

RISOLUZIONE N. 128/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 20 dicembre 2011

OGGETTO: Consulenza giuridica - Applicabilità dell'esenzione Iva alle prestazioni sanitarie rese dalle farmacie – Art. 10, n. 18), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10, n. 18), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA chiede di conoscere se le prestazioni rese dalle farmacie, consistenti nella messa a disposizione di operatori socio-sanitari, infermieri e fisioterapisti per lo svolgimento di specifiche prestazioni professionali, siano riconducibili nell'ambito applicativo dell'esenzione dall'Iva di cui all'art. 10, n. 18), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, con il decreto legislativo del 3 ottobre 2009, n. 153, emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 11 della legge 18 giugno 2009, n. 69, il Governo ha definito i nuovi servizi erogabili dalle farmacie nell'ambito del servizio sanitario nazionale. Tale normativa prevede l'erogazione in farmacia di nuovi servizi ad alta valenza socio-sanitaria, quali: la partecipazione

all'Assistenza Domiciliare Integrata (ADI) e la presa in carico di particolari pazienti cronici, la realizzazione di iniziative per il corretto uso del farmaco, la partecipazione a programmi di educazione sanitaria e prevenzione, l'effettuazione di autoanalisi di prima istanza, le prenotazioni di visite ed esami (CUP).

Il Ministro della salute ha successivamente emanato tre decreti attuativi sui nuovi servizi, pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale, riguardanti le autoanalisi di prima istanza, la presenza in farmacia di altri operatori sanitari e la prenotazione per via telematica di prestazioni ambulatoriali. In esecuzione di uno di tali provvedimenti, alcune Organizzazioni territoriali aderenti ad ALFA stanno sottoscrivendo con strutture rappresentative delle professioni sanitarie, quali infermieri e fisioterapisti, contratti di mandato con rappresentanza, al fine di consentire agli utenti delle farmacie di poter accedere alle prestazioni rese da tali professionisti sanitari.

Con documentazione inviata ad integrazione della richiesta di consulenza giuridica in oggetto, ALFA ha precisato che, nella fattispecie descritta, il soggetto al quale verrebbe affidato il mandato di svolgere i nuovi servizi ad alta valenza socio-sanitaria, in nome e per conto delle farmacie aderenti, è una struttura societaria eventualmente organizzata anche in forma di società cooperativa.

Pertanto, il cittadino utente si rivolgerebbe alla farmacia per ottenere la prestazione dei servizi sanitari e la farmacia svolgerebbe direttamente il servizio, avvalendosi delle richiamate strutture societarie che effettuano l'attività richiesta per il tramite di propri professionisti sanitari.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

Ad avviso dell'istante, il rapporto tra le farmacie e la struttura cui fanno capo tali professionisti sanitari si configura come un rapporto tecnico strumentale, all'interno di un'unica prestazione principale rivolta al cittadino-utente in regime di esenzione dall'Iva, ai sensi dell'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972 esenta dall'Iva *“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 R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministero della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze”*.

L'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie stabilisce, al primo comma, che *“è soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della farmacia e delle professioni sanitarie ausiliarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata”*.

Ai sensi dell'art. 1 del decreto interministeriale del 17 maggio 2002 sono esenti dall'Iva le prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona, oltre che dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, dagli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel decreto ministeriale 29 marzo 2001. Quest'ultimo decreto prevede, all'art. 3, la fattispecie delle *“professioni sanitarie riabilitative”*, tra le quali è inclusa la figura del *“fisioterapista”*, e, all'art. 5, la fattispecie delle *“professioni tecniche della prevenzione”*, tra le quali è inclusa la figura dell' *“assistente sanitario”*.

Come emerge da una prassi ministeriale consolidata (vedi Risoluzione del 27/12/1989 n. 550555, Risoluzione del 28/05/2003, n. 119, Risoluzione del 16 marzo 2004, n. 39, Risoluzione del 20/08/2010, n. 87) e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea (vedi sentenza n. C141/00 del 10 settembre 2002), l'applicazione dell'esenzione 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. A tal riguardo, come sottolineato nella sentenza sopra citata, *“il principio di neutralità fiscale osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'Iva. Ne deriva che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare l'esenzione prevista per le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche dipendesse dalla forma giuridica mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività”*. L'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972 subordina, pertanto, l'esenzione esclusivamente alla natura della prestazione e alla qualifica professionale del prestatore, non richiedendo, invece, una particolare forma giuridica del soggetto passivo che fornisce la prestazione.

Ciò premesso, con riferimento al caso in esame, si osserva preliminarmente che il decreto legislativo del 3 ottobre 2009, n. 153, in attuazione della delega contenuta nell'art. 11 della legge 18 giugno 2009, n. 69, ha disciplinato i nuovi servizi erogabili dalle farmacie nell'ambito del servizio sanitario nazionale. In particolare, l'art. 1, comma 2, lettera a), punto 4), del decreto ha previsto, tra i nuovi compiti delle farmacie, *“la messa a disposizione di operatori socio-sanitari, di infermieri e di fisioterapisti, per la effettuazione di specifiche prestazioni professionali richieste dal medico di famiglia o dal pediatra di libera scelta”*.

Dall'analisi della disciplina di riferimento si evince che le prestazioni professionali in questione, purché oggettivamente riconducibili alla diagnosi, alla cura e alla riabilitazione della persona e in quanto materialmente rese da soggetti (infermieri, fisioterapisti, operatori socio-sanitari) sottoposti a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie ovvero individuati dal decreto interministeriale del 17 maggio 2002, presentano i requisiti per ricadere nell'ambito di applicazione dell'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, sia le prestazioni effettuate dai professionisti sanitari nei confronti della farmacia sia le prestazioni effettuate dalla farmacia nei confronti del cliente/paziente saranno esenti dall'Iva.

Stante il carattere oggettivo delle norme richiamate, le medesime conclusioni devono ritenersi valide anche nel caso in cui la farmacia, così come prospettato, si avvalga, per la prestazione dei servizi sanitari nei confronti del cliente-paziente, di una struttura societaria, eventualmente organizzata in forma di società cooperativa, che effettua le prestazioni tramite propri professionisti sanitari. Si richiama in proposito quanto precisato, in relazione a una fattispecie analoga, nella sopra citata Risoluzione del 28 maggio 2003, n. 119.

In particolare, tale documento di prassi prende in considerazione l'ipotesi in cui una AUSL, titolare di prestazioni sanitarie di riabilitazione domiciliari ed ambulatoriali, eroga tale servizio avvalendosi, quale ente strumentale, di una società per azioni. Quest'ultima effettua dette prestazioni di servizi attraverso i propri soci (società cooperative), i quali realizzano le prestazioni impiegando il proprio personale dipendente costituito da operatori qualificati.

Con riferimento a tale caso, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che le prestazioni sanitarie di riabilitazione effettuate, rispettivamente, dalla società per azioni a carico della AUSL e da ciascuna cooperativa a carico della società per azioni rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 10, n. 18, del D.P.R. n. 633/1972 e sono, pertanto, esenti.

In applicazione di tale principio, si ritiene, pertanto, che, nella fattispecie prospettata dall'istante, la prestazione resa dalla struttura societaria mandataria nei confronti della farmacia mandante sia esente ai fini Iva.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE