

## **RILEVANZA AI FINI IVA DELLE PRESTAZIONI PROFESSIONALI RESE DAL MEDICO O DALL'ODONTOIATRA: CASI PRATICI** **a cura di Barbara Rizzato e Francesca Fantin**

### **Premessa**

Il medico, nella generalità dei casi, effettua prestazioni che rientrano tra le operazioni esenti da IVA (ex art. 10 DPR 633/1972 n. 18) proprio perché di carattere sanitario; ciò è vero per tutte le attività "cliniche" svolte nell'ambito di professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza ex art. 99 del Testo Unico delle Leggi Sanitarie.

Pertanto, nel caso in cui il professionista effettui esclusivamente operazioni esenti dall'imposta, non sarà tenuto agli obblighi connessi alla gestione IVA (es. liquidazioni periodiche, dichiarazione annuale IVA e relativi versamenti).

Ben potrà essere però che il medico libero professionista eserciti anche attività imponibili ai fini IVA o per le quali è opportuno verificare di volta in volta l'imponibilità o meno. Si illustrano di seguito le fattispecie più frequenti:

### **Attività didattica e di formazione**

Le prestazioni di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale sono disciplinate, ai fini IVA, dalle seguenti norme

- a) DPR 633/1972 art.10, comma 1, n. 20
- b) legge 537/1993 art.14, comma 10.

a) In base all'art. 10, comma 1, n. 20 del DPR 633/1972 sono esenti da IVA: *"le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione l'aggiornamento e la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale"*.

L'articolo in esame prevede quindi che i corsi di formazione sono esenti da IVA a condizione che gli stessi siano resi da istituti o scuole riconosciuti da Pubbliche Amministrazioni o da ONLUS.

L'interpretazione del citato disposto normativo appare però piuttosto problematica, infatti in dottrina numerosi dubbi sono stati sollevati circa i soggetti che risultino investiti da tale "esenzione". La questione controversa è la seguente: il legislatore ha voluto che la suddetta esenzione da IVA investisse esclusivamente i discenti dei corsi (questione questa senz'altro pacifica) o anche i docenti dei corsi stessi?

In altre parole, il docente incaricato dalla scuola (che beninteso emetterà ai discenti ricevute in esenzione IVA per i corrispettivi pagati per la partecipazione ai corsi) dovrà a sua volta emettere parcella a carico della scuola in esenzione IVA, o invece la prestazione sarà assoggettata ad IVA? Alla domanda non è possibile, allo stato attuale, dare una risposta univoca: la dottrina ha espresso pareri contrastanti e gli stessi orientamenti degli Uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate risultano controversi. Se poi si ritiene di far riferimento, per la valutazione della fattispecie, alla *ratio* della norma, va detto che – come statuito dalla Risoluzione Ministeriale 182/E del 22.12.1998 – le disposizioni legislative in materia di esenzione IVA per le attività didattiche mirano ad evitare che gli enti pubblici sopportino l'onere finanziario dell'IVA che sarebbe altrimenti loro addebitata in via di rivalsa dagli esecutori dei corsi di formazione, in quanto ciò limiterebbe la capacità di spesa pubblica in tale settore. Al di là di queste considerazioni, a parere di chi scrive, va evidenziato il fatto che si verte evidentemente in un caso di *"obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma"*, con la conseguenza che, anche qualora il Ministero delle Finanze dovesse esprimersi per

un'interpretazione difforme da quella prospettata dal contribuente, comunque quest'ultimo potrebbe pretendere di essere lasciato indenne dall'applicazione di sanzioni ed interessi così come previsto dal terzo comma dell'art. 10 della legge 212/2000.

Ovviamente dette considerazioni mal si conciliano con le esigenze di quei contribuenti che intendono improntare i rapporti con l'Amministrazione finanziaria ad estrema prudenza!

Prima di concludere, è appena il caso di sottolineare che se il corso è organizzato da una scuola non riconosciuta o da altro soggetto diverso da quelli emarginati dalla norma *de quo*, non vi sarà ovviamente alcuna esenzione né per i discenti, né per i docenti.

b) Diversa tipologia di esenzione è poi prevista dall'art. 14, comma 10, della legge 537/1993, in base al quale: *"I versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Il disposto della legge 537/1993 mira chiaramente ad evitare che gli enti pubblici sopportino l'onere finanziario dell'IVA che sarebbe altrimenti loro addebitata in via di rivalsa dagli esecutori dei corsi di formazione, in quanto ciò limiterebbe la capacità di spesa pubblica in questo settore (RM 182/E del 22.12.1998).

Le condizioni richieste ai fini di detta esenzione sono pertanto due: il pagamento del corso deve essere eseguito da un ente pubblico, i corsi devono essere destinati a personale dipendente di enti pubblici (invero va segnalato che l'Amministrazione finanziaria sembra aver recentemente assunto un orientamento teso a considerare in maniera estensiva l'accezione "personale" contenuta nella norma, ivi comprendendo anche soggetti diversi dal personale dipendente vero e proprio).

Sulla questione è però opportuno muovere qualche ulteriore considerazione, infatti, stante la lettera della norma e la *ratio* della stessa emergente dalla Risoluzione Ministeriale del 1998 sopra citata, sembrerebbe di doversi ritenere pacifica l'esenzione da IVA per i corsi di formazione tenuti da medici liberi professionisti a favore di enti pubblici e nello specifico per la formazione del personale dell'ente stesso.

Invero, nonostante si ritenga che il tenore letterale della norma non desse adito a particolari dubbi interpretativi, sul punto si è sviluppata una prassi ministeriale quanto mai copiosa e talvolta anche contrastante, con il risultato di aver creato molta confusione in ordine ai casi di effettiva esenzione dall'imposta. E' stato infatti argomentato che l'esenzione prevista dalla disposizione in esame si applicherebbe nei soli casi in cui gli enti pubblici stipulino convenzioni con terzi per l'esecuzione di corsi formativi, e non anche nell'ipotesi di corsi organizzati e gestiti in via autonoma dall'ente medesimo, con ciò intendendo che il requisito dell'esenzione sussisterebbe solo nel caso in cui il professionista che esegue il corso curi personalmente tutti gli aspetti organizzativi del corso stesso, sollevando l'ente da ogni incombenza. Nel susseguirsi di risoluzioni ministeriali sull'argomento, l'orientamento più recente (RM 84 del 04.04.2003) assunto dall'Amministrazione Finanziaria sembra proprio muovere nel senso ora illustrato. Si ritiene in ogni caso che, stante la chiarezza del dettato normativo e stante invece l'incertezza di cosa l'Amministrazione voglia intendere per organizzazione autonoma ad opera del professionista di tutti gli aspetti del corso, sia comunque da considerarsi in esenzione IVA l'attività di formazione svolta da un libero professionista a favore del personale di enti pubblici, qualora sia il professionista a studiare la struttura del programma da svolgere, le modalità didattiche, a fornire il materiale, ecc.... Pare infatti ragionevole ritenere che in tal caso sussisterebbe anche il maggior requisito dell'autonoma organizzazione ad opera del professionista richiesto dalla prassi ministeriale e, ad onor del vero, taciuto dalla norma.

### **Attività didattica con finalità di "profilassi"**

E' bene non confondere i casi di esenzione IVA per le attività didattiche sopra emarginati (art. 10 n. 20 del DPR 633/1972), con altre fattispecie di attività che – seppur comunemente definite "didattiche" – nulla hanno a che vedere con la formazione in senso stretto, trattandosi piuttosto

di attività finalizzate alla tutela della salute pubblica e alla prevenzione. Si tratta, per esempio, dei "corsi" destinati alla prevenzione nell'uso di sostanze stupefacenti o nell'abuso di alcol; così come dei "corsi" di educazione sessuale. Dette attività vengono comunemente definite "didattiche" perché organizzate per lo più in contesti scolastici, ma in realtà pare evidente che non si tratta di attività didattica in senso proprio, e se il "relatore/conducente" di detti gruppi è un professionista del ramo delle arti sanitarie, pare evidente che dette attività scontino l'esenzione IVA di cui all'art. 10 n. 18 del DPR 633/1972 (ovvero proprio quella relativa alle prestazioni sanitarie).

Detta impostazione appare d'altro canto conforme a quanto chiarito dallo stesso Ministero delle Finanze con Circolare 4 del 28.01.2005 ove si legge: *"Tuttavia la Corte (di Giustizia Europea) ha precisato che anche le prestazioni effettuate a fini profilattici possono beneficiare dell'esenzione"* con ciò statuendo che l'esenzione IVA va riconosciuta a quelle prestazioni mediche che sono dirette alla diagnosi, alla cura e alla guarigione di malattie e problemi di salute, al mantenimento e alla tutela della salute, nonché alla profilassi.

### **Attività di consulente tecnico d'ufficio o di parte (la medicina legale)**

L'art. 10 del DPR 633/1972 al n. 18) statuisce l'esenzione da IVA per *"le prestazioni sanitarie e di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie ..."*. Ora, con riferimento all'attività di consulenza tecnica (d'ufficio o di parte) resa tanto da un medico quanto da un qualunque professionista dell'area sanitaria, si deve rilevare che manca l'attività terapeutica propriamente intesa di cui al citato art. 10. Le consulenze tecniche hanno infatti una finalità diversa da quella della "cura" della persona, trattandosi piuttosto di pareri tecnici resi ad un giudice o ad un privato, ragione per cui tali prestazioni vanno assoggettate ad IVA.

Per mera completezza di trattazione si fa presente che l'assoggettamento ai fini IVA di tali prestazioni è stato recentemente confermato dalla stessa Amministrazione Finanziaria sempre con la sopra menzionata Circolare dell'Agenzia delle Entrate 4/E del 28.01.2005, ove viene espressamente esclusa l'esenzione IVA per le attività peritali poste in essere da medici.

Si tratta invero di una conferma da tempo preannunciata, atteso che in passato la Corte di Giustizia Europea si era ripetutamente espressa nel senso di escludere l'esenzione IVA per le attività peritali svolte da medici. La Corte di Giustizia Europea (con proprie sentenze del 14.09.2000 e del 20.11.2003) aveva infatti sottolineato la necessità di interpretare in modo restrittivo ogni disposizione diretta ad introdurre un'esenzione IVA. Secondo la Corte, l'elemento fondamentale per cui le prestazioni mediche possano dirsi tali è lo scopo, che deve essere necessariamente terapeutico o tutt'al più preventivo. Posto che le sentenze della Corte di Giustizia Europea non solo sono direttamente efficaci anche sul territorio italiano, ma anzi sono addirittura l'emanazione di un ordinamento superiore, era evidente che le stesse fossero necessariamente destinate ad essere recepite anche dal nostro ordinamento interno.

Ad ulteriore conferma, al fine di armonizzare la normativa italiana con quella comunitaria, l'art. 1 comma 80 della Legge Finanziaria per il 2008 (legge 244/2007) ha stabilito che le prestazioni professionali specifiche di medicina legale sono assoggettate ad IVA a decorrere dal periodo d'imposta 2005.

### **Certificati medici e iva**

Il rilascio di un certificato è un atto medico che solitamente rappresenta la parte finale di una prestazione sanitaria.

Il certificato medico può essere gratuito per il paziente, nel caso in cui la prestazione rientri nei Livelli Essenziali di Assistenza (LEA), o a pagamento. Questa distinzione interessa in particolare il medico dipendente e convenzionato con il SSN. Diversamente, se il medico esercita come libero professionista, i certificati sono, in qualsiasi caso, a pagamento.

I certificati medici gratuiti vengono rilasciati, per esempio, per incapacità temporanea al lavoro, riammissione a scuola, attività sportiva non agonistica parascolastica, assistenza domiciliare

integrata, denunce obbligatorie (nascita, morte, malattie infettive e diffuse, AIDS, ecc.). Al di fuori di questi casi, il medico può richiedere un compenso per il rilascio del certificato, emettendo quindi fattura.

ECONOMIA DIRITTO FINANZA LAVORO

Con riferimento all'aggiunta o meno dell'IVA nell'emissione di una fattura per un certificato medico a pagamento, il punto è definire se la prevalente finalità della prestazione medica è la tutela della salute dell'interessato o della collettività (esente IVA) o se la finalità è di natura accertativa o peritale o medico-legale (soggetto ad IVA).

Casi di certificati a pagamento ma esenti IVA sono: certificato per il rilascio di patenti di guida, porto d'armi, buona salute, attività ludico-motoria, medicina del lavoro, infortunio ai fini INAIL, ammissione di anziani in case di riposo, invio in soggiorni marittimi o montani per motivi di salute, avvenuta vaccinazione, dieta personalizzata alla mensa o idoneità a viaggi.

Casi di certificati a pagamento con IVA sono: invalidità civile, infortunio a fini privati, riconoscimento causa di servizio, fini assicurativi, idoneità allo svolgimento di generica attività lavorativa, impossibilità a presentarsi in tribunale, inabilità a riscuotere la pensione.

I compensi che possono essere richiesti non devono rispettare una tariffa vincolante a livello nazionale, di conseguenza ogni medico può fissare il compenso che ritiene più idoneo avendo cura però di informare preventivamente il paziente.

Possono tuttavia verificarsi situazioni nelle quali l'identificazione della natura della prestazione ai fini IVA sia ostica. A questo proposito l'Agenzia delle Entrate ha definito che, nei casi in cui la prestazione del medico sia finalizzata alla cura della persona, ma abbia anche risvolti assicurativi o peritali, è possibile evitare l'applicazione dell'IVA se viene riportata in fattura la dicitura: "Riscontrata prevalente finalità di tutela della salute". Se viceversa la finalità prevalente della prestazione è di tipo assicurativo o peritale, non c'è bisogno di scrivere nulla in fattura e deve essere applicata l'IVA.

Documento aggiornato a dicembre 2017