

Risposta n. 275/2023

OGGETTO: IVA – Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona – Obbligo di documentazione tramite fattura – Articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società [ALFA] (di seguito istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante rappresenta di essere:

«- (...) proprietaria di un laboratorio analisi cliniche autorizzato per l'attività sanitaria di laboratorio analisi chimico cliniche e microbiologiche.

*- (...) [n.d.r. una] struttura sanitaria autorizzata, (...) aperta al pubblico (...)»
e di eseguire «direttamente le prestazioni sanitarie di analisi cliniche (ricongducibili alla fattispecie della diagnosi di malattie di cui l'art. 10, n. 18 del D.P.R. n.*

633/1972) avvalendosi di professionisti sanitari abilitati (infermieri, biologi, tecnici di laboratorio), (...) ed inquadrati come dipendenti o collaboratori».

L'istante riferisce, inoltre, che:

«- Trattasi in definitiva di prestazione sanitaria resa dalla struttura sanitaria nei propri locali (e non da un professionista terzo nei locali medesimi).

- I referti delle analisi vengono rilasciati su carta intestata del laboratorio.

- Il titolo fiscale è redatto dalla società [ALFA], in quanto servizi sanitari resi da impresa, e trasmesso come vuole la norma al Sistema Tessera Sanitaria».

Tanto premesso, l'istante chiede se possa «emettere il cd. "scontrino parlante", in vece della fattura, con indicazione della natura ("esame diagnostico"), qualità (per esempio, "esame chimico clinico su sangue", "esame chimico fisico su urine", "esame microbiologico colturale da tampone", ecc.) e quantità delle prestazioni sanitarie eseguite».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene di poter utilizzare il cd "scontrino parlante" per certificare le prestazioni sanitarie dal medesimo rese, richiamando a tal fine quanto chiarito con la risoluzione n. 60/E del 12 maggio 2017, in merito al trattamento IVA di alcune prestazioni di autoanalisi cliniche effettuate direttamente all'interno delle farmacie.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel presupposto che l'istante sia una "*struttura sanitaria autorizzata*" e che, come dalla medesima dichiarato, «*le prestazioni sanitarie di analisi cliniche*» eseguite dalla stessa siano «*riconducibili alla fattispecie della diagnosi di malattie di cui l'art. 10, n. 18 del D.P.R. n. 633/1972*» - aspetti non verificabili in sede d'interpello e rispetto alle quali resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria - si osserva quanto segue.

L'articolo 10, comma 1, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), prevede che sono esenti dall'imposta «*le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese 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, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze*».

In particolare, le prestazioni sanitarie di diagnosi sono quelle dirette ad identificare la patologia cui i pazienti sono affetti, tra le quali sono riconducibili anche le prestazioni rese dai laboratori di analisi, la cui attività è volta a supportare la professione sanitaria.

L'articolo 22 del decreto IVA dispone che «*L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione:*

1) per le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;

[...omissis...]

6) per le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 5) e ai numeri 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10».

La norma individua, dunque, puntualmente le operazioni esenti elencate dall'articolo 10 del decreto IVA ("da 1) a 5) e ai numeri 7), 8), 9), 16) e 22)") per le quali l'emissione della fattura non è obbligatoria e che, dunque, possono attualmente essere documentate attraverso la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, e l'emissione del cd. "documento commerciale"; tra queste non sono ricomprese le "prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona" indicate al n. 18, che pertanto devono essere documentate mediante fattura, indipendentemente dalla richiesta del cliente.

Detta previsione è in linea con quanto previsto dal successivo articolo 36-bis del decreto IVA, secondo cui, *«Il contribuente che ne abbia data preventiva comunicazione all'ufficio è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10, tranne quelle indicate al primo comma, numeri 11), 18) e 19), e al terzo comma dello stesso articolo, fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dal presente decreto, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente».*

Al riguardo, con la circolare n. 15 del 23 luglio 1993, al paragrafo 2.3.2, è stato chiarito che *«[...], alle operazioni di cui ai punti 18 e 19 del citato art. 10 non sono riferibili le disposizioni della citata legge n. 413 del 1991 [il riferimento è all'articolo 12*

concernente la disciplina del rilascio della ricevuta fiscale ndr.], *sussistendo per le stesse l'obbligo di emissione della fattura. Tale obbligo emerge, infatti, dalla inequivocabile deroga, contenuta nell'art. 36 bis del D.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale non è consentito, in ordine alle cennate prestazioni, di fruire dell'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione.*

Pertanto, [...], per le prestazioni di cui trattasi, sussiste l'obbligo di emissione della fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 indipendentemente dalla richiesta del cliente».

La soluzione prospettata dall'istante non è, dunque, divisibile.

Quanto, infine, ai chiarimenti contenuti nella risoluzione n. 60/E del 12 maggio 2017, si osserva che è stato ammesso il ricorso all'utilizzo del cd. "scontrino parlante" (ora "documento commerciale parlante", integrato con il codice fiscale del destinatario) da parte delle farmacie - in linea con quanto già disposto (ex articoli 10, comma 1, lettera b) e 15, comma 1, lettera c), del T.U.I.R., di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), per la certificazione dei medicinali dalle medesime ceduti - circoscrivendo puntualmente, secondo le previsioni contenute nel decreto legislativo 3 ottobre 2009, n. 153, il tipo di prestazioni eseguibili nei locali delle farmacie medesime, e valorizzando, altresì, la circostanza che, «*i soggetti abilitati all'esercizio della professione sanitaria, i quali rendono le prestazioni per conto della farmacia nei suoi locali, emettono comunque fattura nei confronti di quest'ultima*», nel rispetto di quanto previsto dalle disposizioni innanzi richiamate.

Nel caso prospettato, invece, le prestazioni sanitarie sono rese direttamente dall'istante (Poliambulatorio specialistico Chirurgico ed Endoscopico, nonché

laboratorio di analisi cliniche) e, conseguentemente, devono essere dal medesimo documentate mediante fattura *ex* articolo 21 del decreto IVA.

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**