

## Risposta n. 90

**OGGETTO:** *Articolo 10, primo comma, n. 18), del Dpr n. 633/1972 – trattamento Iva delle prestazioni di servizi effettuate dagli Operatori socio sanitari (O.S.S.)*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### QUESITO

La società Alfa (di seguito, la “Società”) fa parte del Gruppo Beta e presta servizi di assistenza sanitaria a domicilio per il trattamento delle malattie croniche respiratorie o degenerative, consistenti, in particolare, nella progettazione ed erogazione dei servizi di assistenza a domicilio e servizi di ADI (assistenza domiciliare integrata), assistenza respiratoria domiciliare, nutrizione artificiale domiciliare e ospedalizzazione domiciliare. Tra i clienti della Società vi sono anche istituti ospedalieri e case di cura.

Nello svolgimento della suddetta attività, la Società si avvale di figure professionali indipendenti, rappresentate da personale medico, infermieristico e riabilitativo, psicologi ed operatori socio sanitari (OSS), organizzate in team di esperti, in modo da eseguire qualunque tipologia di prestazione richiesta alla professione.

Tali professionisti fatturano i propri servizi alla Società la quale, a sua volta, li rifattura ai pazienti ovvero alle aziende sanitarie appaltanti, singolarmente ovvero come pacchetti di servizi, a seconda delle specifiche previsioni contrattuali.

Con riferimento alle figure professionali degli operatori socio-sanitari, la Società ritiene che per effetto della legge delega 11 gennaio 2018, n. 3 (c.d.

“*Legge Lorenzin*”), gli OSS sarebbero stati espressamente inclusi, per la prima volta, nel novero delle professioni sanitarie.

Ciò posto, con riguardo alla fattispecie in esame, la Società evidenzia che le prestazioni concretamente rese dagli operatori socio-sanitari che collaborano con la stessa sono, in particolare, le seguenti:

1. assistenza al paziente per l’igiene completa e la cura della persona;
2. monitoraggio della cute e prevenzione delle lesioni;
3. mobilizzazione e posizionamento assistito;
4. mantenimento delle funzionalità di eliminazione;
5. mantenimento e monitoraggio dello stato nutrizionale;
6. mantenimento della funzionalità respiratoria;
7. mantenimento del ciclo sonno-veglia;
8. supporto alle prestazioni infermieristiche.

Nei singoli contratti conclusi con gli operatori socio-sanitari, peraltro, può essere prevista l’effettuazione di tutte ovvero solo di parte delle suddette prestazioni, a seconda del caso specifico. Le prestazioni, inoltre, a seconda dei casi, possono essere rese a fronte di una specifica prescrizione medica o meno.

Poiché l’articolo 10, comma 1, n. 18) del Dpr n. 633 del 1972 non individua dettagliatamente tutte le prestazioni qualificabili come sanitarie, la Società ritiene che vi sia incertezza circa il corretto inquadramento delle prestazioni rese dagli operatori socio-sanitari e il relativo trattamento ai fini Iva.

Al riguardo, la Società rappresenta di trovarsi a ricevere fatture dagli operatori socio-sanitari (OSS) con addebito dell’Iva e, contestualmente, a vedersi richiedere dalle aziende sanitarie appaltanti l’applicazione del regime di esenzione sulle fatture emesse nei loro confronti.

Per tali motivi, la Società chiede a questa Agenzia se sia corretto ritenere che l’esenzione di cui al citato articolo 10, comma 1, numero 18), del Dpr n. 633 del 1972 si applichi alle prestazioni rese dagli operatori socio-sanitari.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La Società ritiene corretto applicare il regime di esenzione, di cui all'articolo 10, comma 1, numero 18), del Dpr n. 633 del 1972, sia nella fase della fatturazione delle stesse dagli operatori socio-sanitari alla Società, sia nella fase della successiva rifatturazione dalla Società agli enti appaltanti.

Secondo la Società, infatti, affinché una determinata attività possa essere compresa nel novero delle prestazioni esenti, di cui all'articolo 10, primo comma, n. 18), del Dpr n. 633 del 1972, è necessario che ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti:

a) requisito oggettivo, ovvero la circostanza che si tratti di prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona;

b) requisito soggettivo, ovvero la circostanza che le prestazioni vengano rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza.

Per quanto riguarda il requisito di natura soggettiva, la Società richiama l'articolo 5, comma 1, della legge 11 gennaio 2018, n. 3 (recante la “Delega al Governo in materia di sperimentazione clinica di medicinali nonché disposizioni per il riordino delle professioni sanitarie e per la dirigenza sanitaria del Ministero della Salute”), secondo cui *“al fine di rafforzare la tutela della salute, intesa come stato di benessere fisico, psichico e sociale, in applicazione dell'articolo 6 dell'intesa sancita il 10 luglio 2014 (...) tra il Governo, le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, sul nuovo Patto per la salute per gli anni 2014 – 2016, è istituita l'area delle professioni sociosanitarie, secondo quanto previsto dall'articolo 3-octies del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502”*.

In forza del successivo comma 5, *“sono compresi nell'area professionale di cui al presente articolo i preesistenti profili professionali di operatore socio-sanitario, assistente sociale, sociologo ed educatore professionale (...)”*.

Il predetto intervento legislativo, evidenzia la Società, dirimerebbe ogni dubbio circa la sussistenza del profilo soggettivo dell'esenzione in esame. In

sostanza, a seguito del citato articolo 5 della legge n. 3 del 2008, gli OSS, nonostante la loro attività rimanga di sostegno medico-infermieristico, sono attualmente abilitati a svolgere mansioni più specialistiche, tra cui, ad esempio, somministrare una terapia intramuscolare o sottocutanea, attività in precedenza escluse dal novero delle loro competenze.

Per quanto riguarda, infine, il requisito oggettivo, osserva la Società che le mansioni degli OSS sono, tra le altre, le seguenti:

- rilevare i parametri vitali;
- aiutare i pazienti a deambulare;
- aiutare i pazienti non autosufficienti nelle loro attività quotidiane;
- prevenire le ulcere da decubito;
- collaborare con l'infermiere per attuare le prescrizioni mediche;
- fare delle piccole medicazioni;
- servire da supporto nell'assunzione delle terapie orali;
- sbrigare delle pratiche burocratiche;
- assistere il malato affinché mantenga una corretta postura;
- svolgere attività di sterilizzazione, sanitizzazione e sanificazione.

Si tratta di prestazioni, ad avviso della Società, che attengono tutte alla cura ed all'assistenza alla persona.

La verifica del requisito oggettivo, peraltro, non sembrerebbe necessaria nel caso in cui l'attività degli OSS sia svolta sulla base di una richiesta medica, coerentemente con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 60/E del 2017, in materia di prestazioni rese dagli operatori socio-sanitari su richiesta del medico di famiglia o del pediatra.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 10, primo comma, n. 18), del Dpr n. 633/1972, 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 (...)".*

Come emerge da una prassi ministeriale consolidata (vedi Risoluzione del 27/12/1989 n. 550555, Risoluzione del 28/05/2003, n. 119, Risoluzione del 16 marzo 2004, n. 39, Risoluzione del 20/08/2010, n. 87) e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia della Comunità Europea (vedi sentenza C-141/00 del 10 settembre 2002), l'applicazione dell'esenzione Iva alle prestazioni sanitarie deve essere valutata in relazione alla natura delle prestazioni fornite, riconducibili nell'ambito della diagnosi, cura e riabilitazione, e in relazione ai soggetti prestatori, i quali devono essere abilitati all'esercizio della professione, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le rende.

Per quanto concerne, in particolare, i soggetti prestatori abilitati all'esercizio della professione medica cui torna applicabile l'esenzione in esame, ai sensi del citato articolo 10, primo comma, n. 18) occorre fare riferimento all'articolo 99, primo comma, del Testo unico delle leggi sanitarie secondo cui *"è soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della farmacia e delle professioni sanitarie ausiliarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata".* Rileva, altresì, il decreto del 17 maggio 2002, adottato dal ministro della Salute, di concerto con il ministro dell'Economia e delle Finanze, recante individuazione delle prestazioni sanitarie esenti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, che all'articolo 1 dispone che *"sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto (I.V.A.) le prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione alla persona rese, oltre che dagli esercenti una professione*

*sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'art. 99 del Testo unico delle leggi sanitarie (...) da:*

- a) gli esercenti le professioni di biologo e psicologo;*
- b) gli esercenti la professione sanitaria di odontoiatra di cui alla legge 24 luglio 1985, n. 409;*
- c) gli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel decreto ministeriale 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria prevista dai decreti ministeriali di individuazione dei rispettivi profili”.*

Nel predetto ambito non è ricompresa la figura dell'operatore socio sanitario. In proposito, la scrivente ha richiesto un parere al ministero della Salute che, con nota prot. n. 56436 del 22 novembre 2018, ha chiarito che *“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 (...)*”.

Sulla base di quanto sopra esposto, si ritiene che l'operatore socio sanitario non rientri tra i soggetti abilitati all'esercizio delle professioni sanitarie, e che, quindi, alle prestazioni rese dai predette operatori non torni applicabile l'esenzione Iva di cui all'articolo 10, primo comma, n. 18), del Dpr n. 633 del

1972. Tali prestazioni dovranno essere assoggettate ad Iva, con applicazione dell'aliquota ordinaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim***  
**Michele Andriola**  
***(firmato digitalmente)***