

Roma, 12 luglio 2006

OGGETTO: istanza di Interpello - Art. 10, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 29 ottobre 1972, n. 633. Trattamento ai fini IVA delle prestazioni di analisi di laboratorio. – Centro Analisi Cliniche Alfa

QUESITO

L'interpellante - Centro Analisi Cliniche Alfa - effettua analisi cliniche tramite il proprio laboratorio interno.

Al fine di migliorare la gestione dell'attività da esso resa e di garantire elevati livelli di qualità dei servizi svolti, il Centro intende costituire, insieme ad altre aziende del settore, una società di servizi che esegua le analisi per conto delle aziende socie. Queste ultime, dopo aver raccolto il materiale organico da esaminare (campioni di sangue e similari), provvederanno a consegnarlo alla società di servizi che svolgerà le analisi restituendo a ciascun associato il risultato delle stesse.

In sostanza, i laboratori associati cureranno i rapporti con i clienti esterni, provvedendo ai prelievi e rilasciando fattura per le prestazioni rese, mentre la struttura centralizzata avrà rapporti solo con i laboratori associati.

L'interpellante segnala che la struttura centralizzata sarà costituita in conformità alle disposizioni recate dal decreto dell'Assessore per la Sanità della Regione ...del 17 maggio 2001, il quale detta i criteri in ordine alle modalità di aggregazione di strutture che erogano prestazioni specialistiche ambulatoriali di laboratorio. Ai sensi dell'art. 2, ultimo comma, di detto decreto tale struttura resterà chiusa al pubblico ed eseguirà solo le prestazioni per le quali la stessa ha ottenuto l'autorizzazione.

Ciò premesso, l'interpellante chiede se possa applicarsi alle prestazioni rese dalla società di servizi alle aziende associate il regime di esenzione dall'IVA di cui al suddetto art. 10, n. 18), del DPR n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

Il Centro Analisi Cliniche Alfa ritiene che le prestazioni di analisi erogate dal laboratorio centralizzato ai propri soci siano riconducibili nell'ambito applicativo dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 10, n. 18), del DPR n. 633 del 1972.

A tal fine l'istante evidenzia che il rapporto tra laboratorio centralizzato e laboratori associati si configura come un rapporto tecnico strumentale all'interno di un'unica prestazione principale, che è quella rivolta al cliente in regime di esenzione dall'IVA, analogo al rapporto che si instaura tra odontotecnici e odontoiatri, esaminato nell'ambito della circolare n. 13 del 28 febbraio 1991.

In particolare, l'interpellante richiama la suddetta circolare nella parte in cui la stessa precisa che le prestazioni rese dagli odontotecnici, concernenti la preparazione di protesi dentarie, sono esenti dall'IVA in quanto necessariamente propedeutiche alle prestazioni sanitarie principali rese dagli odontoiatri, alle quali restano pertanto strettamente e funzionalmente connesse.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 10, n. 18), del DPR n. 633 del 1972 dispone l'esenzione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per *“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 Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze” (decreto del Ministero della Sanità 17 maggio 2002).

Con riferimento all’attività di accertamento diagnostico si evidenzia che, come precisato con risoluzione n. 184 del 24 settembre 2003, “*per attività di diagnosi si indica l’attività diretta ad identificare la patologia cui i pazienti sono affetti*”.

L’Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti sull’ambito di applicazione del regime di esenzione in esame con la circolare n. 25 del 3 agosto 1979, parte 3, precisando in particolare che “*fruiscono dell’esenzione anche le prestazioni rese da laboratori radiologici e da laboratori di analisi mediche e di ricerche cliniche, in qualsiasi forma organizzati (ad esempio società di persone o di capitali, enti, ecc.) e indipendentemente dal fatto che siano diretti da medici, chimici o biologi. Ciò nella considerazione che le accennate prestazioni, in quanto rese a scopo di accertamento diagnostico, hanno diretto rapporto con l’esercizio delle professioni sanitarie*” e, pertanto, vanno considerate alla stregua di qualunque altra prestazione svolta nell’esercizio delle arti e professioni sanitarie di cui all’art. 99 del Testo Unico delle Leggi Sanitarie.

Per quanto concerne i soggetti destinatari delle prestazioni in argomento, l’art. 10, comma 1, n. 18), del DPR n. 633 del 1972 precisa che le stesse devono essere rese “*alla persona*”.

Tale ultimo inciso, inserito dall’articolo 30 della legge 29 dicembre 1990, n. 438, circoscrive l’ambito applicativo dell’esenzione in argomento alle sole prestazioni rese in favore della persona, con esclusione, come chiarito con risoluzione dell’Amministrazione finanziaria n. 430588 del 24 settembre 1991, di altre prestazioni, quali quelle veterinarie.

Sono, altresì, escluse le prestazioni rese non a scopo diagnostico di patologie della persona, quali ad esempio le prestazioni mediche individuate

dalla circolare n. 4/E del 28 gennaio 2005, tese a stabilire con analisi biologiche le affinità genetiche di individui.

In relazione al concetto di prestazioni *“rese alla persona”* è stato altresì precisato, con circolare n. 13 del 28 febbraio 1991, parte 1, che sono riconducibili nell’ambito applicativo dell’esenzione anche prestazioni che *“non necessitano di un diretto rapporto con la persona”*, come nel caso di prestazioni rese da odontotecnici, in quanto svolte *“nell’esercizio delle arti ausiliarie della professione sanitaria 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, e sono necessariamente propedeutiche alla prestazioni sanitarie rese dai medici dentisti alle quali restano, pertanto, strettamente e funzionalmente connesse”*.

Con risoluzione n. 119/E del 28 maggio 2003 è stato, infine, ribadito il carattere oggettivo dell’agevolazione in argomento, chiarendo che l’esenzione dall’IVA è applicabile anche *“alle prestazioni sanitarie (...) rese nel quadro di convenzioni stipulate tra ASL e società miste (...) e tra queste ultime e cooperative sociali”*.

Riguardo alla giurisprudenza comunitaria, si segnala la sentenza della Corte di Giustizia datata 11 gennaio 2001 della causa C-76/99, la quale ha ritenuto applicabile l’esenzione IVA di cui all’art. 13, paragrafo A, n. 1), lett. b), della Sesta Direttiva CE all’indennità forfetaria spettante al laboratorio, che aveva effettuato il prelievo ed aveva emesso la relativa fattura al cliente, per la trasmissione del prelievo stesso ad altro laboratorio che svolgeva attività di analisi specialistica fatturando detta prestazione direttamente al cliente.

In particolare, la Corte di Giustizia CE ha precisato che *“la prestazione di prelievo e la trasmissione del prelievo ad un laboratorio specializzato costituiscono prestazioni strettamente connesse alle analisi, con la conseguenza che esse devono seguire il medesimo regime fiscale di queste ultime e, pertanto, non devono essere assoggettate all’IVA”*.

Quanto sopra precisato, con riferimento alla questione oggetto di interpello, si sottolinea che le prestazioni sanitarie consistenti in analisi cliniche saranno rese dal laboratorio centralizzato, che sarà chiuso al pubblico, mentre i laboratori associati provvederanno alla cura dei rapporti con i clienti esterni (prelievi e consegna dei risultati).

In sostanza, nel caso in esame l'attività di diagnosi e cura volta a tutelare la salute delle persone viene resa dal laboratorio centralizzato che effettua materialmente le analisi unitariamente al laboratorio che opera il prelievo e fattura l'intera prestazione al cliente.

In considerazione della stretta connessione fra le due prestazioni anzidette (prelievo e analisi cliniche) e sulla base della prassi amministrativa richiamata nonché dell'indirizzo espresso dalla Corte di Giustizia CE in materia, devono ritenersi riconducibili nell'ambito applicativo dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 10, n. 18), del DPR n. 633 del 1972 anche le prestazioni rese dal laboratorio centralizzato agli associati, in presenza di tutte le altre condizioni di applicabilità della norma in esame.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale....., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.