

Risposta n. 857/2021

OGGETTO: Prestazioni esenti ex articolo 10 n. 18) decreto Presidente Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - Utilizzo del mandato senza rappresentanza nell'ambito delle prestazioni sanitarie

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

QUESITO

[ALFA], esercente l'attività di massofisioterapista (869021), pone un quesito, qui sinteticamente riportato, in merito all'obbligo di invio dei dati relativi alle prestazioni sanitarie rese al Sistema tessera sanitaria (di seguito STS) «(...) gestito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze sulla base dell'art. 50 della legge 24 novembre 2003, n. 326, al fine di rilevare e monitorare la spesa a carico del Servizio Sanitario Nazionale sanitaria (SSN) relativamente alle ricette mediche farmaceutiche e di specialistica ambulatoriale»; i dati rilevati dal STS sono poi utilizzati dall'Agenzia delle entrate per predisporre le dichiarazioni precompilate.

Al riguardo, l'istante fa presente che «Nel corso del corrente anno, lo stesso ha stipulato mandato senza rappresentanza con la [BETA] per la gestione di alcune attività amministrative tra cui la fatturazione delle prestazioni.

In sostanza, per quel che interessa, [ALFA] esegue la propria prestazione a favore dei pazienti, delegando la fatturazione e l'incasso alla società di servizi in virtù

del contratto di mandato senza rappresentanza.

La situazione ricalca la situazione prospettata alla risposta 132/2020 avente ad oggetto: Art. Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Regime di fatturazione applicabile in base ad un contratto di mandato senza rappresentanza avente ad oggetto prestazioni sanitarie esenti da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 18), del d.P.R. n. 633 del 1972 in cui la gestione amministrativa viene risolta nel seguente modo:

- 1. stipulare con ogni singolo professionista un mandato senza rappresentanza;*
- 2. ricevere fattura dai singoli medici in esenzione da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, a fronte delle prestazioni da loro rese ai pazienti, con indicazione dei dati anagrafici del cliente;*
- 3. fatturare ai clienti/pazienti la prestazione sanitaria resa dal professionista, maggiorata del proprio compenso, in regime di esenzione ex articolo 10, primo comma, n. 18), del d.P.R. n. 633 del 1972;*
- 4. incassare il corrispettivo dal cliente, provvedendo poi a pagare la fattura emessa dai professionisti nei suoi confronti. Nel caso di specie, la scrivente propone istanza di interpello al fine di una corretta trasmissione dei dati al servizio tessera sanitaria in quanto, nel caso specifico, la società di servizi non è una struttura sanitaria e non può adempiere alla trasmissione dei dati al sistema sanitario. L'adempimento dunque rimane in capo al professionista che dovrà comunicare i dati prestazioni effettuate nei confronti dei pazienti ...».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, nel presupposto che la «*società di servizi non è una struttura sanitaria e non può adempiere alla trasmissione dei dati al sistema sanitario*» e che, dunque, il medesimo «*rimane obbligato alla trasmissione dei dati delle prestazioni*

svolte al sistema tessera sanitaria». ritiene di dover «compilare la comunicazione tessera sanitaria come da prassi indicata dal sistema quindi trasmettendo tutte le prestazioni, gli importi ed i codici fiscali dei pazienti che ricevono la prestazione sanitaria. Per quanto riguarda il numero della fattura e la data di emissione del documento, andrà indicato (qualora la prestazione sia fatturata da società di servizi delegata con mandato senza rappresentanza) il numero che la società di servizi ha utilizzato per fatturare la prestazione erogata dal professionista sanitario».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini della risoluzione del quesito è necessario preliminarmente chiarire se le prestazioni sanitarie possono essere oggetto di un mandato senza rappresentanza, così come descritto dall'istante.

Al riguardo, l'articolo 10, primo comma, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") prevede l'esenzione da IVA 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 Ministero della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze».*

Tale disposizione trova fondamento nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (in breve, "Direttiva IVA"), 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 (...)».*

A seguito della sentenza della Corte di Giustizia Europea del 20 settembre 2003, cause C-307/01 e C-212/01, che ha enucleato taluni principi e limitazioni nell'applicazione della citata disposizione comunitaria, con la circolare 28 gennaio

2005, n. 4/E la scrivente ha meglio chiarito l'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione dell'esenzione in commento.

In merito all'ambito oggettivo, la circolare precisa che l'applicazione dell'articolo 10, primo comma, n. 18) del Decreto IVA *«va limitato alle prestazioni mediche di diagnosi, cura e riabilitazione il cui scopo principale è quello di tutelare o ristabilire la salute delle persone, comprendendo in tale finalità anche qui trattamenti o esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia»*.

Sul punto, infatti, la citata sentenza della Corte di Giustizia UE ha affermato che le prestazioni mediche devono avere uno scopo terapeutico, benché ciò non debba essere inteso in un'accezione particolarmente rigorosa. *«Anche nel caso in cui appaia che le persone che sono state oggetto di esami o di altri trattamenti medici a carattere profilattico non soffrono di alcuna malattia o anomalia di salute»* - affermano i giudici unionali - *«l'inclusione di tali prestazioni nella nozione di «prestazioni mediche» è conforme all'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie, che è comune tanto all'esenzione prevista dall'art. 13, n. 1, lett. b) della sesta direttiva che a quella prevista dallo stesso numero, lett. c) [ora lettera c) dell'articolo 132, paragrafo 1, della Direttiva n. 112 del 2006, n.d.r.] (...)»*. Per la Corte di Giustizia in sostanza *«è lo scopo della prestazione medica che determina se quest'ultima debba essere esentata da IVA. Pertanto, se una prestazione medica viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare, vuoi mantenendola vuoi ristabilendola, la salute, (...), l'esenzione (...) non si applica a tale prestazione»* (cfr. Corte di Giustizia, causa C-307/01 del 20 novembre 2003; in senso analogo, Corte di Giustizia, causa C-141/00 del 10 settembre 2002).

Riguardo al profilo soggettivo dell'esenzione in commento, per l'articolo 131 della Direttiva IVA, l'individuazione delle professioni e arti sanitarie è demandata ai singoli Stati Membri.

Sul punto la circolare n. 4/E del 2005 precisa 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» .

Dal punto di vista soggettivo, i professionisti sanitari iscritti all'albo dei fisioterapisti, nell'elenco speciale ad esaurimento dei massofisioterapisti, rientrano, in via generale, fra i soggetti che possono effettuare prestazioni sanitarie esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 18), del Decreto IVA.

Ciò detto, il mandato, secondo la definizione contenuta nell'art. 1703 del codice civile, è il contratto con il quale una parte (mandatario) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra parte (mandante). In particolare, nel mandato senza rappresentanza, il mandatario agisce nell'interesse del mandante, ma spende il proprio nome, e, conseguentemente, acquista in proprio gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi.

Ai fini IVA, trova applicazione l'articolo 3, comma 3, ultimo periodo del decreto IVA secondo cui *"Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario"*.

Dalla lettura coordinata delle disposizioni sopra richiamate ne deriva che - nell'ambito delle prestazioni sanitarie - il mandatario può agire "in nome e per conto" del mandante solo se è a sua volta una struttura autorizzata all'attività sanitaria. Solo in presenza di entrambi i presupposti - oggettivo e soggettivo - infatti, le prestazioni che il mandatario rende per conto del mandante, spendendo il proprio nome, conservano la natura di prestazioni sanitarie esenti come per il mandante. Diversamente, non può che realizzarsi un rapporto diretto tra i pazienti ed il prestatore sanitario che deve, dunque, emettere fattura, in regime di esenzione IVA ex articolo 10, n. 18), del decreto IVA, direttamente nei confronti dei pazienti ed assolvere all'obbligo di invio dei dati al STS.

Tale soluzione è, peraltro, conforme alla disciplina delle detrazioni per oneri prevista ai fini delle imposte sul reddito e, in particolare, all'articolo 15 del TUIR,

approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, che consente ai contribuenti di esercitare il diritto alla detrazione delle spese mediche solo in presenza di una documentazione fiscale ad essi intestata, emessa da un soggetto autorizzato alla prestazione sanitaria (cfr., tra le altre, la circolare ministeriale 3 maggio 1996, n. 108/E, par. 2.4.2).

Ciò premesso, nel caso prospettato, in cui non sembrano verificate le condizioni sopra descritte, la società di servizi potrà essere incaricata, con un mandato con rappresentanza, ad emettere fattura in nome e per conto dell'istante. In tale evenienza nella fattura andrà annotato che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, da un terzo (articolo 21, comma 2, lettera n) del decreto IVA).

Laddove, poi, in base ad accordi interni, i pazienti dovessero corrispondere le somme relative alla prestazione direttamente alla società di servizi - che provvederà a riversarle all'istante - quest'ultima potrà documentarle, quale provvista di fondi, in esclusione dalla base imponibile IVA, ai sensi dell'articolo 15, n. 3, del DPR n. 633 del 1972, mentre dovrà fatturare separatamente, in regime di imponibilità IVA, l'eventuale maggiorazione applicata per il servizio.

D'altronde, il caso prospettato non è assimilabile a quello esaminato nella risposta n. 132/E, pubblicata il 15 maggio 2020 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli) - cui l'istante rinvia - in cui, diversamente, la società mandataria affermava di occuparsi *«principalmente della gestione e del trattamento del benessere delle persone, comprendente aspetti sia sanitari che non sanitari»*, lasciando intendere di essere già essa stessa una struttura autorizzata ad effettuare prestazioni sanitarie.

In conclusione, l'istante è l'unico soggetto abilitato all'invio al STS dei dati delle fatture dal medesimo emesse, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, come novellato dall'articolo 1, comma 949, lettera a), della legge 28 dicembre 2015, n. 208 - secondo cui *«Ai fini della elaborazione della*

dichiarazione dei redditi, le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri, inviano al Sistema tessera sanitaria, (...) i dati relativi alle prestazioni erogate dal 2015 ad esclusione di quelle già previste nel comma 2, ai fini della loro messa a disposizione dell'Agenzia delle entrate. (...).

I dati relativi alle prestazioni sanitarie erogate a partire dal 1° gennaio 2016 sono inviati al Sistema tessera sanitaria, con le medesime modalità di cui al presente comma, anche da parte delle strutture autorizzate per l'erogazione dei servizi sanitari e non accreditate».

A tal proposito, si ricorda che il numero dei soggetti obbligati a trasmettere detti dati al Sistema tessera sanitaria è stato successivamente ampliato:

- dal decreto del Ministro dell'Economia e finanze (MEF) del 1° settembre 2016, che ha incluso le parafarmacie, gli ottici, gli psicologi, gli infermieri, gli ostetrici e i tecnici sanitari di radiologia medica, iscritti nei rispettivi albi;

- dal decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 22 novembre 2019 che, in considerazione del riordino della disciplina degli Ordini delle professioni sanitarie disposta dall'articolo 4, comma 1, della legge 11 gennaio 2018, ha esteso l'obbligo agli esercenti le professioni sanitarie della riabilitazione e della prevenzione; dall'articolo 1 del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 16 luglio 2021 che ha, infine, incluso tra i soggetti obbligati anche gli iscritti agli elenchi speciali ad esaurimento di cui al decreto del Ministro della Salute del 9 agosto 2019, fra i quali gli iscritti all'elenco speciale dei massofisioterapisti, il cui titolo è stato conseguito *ex lege* 19 maggio 1971, n. 403 (cfr. Risposte del MEF alle Faq, all'indirizzo: <https://sistemats1.sanita.finanze.it/portale/it/web/guest/spese-sanitarie-faq> ed il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 settembre 2021,

prot. n. 249936).

[...]

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)