

Risposta n. 163/2025

OGGETTO: Trattamento ai fini Iva delle prestazioni sanitarie e socio sanitarie rese da una Fondazione– Esenzione Iva art. 10 comma 1, n. 18 e n. 27–ter) d.P.R n. 633 del 1972.

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

QUESITO

La Fondazione istante (di seguito "*Fondazione*" o "*Istante*") è stata riconosciuta nel 2008 dalla Regione (di seguito "*Regione*"), non ha scopo di lucro e la sua finalità prevalente è «*promuovere interventi e prestazioni sanitarie unitamente a iniziative nel settore dell'assistenza sanitaria e sociosanitaria*».

Dal 2019, la *Fondazione* partecipa al 100 per cento nelle seguenti società:

- Impresa Sociale Alfa, la quale ha le stesse finalità della *Fondazione* e rappresenta il suo braccio operativo;
- Immobiliare Beta, società di pura gestione immobiliare.

La *Fondazione* ha la direzione e il coordinamento delle predette due società e, per disposizione statutaria, anche la loro gestione straordinaria.

A tutt'oggi l'*Istante* ha svolto sostanzialmente la sua attività con devoluzione di fondi e delegando all'Impresa Sociale Alfa lo svolgimento operativo dei suoi scopi fondazionali; attualmente, l'Impresa Sociale Alfa gestisce un poliambulatorio specialistico accreditato dalla *Regione* ma non contrattualizzato, ed ha in corso la realizzazione di progetti in campo socio sanitario.

La *Fondazione* ha ottenuto l'accreditamento dalla *Regione* per lo svolgimento delle attività di cure domiciliari e, a seguito della partecipazione a un bando indetto dalla Agenzia di Tutela della Salute (di seguito "*ATS*"), ha stipulato il contratto di scopo per prestazioni a carico del Servizio Sanitario Nazionale (in breve *SSN*) per gli ultrasessantacinquenni.

L'*Istante* precisa che, nell'ambito delle attività di cure domiciliari, sono previsti:

- interventi in solvenza;
- interventi a carico del *SSN* per gli ultrasessantacinquenni.

Nell'istanza viene precisato che l'attività di cure domiciliari è considerata un'attività socio sanitaria nella quale rientrano:

- prestazioni mediche, infermieristiche, fisioterapiche, di assistenza psicologica erogate da soggetti iscritti ai relativi albi;
- prestazioni della cura alla persona erogate da Operatori Socio Sanitari (in breve *OSS*), soggetti non iscritti in albo.

L'*Istante* segnala che tali ultime prestazioni rappresentano una parte minoritaria delle cure domiciliari, tali da potersi considerare accessorie alle prestazioni principali, che sono invece sanitarie.

L'*Istante* chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni su menzionate.

In particolare, per le prestazioni in solvenza riconducibili a prestazioni dell'infermiere, del medico, del fisioterapista, dello psicologo etc, l'*Istante* precisa che queste ultime saranno da addebitare al richiedente volta per volta e chiede se è corretto fatturarle in esenzione ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 18) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Inoltre, per le prestazioni della cura alla persona erogate dalla *Fondazione* per il tramite degli *OSS*, l'*Istante* chiede quale regime Iva dovrà essere applicato, ovverosia se le stesse prestazioni possano rientrare nel regime di esenzione di cui all'articolo 10, primo comma, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'*Istante*, relativamente agli interventi in solvenza, chiede, inoltre, che codesta Amministrazione si esprima sulla seguente procedura di fatturazione ai solventi:

1. l'operatore, a conclusione della sua prestazione presso il domicilio del richiedente, riceverà il compenso con riferimento alla tariffa applicata, rilasciando una ricevuta con l'indicazione "*segue fattura*";

2. la *Fondazione* provvederà successivamente, e con la data della prestazione svolta, ad emettere la fattura;

3. l'operatore, in convenzione con la *Fondazione* ed in possesso di sua partita Iva, fatturerà a fine mese tutte le sue prestazioni svolte nel mese per un importo concordato.

Diversamente, per le prestazioni ad ultrasessantacinquenni, con addebito al SSN, l'*Istante* asserisce che le stesse «*non consentiranno presumibilmente una distinzione fra prestazioni esenti per il punto 18 dell'art. 10 e quelle socio sanitarie del punto 27 ter*» e chiede se le predette prestazioni possano rientrare nel regime di esenzione di cui all'articolo, 10, primo comma, n. 27-ter) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in quanto erogate da ente avente finalità di assistenza sociale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che per le prestazioni in solvenza si debba valutare ogni singola prestazione e, se svolta da medico, infermiere o fisioterapista, la prestazione sarà considerata esente ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 18) del d.P.R. n. 633 del 1972.

Diversamente, per le prestazioni svolte dagli *OSS*, l'*Istante* ritiene che le stesse possano essere considerate esenti da Iva in applicazione dell'articolo 10, primo comma, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto erogate da ente avente finalità di assistenza sociale.

Per le prestazioni di assistenza domiciliare ad ultrasessantacinquenni, a carico del SSN, nel presupposto che non sarà possibile una distinzione tra le diverse tipologie di

prestazioni erogate, l'*Istante* ritiene che tali prestazioni debbano tutte essere considerate esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 27-ter) del d.P.R., n. 633 del 1972, in quanto ravvisa la prevalenza delle prestazioni sanitarie su quelle socio sanitarie svolte dagli OSS e, in ogni caso, trattasi di prestazioni rese da un ente avente finalità di assistenza sociale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 10, primo comma, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 dispone che sono esenti dall'imposta *«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»*.

Tale disposizione trova fondamento nell'articolo 132, paragrafo 1, lett. c), della direttiva del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, ai sensi del quale *«gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: [...] c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato [...]»*.

Secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, le esenzioni di cui all'articolo 132 della suddetta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'Iva è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

Con riferimento alle prestazioni mediche e paramediche di cui alla lettera c) del paragrafo 1 del citato articolo 132, con le sentenze del 20 novembre 2003, cause C-307/01 e C-212/01, la Corte di Giustizia UE ha enucleato taluni principi e limitazioni nell'applicazione della citata disposizione comunitaria, commentati dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E del 28 gennaio 2005.

In particolare, l'esenzione alle prestazioni in commento è subordinata al ricorrere di un requisito soggettivo e di un requisito oggettivo.

In merito all'ambito oggettivo di applicazione, la circolare precisa che l'applicazione dell'articolo 10, primo comma, n. 18), del d.P.R. n. 633 del 1972 «*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*».

Nello specifico, sul significato di prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione di cui al citato n. 18) con risoluzione del 24 settembre 2003 n. 184/E è stato precisato che:

- per attività di diagnosi si indica l'attività diretta a identificare la patologia cui i pazienti sono affetti;
- per prestazioni di cura, secondo la normativa in materia vigente, si intendono le prestazioni di assistenza medico generica, specialistica, infermieristica, ospedaliera e farmaceutica;

- per prestazioni di riabilitazione si intendono quelle che, al pari delle prestazioni di cura, le quali prevedono una prevalente prestazione di fare, sono rivolte al recupero funzionale e sociale del soggetto.

Riguardo al profilo soggettivo dell'esenzione in commento, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della 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 la circolare n. 4/E del 2005 e in seguito la risoluzione del 20 dicembre 2011 n. 128/E, precisano 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. 27 luglio 1934 n. 1265 e successive modificazioni ovvero individuati dal decreto del ministero della Sanità 17 maggio 2002»*.

Come chiarito dalla risoluzione del 27 febbraio 1980 n. 363327, attesa la formulazione della norma di cui al citato punto 18) nonché i richiami legislativi in essa contenuti e le finalità sociali che si intendono perseguire, fruiscono della esenzione in parola le prestazioni effettuate nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie anche se rese da società in qualsiasi forme organizzate (di persone, di capitali, ecc.), purché dette prestazioni rientrino fra quelle previste dall'articolo 99 del T.U. approvato con R.D. 27 luglio 1937, n. 1265 e successive modificazioni.

Sotto il profilo soggettivo, dunque, per l'applicazione dell'esenzione in oggetto è richiesta la sussistenza in capo al prestatore dell'abilitazione all'esercizio della professione sanitaria, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto passivo che fornisce la prestazione (cfr. citata sentenza C141/00 del 2002 e risoluzione n. 128/E del 20 dicembre 2011).

Pertanto, solo le prestazioni mediche che sono attuate da operatori sanitari sottoposti alla vigilanza del Ministero della Salute ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, oppure sono elencate nel decreto ministeriale 17 maggio 2002 sono esenti dall'Iva ai sensi del citato articolo 10, primo comma, n. 18.

Nel predetto ambito soggettivo, di cui alla norma in esame, non è ricompresa la figura dell'operatore sociosanitario.

Difatti, come già evidenziato nella risposta ad interpello del 3 dicembre 2018 n. 90, con parere richiesto al Ministero della Salute, con nota prot. n. 56436 del 22 novembre 2018, *«l'Operatore Socio sanitario continua ad essere identificato come un operatore d'interesse sanitario di cui all'articolo 1, comma 2, della legge n. 43/2006, che si caratterizza per essere sprovvisto delle caratteristiche della professione sanitaria in senso proprio, per la mancanza di autonomia professionale, con funzioni accessorie e strumentali e per una formazione di livello inferiore; per tali operatori non è prevista l'iscrizione ad uno specifico Albo professionale (...). In particolare, l'Operatore socio sanitario è l'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 (...). Da ciò consegue, a parere del dicastero, che "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'art. 1, della legge n. 43/2006, che conseguono un'abilitazione all'esercizio professionale all'esito di un corso triennale universitario (...).»*

L'articolo 10, primo comma, n. 27-ter), del d.P.R. n. 633 del 1972, come da ultimo modificato dall'articolo 89, comma 7, lettera b), del CTS, prevede l'esenzione dall'Iva per *«le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriali, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale».*

Nel caso di specie, lo Statuto della *Fondazione*, all'articolo 3, dispone che *«La Fondazione non ha scopo di lucro e persegue le seguenti finalità di interesse generale [...] in via prevalente:*

- *promuovere interventi e prestazioni sanitarie unitamente a iniziative nel settore dell'assistenza sanitaria e socio sanitaria;[...]*».

Al riguardo, la *Fondazione* dichiara che le prestazioni di cure domiciliari, erogate secondo quanto risulta dalla carta dei servizi, sono ricomprese nell'ambito dell'attività sociosanitaria e, come meglio specificato in sede di documentazione integrativa, le stesse sono *«direttamente»* erogate dall'*Istante*, così come confermato dall'accreditamento rilasciato dalla *Regione* e dal verbale di delibera del CDA.

Come affermato dall'*Istante*, si tratta di prestazioni sostanzialmente riconducibili a prestazioni mediche, infermieristiche, fisioterapiche e di assistenza psicologica rese da operatori abilitati e iscritti ai relativi albi, mentre quelle rese dagli OSS, per la cura della

persona, costituiscono, invece, una componente minoritaria, da considerarsi *«accessorie alle prestazioni principali che sono invece sanitarie.»*

Al riguardo, come chiarito nella risposta ad interpello pubblicata in data 20 aprile 2020 n. 118, *« [...] Secondo consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia: "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 che, da un lato, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva 77/388 discende che ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, 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 questo proposito, 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 ad 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. (Cfr sentenza C-349/96 del 25 febbraio 1999 p. 30, oltre alla sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, punto 24).[...]».*

Nel caso di specie, dall'analisi della documentazione, non si ravvisa la sussistenza di una prestazione prevalente rispetto ad altre ad essa accessorie, apparendo tutte egualmente rilevanti.

Tale circostanza, alla luce della citata giurisprudenza unionale, comporta «[...]che ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata [...] come autonoma e indipendente», con conseguente applicazione del corrispondente regime iva, proprio di ciascuna prestazione erogata dalla *Fondazione*.

Sulla base di quanto sopra esposto, si ritiene che alle prestazioni erogate dalla *Fondazione* per il tramite degli operatori abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie, sia nell'ambito di interventi in solvenza che a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni, sia applicabile l'esenzione Iva di cui all'articolo 10, primo comma, n. 18), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Diversamente, alla luce delle argomentazioni di cui sopra, si ritiene che alle prestazioni rese dalla *Fondazione* per il tramite degli operatori socio sanitari, sia nell'ambito di interventi in solvenza che a carico del SSN per gli ultrasessantacinquenni, non possa essere applicata l'esenzione Iva di cui all'articolo 10, primo comma, n. 18), del d.P.R. n. 633 del 1972, non essendo gli OSS riconducibili a soggetti abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie.

Si ritiene, inoltre, che non possa trovare applicazione neppure l'esenzione di cui al successivo n. 27-ter).

La disposizione citata subordina l'esenzione Iva ai seguenti requisiti di carattere oggettivo e soggettivo:

1) deve trattarsi di prestazioni socio sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili;

2) le predette prestazioni devono essere rese in favore dei soggetti espressamente richiamati dalla norma: *«anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicosofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo»*;

3) le medesime prestazioni devono essere rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, da enti aventi finalità di assistenza sociale o da enti del Terzo settore di natura non commerciale.

Ai fini dell'applicazione dell'esenzione in commento, si ritiene che l'*Istante* non possa essere qualificato come "*ente avente finalità di assistenza sociale*", in quanto, come dallo stesso dichiarato, *«Si ritiene che in ogni caso l'allocazione delle prestazioni in campo C-DOM vengano considerate prestazioni socio sanitarie da parte della sanità pubblica non con riferimento alla tipologia e alla prevalenza dei servizi svolti, ma solo al fatto che sono prestazioni da svolgersi presso l'abitazione del richiedente [...]; questo nulla toglie al fatto che la prestazione è e rimane quella della professione sanitaria.[...]»*.

Ne consegue che, alla luce di quanto sopra esposto, le prestazioni rese dalla *Fondazione* per il tramite degli operatori socio sanitari dovranno essere assoggettate ad Iva, con applicazione dell'aliquota ordinaria anche laddove, come nel caso di specie, la prestazione sia fatturata al paziente direttamente dalla *Fondazione*.

In considerazione dei chiarimenti forniti, considerato che il trattamento ai fini Iva delle prestazioni sanitarie erogate dalla *Fondazione* per il tramite degli operatori abilitati

differisce da quelle rese per il tramite degli *OSS*, nell'ambito delle prestazioni a carico del *SSN* per gli ultrasessantacinquenni, in sede di fatturazione all'*ATS*, sarà necessario effettuare una distinzione tra le diverse tipologie di prestazioni rese agli utenti.

Con riferimento all'ulteriore quesito relativo alla certificazione dei corrispettivi nell'ipotesi di interventi in solvenza, si osserva quanto segue.

Per la certificazione dei corrispettivi relativi alle prestazioni rese presso il domicilio del paziente, nel presupposto che il prestatore sia da individuare nella *Fondazione* che rende il servizio per il tramite dei propri operatori sanitari e socio sanitari, non si ravvisano impedimenti alla soluzione prospettata dall'*Istante*. D'altronde, l'articolo 21, comma 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, consente che la fattura sia emessa «entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6», ossia, nel caso di specie, dal pagamento del corrispettivo.

È, dunque, coerente con il sistema il rilascio, da parte degli operatori sanitari e socio sanitari, di una mera quietanza, al solo fine di documentare l'incasso del corrispettivo, e la successiva emissione della fattura nei termini innanzi indicati.

Con riferimento, invece, ai corrispettivi percepiti dagli operatori, si rammenta che il citato articolo 21 comma 4 dispone, altresì, che «[...] *In deroga a quanto previsto nel primo periodo:*

a) [...] *per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime.*

La soluzione ipotizzata dall'*Istante* - emissione da parte dell'operatore di una fattura mensile per documentare tutte le prestazioni rese nel mese - è, dunque, in linea con la disposizione innanzi citata, potendosi considerare la quietanza rilasciata al paziente quale "idonea documentazione" funzionale al rilascio dell'unica fattura riepilogativa.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)