

Attualità

Perizie medico legali con Iva

28 Dicembre 2005

Dopo il pronunciamento della Corte di giustizia Ue, va recuperata l'imposta sulle prestazioni sanitarie prima considerate esenti

Thumbnail Image not found or type unknown Perché una operazione possa ricadere nell'ambito applicativo dell'Iva deve

soddisfare i tre fondamentali requisiti: soggettivo, oggettivo e territoriale.

Pertanto, l'operazione deve essere messa in essere nell'esercizio di impresa, oppure di arte o professione, e deve riguardare la cessione di un bene o una prestazione di servizio, oltre che svolgersi sul territorio nazionale.

Tuttavia, ve ne sono alcune che, benché possiedano i suddetti requisiti, sono state sottratte all'ambito applicativo dell'imposta per pura previsione da parte del legislatore. Le suddette operazioni sono definite esenti e sono esattamente individuate nell'articolo 10 del Dpr 633/72.

Fra queste, di particolare rilevanza, a causa dell'ovvio risvolto sociale, sono quelle individuate al n. 18 del predetto articolo, ovvero "*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*".

In relazione a quanto riportato, vanno fatte due osservazioni al fine di definire il quadro dentro il quale la cennata previsione di esenzione viene riconosciuta:

- le prestazioni devono essere destinate direttamente alla cura della persona

- le medesime devono essere riconosciute come appartenenti all'elenco delle attività rientranti nel concetto di "professione ed arte sanitaria".

Tuttavia, nonostante possa apparire abbastanza chiaro il quadro di riferimento generale, si è reso necessario definire più di una volta sia il quadro soggettivo che oggettivo delle prestazioni che possono rientrare nell'ambito della definizione di principio, fino a giungere alla circolare 4 del 28 gennaio 2005, che, come vedremo, ha recepito il diverso orientamento in sede comunitaria, con particolare riferimento all'indirizzo concettuale delle prestazioni rientranti nel criterio di esenzione.

Percorrendo una rapida disamina, si deve rilevare che il decreto interministeriale del 17 maggio 2002, ribadendo l'esenzione per le prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona dai soggetti sopra indicati, estese la medesima anche a quelle svolte dagli esercenti la professione di biologo e psicologo, nonché alla professione di odontoiatra di cui alla legge 24/7/1985, n. 409.

Con tale decreto, quindi, si realizzò una estensione del requisito soggettivo, e, in tal senso, la risoluzione 39 del 16/3/2004 precisò che lo stesso aveva *"esteso l'ambito delle prestazioni sanitarie che possono beneficiare dell'esenzione dall'IVA, ivi comprendendo quelle inerenti le professioni infermieristiche ed una serie di professioni riabilitative"*.

Tuttavia, tale ultima estensione risulta fruibile, nella fattispecie esaminata, riguardante una struttura che fornisca le suddette prestazioni, se *"ovviamente la direzione tecnica venga affidata ad un medico abilitato all'esercizio delle stesse"*.

Si ricorda, peraltro, che la circolare 76 del 2/10/2002 ha successivamente stabilito che *"le prestazioni odontoiatriche e, più in generale, le prestazioni per cure mediche e paramediche rese nell'esercizio di professioni ed arti sanitarie soggette a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del t.u.l.s., se effettuate abusivamente da soggetti sprovvisti di abilitazione, sono soggette a tassazione IVA, non essendo riconducibili alla previsione normativa di cui all'art. 10, n. 18), del DPR n. 633 del 1972"*.

Va inoltre rilevato come la sentenza della Corte di giustizia europea 141/00 del 10/9/2002, avendo ritenuto che le prestazioni in esame abbiano natura oggettiva, ha stabilito che le medesime possono essere considerate esenti anche se rese in forma societaria. Pertanto, la prestazione non è condizionata dalla forma giuridica del prestatore, purché questi abbia i requisiti professionali previsti.

Dal punto di vista del requisito oggettivo, va citata la risoluzione 184 del 24/9/2003, che negò il

medesimo alle "prestazioni rese dalle farmacie".

Richiamando, infatti, il n. 18 dell'articolo 10, la risoluzione sottolinea come il concetto di "prestazioni mediche" non si presti *"ad un'interpretazione che includa interventi medici diretti ad uno scopo diverso da quello della diagnosi, della cura e riabilitazione"*.

Orbene, sebbene nella fattispecie comunque sussista il requisito della abilitazione alla professione, risulta tuttavia indispensabile, ai fini della previsione esentativa, che *"la prestazione stessa sia resa alla persona nell'ambito di quelle specifiche attività"*.

In tal senso, conclude la risoluzione, risulta del tutto evidente che le farmacie *"non svolgono una prestazione riconducibile nell'ambito della diagnosi, cura e riabilitazione"*.

Viceversa, la circolare 43 del 14/5/2002 ha riconosciuto l'esenzione alle prestazioni di fisiokinesiterapia, massoterapia e fisioterapia.

Invero, l'orientamento precedente dell'Amministrazione finanziaria era stato del tutto opposto; tuttavia, anche a seguito di diversi contenziosi e della pronuncia della suprema Corte, si ritenne che le suddette avessero il requisito di "prestazione sanitaria", sebbene con natura riabilitativa.

Inoltre, esse possono essere assimilate all'arte ausiliaria di massaggiatore, prestazione già riconosciuta nell'ambito delle arti sanitarie soggette a vigilanza.

Inoltre, la recente circolare 4/2005 ha riconosciute esenti le prestazioni di chirurgia estetica 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"*.

Ma ciò che in particolare la circolare 4/2005 ha affrontato è la problematica connessa alla esatta individuazione del concetto di *"prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie..."* (articolo 10, comma 1, n. 18, Dpr 633/72), recependo di fatto un orientamento generatosi in sede di Corte di giustizia europea.

Ricordato quanto rilevato in premessa, ovvero che le prestazioni in questione devono essere rivolte alla cura della persona, in sede comunitaria si è provveduto a escludere dall'ambito esentativo l'attività di carattere peritale.

La circolare, infatti, riportando la tesi comunitaria, sottolinea che l'esenzione si applica *"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".

In tale senso, la circolare, uniformandosi al criterio espresso in ambito comunitario, sottolinea che "*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*".

Risulta, quindi, evidente come l'attività "peritale" non risponda al suddetto criterio e non è rilevante che la stessa "*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...*".

La circolare, quindi, conseguentemente al recepimento del principio generale sopra esposto, svolge una precisa elencazione delle prestazioni rientranti o meno nella previsione esentativa.

Per cui, esponendo brevemente, debbono ritenersi escluse dalla esenzione le seguenti prestazioni:

- a. le consulenze medico legali, attestanti lo stato di salute, al fine di riconoscere una pensione di invalidità o di guerra
- b. le prestazioni mediche relative alla quantificazione del danno, sia in occasione di controversie giudiziarie che in sede di determinazione di un premio assicurativo
- c. le analisi biologiche tendenti a stabilire l'affinità genetica di soggetti onde accertare la paternità
- d. gli accertamenti medico-legali effettuati dall'Inail tendenti al riconoscimento, a seguito di infortuni, della "causa di servizio" per lavoratori dipendenti. Viceversa, l'esenzione è riconosciuta qualora l'Inail, sulla base di apposite convenzioni, effettui delle prestazioni di carattere terapeutico o di prevenzione
- e. le prestazioni svolte dai medici, esercenti attività di lavoro autonomo, presso le commissioni mediche ai fini del riconoscimento della pensione di invalidità. L'esenzione permane, viceversa, nel caso in cui la prestazione sia resa da medici con contratti di lavoratore dipendente.

La circolare riconosce, invece, l'esenzione nei seguenti casi:

- a. prestazioni dei medici presso le commissioni che hanno il compito di valutare l'idoneità alla guida di soggetti disabili o affetti da patologie pericolose per la guida. Trattasi, infatti, di una

prestazione tendente a preservare la salute dei soggetti in questione. Ciò fa affermare, coerentemente, alla circolare che i corrispettivi versati dagli utenti alle commissioni debbano ritenersi esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, in quanto non sono il corrispettivo di una prestazione

- b. sono da considerarsi esenti le visite mediche ordinarie effettuate per il rilascio o il rinnovo delle patenti di guida a soggetti non disabili
- c. sono esenti, altresì, le prestazioni rese dal medico competente sui luoghi di lavoro sulla base del Dlgs 626/94. A tale proposito, si ricorda che la risoluzione 181 del 18/9/2003, in relazione a tali prestazioni, precisa che sono esenti da imposta *"anche le prestazioni rese da società di servizi che si avvalgono della collaborazione di medici abilitati"*.

La circolare, infine, esamina le varie prestazioni e certificazioni che possono essere rilasciate dai medici di famiglia distinguendo se esenti, assoggettate o fuori campo Iva.

Le prestazioni sono esenti se previste dall'ambito dell'attività convenzionata, comprendendo anche quei certificati relativi allo stato di salute o idoneità (ad esempio, all'attività sportiva).

Sono da ritenersi assoggettati, invece, i certificati *"tendenti a riconoscere lo status del richiedente rispetto al diritto all'indennizzo o al diritto ad un beneficio amministrativo o economico"* (ad esempio, la certificazione per assegno di invalidità).

Infine, sono considerate fuori campo Iva le prestazioni che i medici devono rendere obbligatoriamente e senza corrispettivo (ad esempio, la dichiarazione di morte).

In ultimo, si segnala che la circolare 4/2005 ha precisato che l'Iva è da applicarsi, nei casi sopra esposti, anche se la prestazione è svolta in regime *intra-moenia*.

In tal caso, poiché il rapporto tra medico ed ente è assimilato a quello di lavoro dipendente, la fattura sarà emessa dall'ente con l'applicazione dell'aliquota del 20 per cento.

La risoluzione 174 del 22/12/2005

La circolare 4/2005 è intervenuta, tuttavia, dopo che per lungo tempo si era consolidato un orientamento che portava a far considerare ai soggetti interessati tutte le prestazioni sanitarie in regime di esenzione. Ciò ha comportato che talvolta i soggetti (medici) abbiano ancora emesso fatture in esenzione, anche probabilmente in considerazione che il nuovo dettato normativo veniva introdotto con una circolare.

A tale proposito, la **risoluzione n. 174/E** del 22/12/2005 ha rilevato che, considerate le pronunce fornite in merito dalla Corte di giustizia europea, *"assume rilievo quanto affermato dalla Corte*

costituzionale (sentenza 389/1989) secondo cui la Corte di Giustizia, come interprete qualificato del diritto comunitario, ne precisa il significato con le proprie sentenze e per tal via ne determina l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative. Quando questo principio viene riferito ad una norma comunitaria avente effetti diretti all'interno degli ordinamenti, la precisazione o l'integrazione del significato normativo compiuto attraverso una sentenza dichiarativa della Corte di Giustizia hanno la stessa immediata efficacia delle disposizioni interpretate".

Quindi, "le sentenze della Corte di giustizia, in quanto di natura interpretativa, hanno una portata generale ed esplicano pertanto effetti anche per il passato (ex tunc) e cioè sono applicabili ai rapporti sorti prima delle pronunce stesse".

Secondo tale prospettiva, la nota di prassi ritiene *"legittimo da parte dell'amministrazione finanziaria il recupero dell'imposta nei confronti dei medici legali che hanno applicato l'esenzione da Iva negli anni pregressi".*

Ovviamente, il professionista può regolarizzare la errata fatturazione accedendo al disposto del comma 1 dell'articolo 26 del Dpr 633/72, ovvero emettendo una nota di variazione in aumento, peraltro obbligatoria.

Tuttavia, la risoluzione 174/2005 precisa che in tale ipotesi *"in base al principio della collaborazione e della buona fede che deve caratterizzare i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria, sancito dall'art. 10 della legge 212/2000 (statuto del contribuente), torna applicabile la previsione di cui al comma 2 del medesimo articolo 10, il quale dispone che "Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria"*.

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/perizie-medico-legali-iva>