette ad ottenere una pensione di invalidità o di guerra, oppure esami medici eseguiti al fine di quantificare l'entità dei danni nei giudizi di responsabilità civile o al fine di intentare un'azione giurisdizionale in relazione ad errori medici.

A giudizio della Corte, ai fini dell'esenzione, inoltre, non è rilevante che l'attività peritale rivesta un interesse generale per la circostanza che l'incarico sia conferito da un giudice o da un ente di previdenza sociale, o che, in forza del diritto nazionale, le spese siano poste a carico di quest'ultimo; il carattere di interesse generale delle attività peritali non consente comunque di applicare l'esenzione a prestazioni mediche che non hanno la finalità di tutelare la salute della persona; ciò in quanto l'art. 13 della direttiva non esenta da IVA ogni attività di interesse generale ma solo quelle enumerate e descritte in modo dettagliato.

In considerazione dello scopo principale delle prestazioni non possono essere esentati, secondo il convincimento della Corte di giustizia, gli esami medici, i prelievi di sangue o di altri campioni corporali effettuati per permettere al

datore di lavoro di adottare decisioni relative all'assunzione o alle funzioni che un lavoratore deve esercitare oppure di permettere ad una compagnia di assicurazione di fissare il premio da esigere da un assicurato.

Non rientrano, inoltre, nell'ambito di applicazione dell'esenzione le prestazioni mediche tese a stabilire con analisi biologiche le affinità genetiche di individui (sentenza 14/09/2000 - causa 384/98).

Diversamente, a parere dell'organo di giustizia comunitario, possono fruire dell'esenzione in quanto finalizzati alla tutela della salute:

a) i controlli medici regolari, istituiti da taluni datori di lavoro o da talune compagnie assicurative, compresi i prelievi di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie;

b) il rilascio di certificati di idoneità fisica ad esempio a viaggiare;

c) il rilascio di certificati di idoneità fisica diretti a dimostrare nei confronti di terzi che lo stato di salute di una persona impone limiti a talune attività o esige che esse siano effettuate in condizioni particolari.

3) Applicabilità in ambito nazionale dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia.

La sesta direttiva n. 77/388/CEE - in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - stabilisce un sistema di applicazione dell'IVA uniforme in tutti gli stati appartenenti alla Comunità al fine di evitare fenomeni distorsivi della concorrenza nella circolazione dei beni e dei servizi. Tale sistema comporta che gli Stati membri hanno l'obbligo di uniformare i propri ordinamenti alle regole dettate dalla citata direttiva.

In tale contesto, improntato a criteri di uniformità, è pertanto necessario applicare i principi interpretativi espressi dalla Corte di Giustizia con le sentenze in rassegna, anche se pronunciate nei confronti di Stati diversi dall'Italia; in caso contrario infatti, l'Italia, in considerazione degli obblighi assunti in ambito comunitario, si esporrebbe al rischio di procedure d'infrazione per violazione della sesta direttiva.

In particolare le sentenze del 20 novembre 2003, intervenendo sul significato normativo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, 77/388/CEE, rendono indispensabile una rilettura del sistema di esenzione previsto dall'art. 10, n. 18), del Dpr n. 633 del 1972, al fine di limitarne l'ambito di applicazione.

Peraltro la generica formulazione di detta norma si presta alla soluzione ermeneutica offerta dalla Corte di giustizia in questione e non rende necessario l'intervento correttivo del legislatore nazionale.

4) Art 10, n. 18), del 26 ottobre 1972, n. 633. Ambito di applicazione dell'esenzione. (Criterio dello scopo principale della prestazione).

Come già detto, in ambito nazionale l'individuazione delle prestazioni mediche e paramediche esenti è operata dall'art. 10, n. 18), del DPR n. 633/1972, che fa riferimento alle "prestazioni sanitarie di diagnosi cura e riabilitazione rese alla persona".

Al riguardo tenendo conto, in particolare, della nozione di "prestazione medica" elaborata nelle pronunce giurisdizionali in discorso, l'ambito di applicazione dell'esenzione prevista dal citato art. 10, n. 18), va limitato alle prestazioni mediche di diagnosi, cura e riabilitazione il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, comprendendo in tale finalità anche quei trattamenti o esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia.

In tal modo si evita di comprendere indistintamente nell'esenzione IVA tutte le estrinsecazioni delle professioni mediche e paramediche, ma si rende necessario individuare nell'ambito di tali professioni le prestazioni non riconducibili alla nozione di prestazioni mediche enucleata dalla Corte di Giustizia.

Poiché l'interpretazione della Corte ha interessato i requisiti oggettivi che una prestazione medica o paramedica deve possedere per essere qualificata esente da IVA, non risulta in alcun modo intaccato il principio - che inerisce l'aspetto soggettivo - espresso dalla lettera c) dell'art. 13), della sesta direttiva, in base al quale la individuazione delle professioni e arti sanitarie è demandata ai singoli Stati. Pertanto deve ritenersi conforme al diritto comunitario la previsione recata dall'art. 10, n.18), secondo cui, sotto il profilo soggettivo, la prestazione medica e paramedica può essere esente dall'IVA solo se resa dai soggetti sottoposti a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del R.D. 27 luglio 1934 n. 1265 e successive modificazioni ovvero individuati dal decreto del ministero della Sanità 17 maggio 2002.

L'elemento di novità che deriva dal contesto delineato dai giudici comunitari, riguarda in particolare le prestazioni di natura certificativa e soprattutto le perizie mediche.

Considerato che l'adozione di un criterio indefinito e talune volte non facilmente verificabile qual è "lo scopo principale della prestazione" può comportare conseguenze negative sul piano della corretta e uniforme applicazione dell'esenzione, al fine di limitare i dubbi interpretativi sorti in relazione ai molteplici quesiti prospettati dai contribuenti, si ritiene utile fornire una rassegna esemplificativa di fattispecie riconducibili o meno all'art. 10 n. 18) del DPR 633/1972.

5) Prestazioni di medicina legale

In generale vanno escluse dall'esenzione le attività rese dai medici nell'ambito della loro professione che consistono in perizie eseguite attraverso l'esame fisico o in prelievi di sangue o nell'esame della cartella clinica al fine di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui o comunque per altre finalità non connesse con la tutela della salute.

Non possono beneficiare dell'esenzione pertanto le consulenze medico legali concernenti lo stato di salute delle persone finalizzate al riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra, gli esami medici condotti al fine della preparazione di un referto medico in materia di questioni di responsabilità e di quantificazione del danno nelle controversie giudiziarie (esempio: prestazioni dei medici legali come consulenti tecnici di ufficio presso i tribunali) o finalizzate alla determinazione di un premio assicurativo o alla liquidazione di una danno da parte di una impresa assicurativa; sono altresì escluse dall'esenzione le perizie tese a stabilire con analisi biologiche l'affinità genetica di soggetti al fine dell'accertamento della paternità.

Si ritiene opportuno esaminare più in dettaglio le seguenti ipotesi particolari sottoposte all'esame della scrivente.

5.1 Riconoscimento cause di servizio

Gli accertamenti medico-legali effettuati dall'INAIL, sulla base di convenzioni stipulate con aziende a fronte del

pagamento di corrispettivi, connessi alle istanze di riconoscimento di "cause di servizio" presentate da lavoratori dipendenti in relazione ad infortuni, stati di infermità, inabilità assoluta o permanente, devono essere assoggettati ad IVA.

Si tratta infatti di prestazioni preordinate al riconoscimento o meno di benefici economici nei confronti del personale e non finalizzate alla tutela della salute di detto personale. Qualora tuttavia l'INAIL renda, sulla base delle convenzioni, prestazioni mediche aventi una finalità terapeutica o di prevenzione, queste fruiscono dell'esenzione: è il caso dei controlli medici eseguiti sui lavoratori a scopo profilattico o al fine di stabilirne l'idoneità fisica, cioè se lo stato di salute consenta lo svolgimento di determinate mansioni ovvero il rientro al lavoro.

5.2 Prestazioni rese dalle commissioni mediche di verifica in relazione alle istanze di pensione di invalidità.

La Commissione medica di verifica istituita presso il Ministero dell'economia e finanze (Direzione centrale degli Uffici locali e dei servizi del tesoro) svolge attività di consulenza medico legale in relazione alle richieste di pensione di invalidità. I componenti della Commissione possono essere dipendenti di altri enti o liberi professionisti.

Per quanto riguarda le prestazioni rese nei confronti della Commissione dai medici dipendenti, non titolari di una posizione IVA in relazione ad una attività di lavoro autonomo, non si pone alcun problema di IVA, atteso che ai sensi dell'art. 50, c.1, lettera f) del TUIR, il rapporto intrattenuto determina un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, come tale completamente estraneo all'ambito di applicazione dell'IVA.

Le prestazioni rese dai medici libero professionisti non possono beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 10 del DPR n. 633 in quanto non hanno per scopo principale quello di tutelare, nonchè di mantenere o ristabilire la salute di una persona ma quello di fornire un parere medico al fine di sostenere o invalidare una richiesta di riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra. Le prestazioni in discorso vanno pertanto assoggettate ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria del 20%.

Si fa presente che ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. f) del Tuir, come modificato dall'art. 2, comma 35, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, i compensi erogati da Stato, Regioni, Province e Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, nel cui ambito devono comprendersi anche le partecipazioni a commissioni istituite sulla base di norme di legge, costituiscono redditi di lavoro autonomo se la prestazione è resa da soggetti titolari di partita IVA.

Anteriormente alla richiamata modifica normativa, in vigore dal 1 gennaio 2004, i compensi percepiti per l'esercizio di pubbliche funzioni costituivano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ancorché resi da professionisti. Le relative prestazioni, pertanto, non essendo rilevanti ai fini dell'IVA non erano soggette all'obbligo di fatturazione.

5.3 Commissioni mediche locali patenti di guida.

Le Commissioni mediche locali patenti di guida (organismi dei Ministeri della salute e delle infrastrutture e dei trasporti) hanno il compito di valutare l'idoneità alla guida di soggetti disabili o affetti da patologie potenzialmente pericolose per la guida, ai sensi dell'art. 119, comma 4, del codice della strada (d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285).

Il regolamento di esecuzione del codice della strada pone a carico degli utenti il versamento di "diritti" per le operazioni di competenza delle commissioni, che verranno destinati in parte al pagamento dei gettoni di partecipazione dei componenti e, in parte alle spese di funzionamento delle commissioni.

In relazione a ciò si ritiene che le prestazioni rese dai medici libero professionisti componenti delle Commissioni mediche in questione rientrino nell'ambito applicativo dell'esenzione in quanto lo scopo principale non consiste nel rilascio dell'autorizzazione amministrativa alla guida, ma nella tutela preventiva della salute di soggetti che, trovandosi in particolari condizioni fisiche, potrebbero compromettere la propria salute e l'incolumità della collettività attraverso la guida di autoveicoli.

Il rilascio della patente avverrà solo a seguito del superamento dell'esame di guida.

Per quanto concerne l'attività svolta dalla Commissione nei confronti degli utenti si ritiene che questa non assuma rilevanza ai fini dell'IVA in quanto attiene all'esercizio di compiti istituzionali previsti da norme di legge. Le somme dovute dagli utenti, non costituendo il corrispettivo di prestazioni di servizi di natura commerciale, non devono essere, pertanto, gravate da imposta.

Devono essere altresì ricondotte all'esenzione IVA le ordinarie visite mediche effettuate per il rilascio o il rinnovo di patenti a soggetti non affetti da disabilità.

6) Certificazioni rilasciate dai medici di famiglia

I medici di famiglia esercitano in connessione alle prestazioni cliniche una serie di prestazioni cui sono tenuti su richiesta del cittadino e a fronte delle quali, in taluni casi, ricevono il pagamento di una parcella. I medici di famiglia, inoltre, sono tenuti a rilasciare certificati sulla base di apposite disposizioni normative, senza percepire compensi.

Al riguardo si ritiene che siano esenti da IVA, quando rese dietro pagamento di un corrispettivo, le prestazioni rese dai medici di famiglia nell'ambito delle proprie attività convenzionali e istituzionali, comprese quelle attività di natura certificativa strettamente connesse all'attività clinica resa ai propri assistiti e funzionalmente collegate alla tutela della salute delle persone, intesa anche come prevenzione.

A titolo esemplificativo si segnalano le seguenti prestazioni che hanno quale scopo principale la tutela della salute anche se, in taluni casi, possono fornire a terzi elementi istruttori:

- certificati per esonero dalla educazione fisica;
- certificazione di idoneità per attività sportiva;
- certificati per invio di minori in colonie o comunità;
- certificati di avvenuta vaccinazione.

Le indicate certificazioni, rese a seguito di apposito esame clinico da parte del medico, non hanno come finalità principale quella di consentire a determinati soggetti di prendere una decisione, intervenendo pertanto nel processo decisionale altrui. Ad esempio i certificati di buona costituzione fisica richiesti per intraprendere una attività sportiva, realizzano lo scopo principale di tutelare in via preventiva la salute dei cittadini, sia come singoli che come collettività, nei luoghi dove vengono esercitate attività collettive sportive, didattiche, di lavoro.

Al di fuori delle ipotesi (come quelle richiamate) in cui lo scopo della prestazione è ben individuato, per usufruire

dell'esenzione da IVA occorre che sia menzionata la finalità principale -di tutela della salute- della certificazione richiesta. In difetto di tale dichiarazione infatti le certificazioni vanno assoggettate ad IVA in quanto le esenzioni previste dall'art. 10 in questione, in conformità dei principi espressi dalla Corte di Giustizia, devono essere interpretate restrittivamente costituendo una deroga al principio generale dell'assoggettamento ad IVA delle prestazioni rese a titolo oneroso da un soggetto passivo.

Non rientrano, invece, nell'ambito applicativo dell'esenzione le prestazioni di natura peritale, cioè quelle tendenti a riconoscere lo status del richiedente rispetto al diritto all'indennizzo o al diritto ad un beneficio amministrativo o economico.

Ad esempio:

- Certificazione per assegno di invalidità o pensione di invalidità ordinaria;
- Certificazione di idoneità a svolgere generica attività lavorativa;
- Certificazioni peritali per infortuni redatte su modello specifico;
- Certificazione per riconoscimento di invalidità civile.

I medici sono tenuti inoltre a rendere senza corrispettivo determinate prestazioni la cui obbligatorietà deriva per legge dalla natura dell'attività esercitata. Dette prestazioni non rilevano ai fini IVA in quanto non si realizzano i presupposti per l'applicazionedell'imposta.

Si tratta ad esempio di:

- dichiarazione di nascita, dichiarazione di morte;
- denunce penali o giudiziarie;
- denunce di malattie infettive e diffusive;
- notifica dei casi di AIDS;
- denuncia di malattia venerea;
- segnalazione di tossicodipendenti al servizio pubblico;
- denuncia di intossicazione da antiparassitario;
- denuncia della condizione di minore in stato di abbandono;
- certificati per rientro al lavoro o per rientro a scuola a seguito di assenza per malattia.

7) Prestazioni del medico competente

Le prestazioni rese dal medico competente nell'ambito della sua attività di sorveglianza sanitaria sui luoghi di lavoro, sulla base del Decreto legislativo 19 settembre 1994, n. 626, sono esenti da IVA ai sensi dall'art. 6 della legge n. 133 del 1999 (risoluzione 18/09/2003 n. 181).

Tale disposizione risulta conforme ai criteri enunciati dalla Corte di Giustizia in quanto il bene giuridico primario protetto attraverso l'attività posta in essere dal medico competente è la salute dei lavoratori ed in particolare la sicurezza sanitaria dell'ambiente di lavoro.

8) Prestazioni di chirurgia estetica

Le prestazioni mediche di chirurgia estetica sono esenti da IVA in quanto sono ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona.

Si tratta di interventi tesi a riparare inestetismi, sia congeniti sia talvolta dovuti ad eventi pregressi di vario genere (es: malattie tumorali, incidenti stradali, incendi, ecc.), comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone.

9) Prestazioni intramoenia

Si ritiene opportuno segnalare, conclusivamente, che nei casi richiamati, in cui sulla base dei principi formulati dalla Corte di Giustizia la prestazione del medico non è riconducibile al trattamento di esenzione (es. medicina legale), deve essere emessa fattura con addebito di IVA anche se il sanitario opera in regime di intramoenia. In tale ipotesi, poiché il medico opera nel quadro di un rapporto assimilato a quello di lavoro dipendente la prestazione sanitaria è formalmente resa al paziente dall'ente di cui il medico è dipendente.

Per tale motivo sarà il predetto ente ad emettere la fattura con applicazione dell'IVA al 20%.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

Fonte:http://www.taxelex.it/