Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 57/2020

Pordenone, 8 Maggio 2020

Ai gentili Clienti

ESENZIONE DA IVA: NELLE PRESTAZIONI SANITARIE RESE A "PACCHETTO" OCCORRE VALUTARE LE CARATTERISTICHE DELLE SINGOLE PRESTAZIONI

Con la risposta al recente **interpello n. 118 del 24 aprile 2020** l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di confermare i requisiti sia oggettivi che soggettivi necessari all'applicazione del regime di esenzione da Iva previsto per le prestazioni sanitarie dal punto 18) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, anche quando queste fanno parte di un insieme di prestazioni (cosiddetto "pacchetto") rese da diversi operatori nell'ambito di un procedimento di cura coordinato e sotto la responsabilità di un medico.
Nel caso concreto trattasi di prestazioni rese da medici, educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie, dietisti/nutrizionisti, psicologi nell'ambito di un c.d. "pacchetto di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale" che viene fatturato da un centro medico al paziente e successivamente da ciascun singolo professionista al centro in proporzione al tempo dedicato e sulla base di valorizzazioni orarie proprie del tipo di prestazione.
Richiamando consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia l'Agenzia delle entrate afferma che per decidere, ai fini dell'Iva, se una prestazione di servizi che è composta da più elementi debba essere considerata come una prestazione unica o come due o più prestazioni autonome che devono essere valutate separatamente, si deve tener conto della duplice circostanza per cui:

- ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente;
- la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

A quest'ultimo proposito, l'Agenzia chiarisce che si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi devono essere considerati come una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. In tale circostanza, il fatto che un prezzo unico sia fatturato non riveste un'importanza decisiva.
Secondo i richiamati principi, le prestazioni rese nell'ambito del pacchetto di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale non possono essere considerate come un unicum, ossia un'unica

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

prestazione complessa, dovendosi quindi valutare in modo autonomo le singole prestazioni in esso ricomprese.

L'esenzione per le prestazioni sanitarie

Richiamando la circolare n. 4/E/2005, la risposta all'interpello in commento ricorda che l'esenzione riconosciuta alle prestazioni sanitarie è subordinata al ricorrere tanto di un requisito soggettivo quanto di un requisito oggettivo.

➪ *Profilo oggettivo*

In merito all'ambito oggettivo di applicazione, la circolare precisa che l'applicazione dell'articolo 10, comma 1, punto 18), Decreto Iva "*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*".

Sul punto, infatti, diverse pronunce della Corte di Giustizia UE hanno affermato che le prestazioni mediche devono avere uno scopo terapeutico, benché ciò non debba essere inteso in un'accezione particolarmente rigorosa. "*Anche nel caso in cui appaia che le persone che sono state oggetto di esami o di altri trattamenti medici a carattere profilattico non soffrono di alcuna malattia o anomalia di salute*, *l'inclusione di tali prestazioni nella nozione di "prestazioni mediche" è conforme all'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie, che è comune tanto all'esenzione prevista dall'articolo 13, n. 1, lettera b) della VI Direttiva che a quella prevista dallo stesso numero, lettera c)* [ora lettera c) dell'articolo 132, paragrafo 1, Direttiva 112/2006, ndR] *...".*

➪ *Profilo soggettivo*

Riguardo al profilo soggettivo dell'esenzione prevista dall'articolo 10, comma 1 punto 18), Decreto Iva, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), Direttiva Iva non definisce la nozione di "*professioni mediche e paramediche*" in quanto è lasciata alla libertà degli Stati membri definirne il contenuto. Al riguardo l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 4/E/2005 e in seguito con la risoluzione n. 128/E/2011, ha precisato che "*la prestazione medica o paramedica può essere esente dall'Iva* ***solo se resa dai soggetti sottoposti a vigilanza*** *ai sensi dell'articolo 99 del R.D. 1265/1934 e successive modificazioni ovvero individuati dal decreto del ministero della Sanità 17 maggio 2002*".

➪ *Conclusioni*

Ciò premesso, con riferimento al caso oggetto di risposta nel recente interpello n. 118/2020, l'Agenzia ritiene che le prestazioni di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale rese da medici, psicologi, dietisti e biologi nutrizionisti possono beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 10, comma 1, punto 18), Decreto Iva in quanto sussistono entrambi i requisiti soggettivo e oggettivo richiesti dalla

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

norma, non potendo invece pervenire alle medesime conclusioni con riferimento alle prestazioni svolte dagli educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie.

Le prestazioni soggette a Iva

Per le prestazioni rese da **educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie**, quindi, in quanto non rientranti nell'articolo 99, comma 1 del Testo unico delle leggi sanitarie né nel D.M. 17 maggio 2002, si applicherà l'Iva con aliquota ordinaria.

Ad analoghe conclusioni, è giunta la stessa Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello n. 90/2018 in relazione alla figura dell'**Operatore Socio Sanitario (OSS).** Trattasi dell'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. Secondo l'Agenzia "*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, L. 43/2006, che conseguono un'abilitazione all'esercizio professionale all'esito di un corso triennale universitario …*" con la conseguenza che anche alle prestazioni rese dai predetti operatori non torna applicabile l'esenzione Iva di cui all'articolo 10, comma 1, punto 18), Decreto Iva bensì l'assoggettamento a Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***