

## IVA: OPERAZIONI ESENTI – PRESTAZIONI MEDICHE

### 01. NOZIONE

Come noto il **DPR 26 ottobre 1972, n. 633** ha introdotto e disciplinato **l'imposta sul valore aggiunto (IVA)**.

Da quell'epoca sicuramente il DPR 633/1972 è stata la norma che ha raccolto il maggior numero di integrazioni e modificazioni e questa attitudine non pare mai placarsi.

In questa scheda ci soffermiamo in particolare sulle **prestazioni mediche** riconducibili al **disposto dell'articolo 10 del DPR** titolato **Operazioni esenti dall'imposta**, uno degli articoli che ha avuto, fin dall'origine, una serie infinita di modificazioni, inclusioni ed esclusioni.

Al momento in cui scriviamo, aprile 2018, l'articolo 10 ha avuto almeno 67 modificazioni, alcune delle quali hanno racchiuso differenti numeri all'interno dello stesso articolo.

### 02. LE OPERAZIONI ESENTI INTERESSATE

**L'articolo 10 del D.P.R. 633/1972** elenca una lunga ma tassativa serie di operazioni che beneficiano del regime di esenzione da IVA, **qui ci occupiamo** di quelle riportate nella sottostante tabella.

#### ART. 10 DPR 633/1972 – OPERAZIONI ESENTI DALL'IMPOSTA

OPERAZIONE	Comma 1 numero:
Prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli equipaggiati	<b>15</b>
Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione	<b>18</b>
Prestazioni di ricovero e cura rese da ospedali, cliniche e case di cura	<b>19</b>

### 03. TRASPORTO MALATI O FERITI

Il numero 15 dell'articolo 10 indica tra le prestazioni esenti da Iva:

**le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uso equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da enti del Terzo settore di natura non commerciale**

L'impresa deve essere autorizzata a seguito di esplicito provvedimento da parte dell'ente pubblico che deve accertare l'idoneità dell'impresa a svolgere il servizio.

Appare evidente che se ad affidare il servizio sia un'azienda sanitaria o ospedaliera l'autorizzazione deve intendersi rilasciata con la sottoscrizione del contratto stante l'implicito riconoscimento ai predetti trasporti o servizi.

In materia **la Risoluzione Ministeriale 114/E/2000 del Ministero delle Finanze** in risposta ad un quesito posto dalla Regione Abruzzo in merito al trasporto riservato al servizio di elisoccorso ha ritenuto che nel novero delle sottoelencate prestazioni:

<b>a.</b>	il soccorso medico extra ospedaliero a seguito di incidenti del traffico, di infortuni sul lavoro, sportivi e del tempo libero o comunque a seguito di qualunque evento o patologia che comporti rischio per la sopravvivenza del singolo e per la collettività;
<b>b.</b>	trasporto primario, ovvero trasferimento del paziente dal luogo dell'evento al presidio ospedaliero più idoneo
<b>c.</b>	trasporto secondario, ovvero trasferimento di pazienti critici da ospedale a ospedale;
<b>d.</b>	trasporto di neonati a rischio;
<b>e.</b>	soccorso e trasporto in occasione di emergenze di massa;
<b>f.</b>	trasporto per forniture urgenti di sangue, plasma, e loro derivati, antidoti e farmaci rari;
<b>g.</b>	trasporti urgenti per i trapianti di organi;
<b>h.</b>	esercitazioni ed attività di addestramento del personale, quando richiesto;
<b>i.</b>	soccorso rapido in montagna sull'intero arco appenninico della regione Abruzzo, in collaborazione con il Corpo Nazionale Soccorso Alpino e Speleologico.

Il trattamento di esenzione compete solo per gli interventi sopra menzionati ai punti a), b), c) e d). Dovendosi, invece, assoggettare ad IVA, con aliquota nella misura ordinaria, gli interventi concernenti il trasporto di sangue, plasma, e loro derivati, antidoti e farmaci vari, nonché il trasporto di organi (punti f) e g)); per gli interventi concernenti il soccorso ed il trasporto in occasione di emergenze di massa ed il soccorso rapido in montagna (punti e) ed i)) il Ministero era del parere che essi esulino, di per se, dalla citata disposizione di esenzione.

Il **trattamento di esenzione**, tuttavia, si rende applicabile qualora, nel quadro delle predette attività di soccorso per emergenza di massa ed in montagna, **siano trasportati dei feriti**.

L'Agenzia Entrate è tornata sulla materia con la **risoluzione 83/E/2006**, chiarendo che la messa a disposizione del mezzo di soccorso e del relativo personale **può beneficiare dell'esenzione da IVA** solo nel caso in cui la stessa è finalizzata esclusivamente al trasporto malati o feriti da parte di imprese autorizzate e lo stazionamento è essenziale e logisticamente preordinato al trasporto di malati e feriti.

**Con risposta** fornita nel periodico Fisco Oggi, pubblicata il 9 settembre 2011, la stessa Agenzia ha incluso nel novero delle esenzioni, oltre alle predette, **lo stazionamento del mezzo di soccorso in occasione di eventi e manifestazioni** ovviamente se lo stesso è finalizzato al trasporto di malati o feriti, e lo stazionamento è essenziale a questo fine.

#### 04. PRESTAZIONI SANITARIE

Il numero 18 dell'articolo 10 indica tra le prestazioni esenti da Iva:

- 18)** le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 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;

Come chiaramente si arguisce al numero 18, godono dell'esenzione dall'Iva le prestazioni sanitarie che abbiano lo scopo di tutelare, mantenere e ristabilire la salute delle persone.



Vi è un **principio fondamentale** secondo il quale occorre individuare l'ambito in cui la prestazione sanitaria è resa per stabilire la sua finalità principale. E di conseguenza, il regime da adottare ai fini dell'Iva. Si tratta del cosiddetto ***criterio dello scopo principale***.

Proviamo, quindi, con maggior dettaglio come si differenziano le singole **prestazioni sanitarie** ai fini della disciplina Iva nel rispetto dell'articolo 10, punto n. 18, del DPR n. 633/72.

Per prestazioni sanitarie dei medici si intendono le prestazioni **di diagnosi, cura e riabilitazione** rese alla persona nell'esercizio delle **professioni e arti sanitarie** soggette a vigilanza. Questo ex art. 99, R.D. n. 1265/34.

Le stesse prestazioni possono essere svolte anche da operatori abilitati all'esercizio delle **professioni infermieristiche e tecnico-sanitarie**.

Possiamo quindi affermare che l'esenzione, definita dall'**articolo 10 punto n. 18 del DPR n. 633/72**:

E' limitata alle prestazioni sanitarie il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone. Compresi quei trattamenti o esami clinici effettuati nei confronti di persone sane.

Ha carattere oggettivo. Essendo correlata alla natura delle prestazioni sanitarie.

Tali prestazioni sono esenti anche quando sono effettuate per il tramite di **farmacie** che mettono a disposizione dei propri clienti: operatori sanitari, infermieri, fisioterapisti, etc.

In tal caso sono esenti sia le prestazioni effettuate dagli operatori sanitari nei confronti della farmacia, che le prestazioni della farmacia nei confronti dei clienti.

Vediamo adesso quali sono le **operazioni sanitarie esenti e imponibili** per l'Imposta sul valore aggiunto.



### **PRESTAZIONI SANITARIE ESENTI IVA:**

prestazioni effettuate da medici, chirurghi e odontoiatri;
prestazioni dirette alla diagnosi, cura e riabilitazione di biologi e psicologi;
certificazioni varie, prestazioni mediche di chirurgia estetica (solo se la prestazione risponde a finalità terapeutiche); medicina sportiva, medicina del lavoro;
prestazioni rese da laboratori radiologici e da laboratori di analisi mediche e di ricerche cliniche;
visite mediche fiscali per conto dell'Inps o dell'Inail.

### **PRESTAZIONI INFERMIERISTICHE E TECNICO-SANITARIE ESENTI IVA:**

infermiere, ostetrica, infermiere pediatrico;
podologo, fisioterapista (o massofisioterapista con formazione triennale), logopedista, ortottista, tecnico della riabilitazione psichiatrica, educatore professionale;
tecnico audiometrista, tecnico sanitario di laboratorio biomedico, tecnico sanitario di radiologia medica;
tecnico ortopedico, tecnico audioprotesista, igienista dentale, dietista;
tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro, assistente sanitario.

### **PRESTAZIONI SANITARIE IMPONIBILI IVA:**

prestazioni per corsi di formazione;
certificati legali fatti alle assicurazioni;
prestazioni non rivolte alla persona;
consulenze medico legali riguardanti lo stato di salute delle persone finalizzate al riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra;
prestazioni di medici legali come consulenti tecnici quando devono quantificare il danno nelle controversie legali, o per quantificare premi assicurativi;
prestazioni rese da chiropratici.

Premesso che vige il divieto di esercizio della professione senza abilitazione, va aggiunto che le prestazioni mediche, paramediche e odontoiatriche, se sono svolte in modo abusivo e, quindi, senza il possesso dei requisiti professionali abilitativi prescritti, sono **imponibili ai fini Iva**, poiché in tale evenienza, non è più applicabile il dettato dell'art. 10, n. 18, DPR n. 633/72.

## 05. PRESTAZIONI DI RICOVERO E CURA

**Il numero 19 dell'articolo 10** indica tra le prestazioni esenti da Iva:

- 19)** le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali.

Si tratta di quelle prestazioni rese sia in via ambulatoriale che a ricoverati, da parte dei seguenti soggetti:

- Società di mutuo soccorso con personalità giuridica e stabilimenti termali; **enti ospedalieri, case di cura e cliniche**, che sulla base delle convenzioni stipulate con le regioni, applicano tariffe corrispondenti a quelle praticate dagli enti pubblici;
- Onlus.

**RICORDA** Le prestazioni sanitarie rese da **case di cura non convenzionate** sono imponibili Iva.

A nulla rilevando che i pazienti vengano rimborsati dalle regioni in base a specifiche tariffe.

Ai fini dell'esenzione è importante definire cosa si intende per prestazioni di **ricovero e cura**.

In particolare si tratta di alloggio, assistenza, diagnosi e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto.

Questo aspetto assume importanza in quanto le prestazioni di maggior **comfort alberghiero** (come stanza singola, televisore, ecc) sono prestazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva e sono soggette ad un'aliquota del 10% se rese a ricoverati.



---

Salvo che le stesse siano indispensabili per realizzare gli scopi terapeutici del soggetto ricoverato e ad **aliquota Iva ordinaria se rese a soggetti non ricoverati**. Come possono essere gli accompagnatori.

<b>RICORDA</b>	L'esenzione si applica anche alle prestazioni sanitarie (ricovero, ambulatoriali, di diagnostica strumentale e di laboratorio) che le Aziende ospedaliere effettuano a favore dei soggetti extra-UE, nei confronti dei quali non sussistono i presupposti per la fruizione dell'assistenza in regime di servizio sanitario nazionale (risoluzione AE 86/2002).
----------------	--

