



Trattamento Iva delle prestazioni sanitarie in farmacia I servizi di analisi

di Giorgio Cecchini^(*)

Con l'entrata in vigore della normativa sulla "farmacia dei servizi", che prevede l'erogazione di prestazioni sanitarie ai cittadini anche da parte delle farmacie, si pone il problema dell'identificazione del trattamento tributario ai fini Iva a cui assoggettarle.

Sulla scorta della legislazione, prassi e giurisprudenza esistente, l'autore giunge alla conclusione che tali prestazioni siano esenti da Iva ogniqualvolta la farmacia si frapponga fra un operatore sanitario (fisioterapista, laboratorio di analisi, eccetera) e il paziente oppure quando le prestazioni medesime siano accessorie a un'attività diagnostica.

1. Le prestazioni sanitarie affidate alle farmacie

L'art. 11 della L. 18 giugno 2009, n. 69 ha demandato al Governo la definizione dei nuovi compiti e funzioni assistenziali delle farmacie pubbliche e private operanti in convenzione con il Servizio sanitario nazionale. Il successivo D.Lgs. 3 ottobre 2009, n. 153 e i decreti ministeriali via via emanati hanno individuato gli specifici servizi erogabili dalle farmacie nell'ambito del Servizio sanitario nazionale¹.

^(*) Dottore commercialista in Modena.

¹ Sul tema si veda anche S. Digregorio Natoli, *Prestazioni sanitarie rese dalle farmacie: i limiti dell'esenzione Iva*, in "il fisco" n. 5/2012, fascicolo n. 1, pag. 667.

In particolare, sono stati finora emanati tre decreti ministeriali aventi ad oggetto le seguenti prestazioni:

1. prestazioni professionali di **infermieri e fisioterapisti** (D.M. 16 dicembre 2010);
2. **prestazioni analitiche di prima istanza** (D.M. 16 dicembre 2010);
3. prenotazione e pagamento dei **referti e ritiro delle prestazioni specialistiche** (D.M. 8 luglio 2011).

Si pone dunque il dubbio del trattamento tributario a cui assoggettare tali nuove prestazioni sanitarie, e in particolare se esse siano imponibili oppure esenti ai fini Iva.

Come è noto, le **prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione** rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie, siano esse soggette a vigilanza ai sensi del Testo unico delle leggi sanitarie o individuate con decreto, costituiscono prestazioni esenti dall'Iva ex art. 10, n. 18), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633².

L'art. 10, n. 18) richiama l'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, il cui comma 1 elenca alcune categorie di professionisti sanitari, tra i quali quel-

² Il quale recita: "Sono esenti dall'imposta: 18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona 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, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze".

la del **farmacista**³.

Poiché per il comma 1 dell'art. 99 la farmacia rientra nel novero delle professioni sanitarie soggette a vigilanza⁴, sembrerebbe che **le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione** rese dalla farmacia alla persona **rientrano nella esenzione Iva**. La conclusione è corretta, ma l'argomentazione logica è quantomeno affrettata, per due motivi.

In primo luogo, infatti, la farmacia ha per oggetto la vendita di medicinali⁵, che è attività incompatibile con l'esercizio di altre professioni e arti sanitarie⁶; pertanto, la farmacia è soggetta a vigilanza ai sensi del comma 1 dell'art. 99 del Tuls ai soli fini della vendita di medicinali e non anche delle altre attività sanitarie che hanno titolo per l'esenzione Iva.

In secondo luogo, a causa della incompatibilità con altre professioni e arti sanitarie, la farmacia non può fornire prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione, le quali costituiscono prerogativa della professione medica.

Neppure i decreti riguardanti i **servizi in farmacia** emanati nel quadro della L. n. 69/2009 hanno mitigato il divieto, per la farmacia, di rendere prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione. Il D.M. 16 dicembre 2010 concernente le prestazioni professionali di infermieri e fisioterapisti, ad esempio, attribuisce alla farmacia unicamente il **coordinamento organizzativo e gestionale dei servizi resi**, restando necessario che i servizi siano forniti al paziente direttamente da infermieri e fisioterapisti abilitati (art. 1, commi 1 e 3). Così pure l'altro decreto, emesso in pari data, riguardante le **prestazioni analitiche di prima istanza** precisa che è preclusa alla farmacia l'attività di diagnosi e prescrizione, dovendo essa limitarsi a fornire al cliente il **supporto nell'utilizzo delle apparecchiature** (art. 1, commi 1 e 2).

³ Il comma 3 dell'art. 99 demanda ad appositi provvedimenti la successiva individuazione di altre arti soggette a vigilanza sanitaria; tale disposizione tornerà utile successivamente, quando occorrerà interpretare il ruolo svolto dalla farmacia nell'ambito della fornitura delle analisi di prima istanza.

⁴ Ciò in forza del comma 1 dell'art. 99 del Testo unico delle leggi sanitarie approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, il quale è espressamente richiamato dall'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972.

⁵ Vedasi art. 122 del R.D. n. 1265/1934.

⁶ Vedasi artt. 102 del R.D. n. 1265/1934. Il divieto è stato più volte ribadito in giurisprudenza; da ultimo, Cass. civ., Sez. III, sent. 2 marzo 2006, n. 4657, in banca dati "fiscoonline".

Accertato che il farmacista non è soggetto vigilato in relazione alle prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione e che comunque non può fornire tali prestazioni, occorre tuttavia considerare una consolidata prassi ministeriale secondo la quale l'eventuale **interposizione di un soggetto terzo** (quale può essere la farmacia) fra cliente e operatore sanitario non fa venire meno la natura esente della prestazione sanitaria. Alla luce di tale orientamento, che verrà approfondito nel prosieguo, si deve ritenere che **la prestazione sanitaria resa dalla farmacia tramite operatori specializzati conservi la natura esente**, come di seguito motivato.

2. Prestazioni di fisioterapisti e infermieri

Uno dei due decreti del 16 dicembre 2010 riguarda appunto l'erogazione da parte della farmacia di prestazioni professionali di **infermieri e fisioterapisti**.

Di tale fattispecie si è recentemente occupata l'Agenzia delle Entrate, che con la ris. n. 128/E del 20 dicembre 2011⁷ ha attribuito **natura esente** sia alle prestazioni effettuate da infermieri e fisioterapisti nei confronti della farmacia che alle prestazioni effettuate dalla farmacia nei confronti del cliente/paziente.

Secondo l'Agenzia, l'applicazione dell'esenzione Iva alle prestazioni sanitarie deve essere valutata in relazione alla natura delle prestazioni fornite e ai soggetti prestatori, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le rende. Se le prestazioni fornite sono riconducibili nell'ambito della diagnosi, cura e riabilitazione e i soggetti prestatori hanno titolo per fruire dell'esenzione, come nel caso del fisioterapista, dell'infermiere e più in generale dell'assistente sanitario⁸, ne deriva la loro esenzione.

Per la verità, l'Agenzia commette una lieve imprecisione quando afferma l'irrilevanza della forma giuridica del soggetto che rende la prestazione sanitaria. In realtà a essere irrilevante è qualcosa di più: è l'eventuale interposizione di un

⁷ In "il fisco" n. 2/2012, fascicolo n. 1, pag. 246.

⁸ Come previsto dall'art. 10, n. 18, del D.P.R. n. 633/1972, le professioni e arti sanitarie esenti da Iva possono essere individuate per decreto. Così, con decreto del 17 maggio 2002 sono stati individuati ulteriori figure professionali esenti, ivi compresi gli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencati nel D.M. 29 marzo 2001, tra i quali rientrano, appunto, i fisioterapisti, gli infermieri e gli assistenti sanitari.

soggetto terzo (nel caso qui esaminato la farmacia) fra il professionista sanitario e il cliente. Tanto si deduce dalla seguente prassi e giurisprudenza.

Sul fronte della prassi, si è ritenuta irrilevante ai fini Iva l'interposizione, fra gli utenti di case di riposo per anziani da una parte e infermieri e operatori sanitari addetti alla riabilitazione dall'altra, del Comune che gestisce tale struttura⁹.

È stata parimenti ritenuta irrilevante ai fini Iva l'interposizione tra il paziente e tre cooperative sociali incaricate di rendere le prestazioni sanitarie di riabilitazione, in primo luogo di una Ausl e in secondo luogo di una società di capitali, partecipata dalla Ausl medesima e dalle tre cooperative. In questo caso l'interposizione è addirittura duplice, inserendosi, nel rapporto fra il cliente ed il professionista sanitario, sia la Ausl che la società di capitali¹⁰.

Sul fronte della giurisprudenza comunitaria, la Corte di Giustizia ha ritenuto comunque esente la somministrazione di cure a carattere terapeutico effettuata da una società a responsabilità limitata tramite personale infermieristico diplomato. Tale sentenza puntualizza, tra l'altro, che per aversi esenzione Iva "è sufficiente che siano soddisfatte due condizioni, vale a dire che si tratti di prestazioni mediche e che esse siano fornite da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste"¹¹.

Risulta dunque confermato che l'erogazione da parte delle farmacie delle prestazioni di infermieri e fisioterapisti è **esente da Iva**.

3. Analisi

L'altro decreto del 16 dicembre 2010 (di seguito "Decreto Analisi") riguarda l'erogazione da parte della farmacia di **prestazioni analitiche di prima istanza** rientranti nell'autocontrollo¹² e

⁹ Ris. n. 39/E del 16 marzo 2004, in banca dati "fiscoonline".

¹⁰ Ris. n. 119/E del 28 maggio 2003, in banca dati "fiscoonline".

¹¹ Corte di Giustizia, causa n. C-141/00 del 10 settembre 2002, punto 27, in banca dati "fiscoonline".

¹² Si tratta, in sostanza, ai sensi dell'art. 2, del supporto per l'effettuazione dei seguenti *test* autodiagnostici:

- glicemia, colesterolo, trigliceridi;
- emoglobina, emoglobina glicata, creatinina, transaminasi, ematocrito;
- misurare alcuni parametri delle urine;
- ovulazione, gravidanza, menopausa;
- tumore colon retto.

A questo elenco va aggiunto l'utilizzo del defibrillatore.

di attività di supporto nell'utilizzo di dispositivi strumentali per i servizi di secondo livello¹³.

Quanto al trattamento Iva cui riservare tali prestazioni, la soluzione è agevole quando la farmacia si interponga tra il cliente e un laboratorio di analisi mediche. Se si tiene conto che anche le prestazioni dei laboratori di analisi sono esenti da Iva¹⁴, allora se ne deduce che **l'interposizione della farmacia** non muterà il trattamento tributario della prestazione, che resterà **esente** in entrambi i passaggi.

Così si è ritenuto irrilevante ai fini del trattamento Iva l'interposizione, fra un laboratorio di analisi e il cliente, di aziende socie del laboratorio medesimo, incaricate della sola raccolta del materiale organico¹⁵.

Così pure la Corte di Giustizia ha ritenuto esenti da Iva le indennità forfetarie spettanti a un laboratorio che effettuava prestazioni di prelievo e successiva trasmissione a un laboratorio specializzato, nel presupposto che fossero prestazioni strettamente connesse alle analisi¹⁶.

Alla stessa conclusione (esenzione Iva) si deve giungere qualora la prestazione di analisi fornita dalla farmacia non rientri in quelle previste dal menzionato decreto ma preveda comunque **l'intervento di un laboratorio**. È il caso, ad esempio, del *test* per le intolleranze alimentari, ove la farmacia si occupa di trasmettere il campione ematico a un laboratorio di analisi e di restituire al cliente il referto. Anche qui vi è una semplice frapposizione fra cliente e laboratorio, la quale non può incidere sul trattamento Iva per le ragioni già illustrate.

¹³ Si tratta, in sostanza, ai sensi dell'art. 3, del supporto all'utilizzo dei dispositivi strumentali per la misurazione di:

- pressione arteriosa;
- capacità polmonare;
- saturazione ossigeno;
- *holter* pressorio ed elettrocardiografico.

¹⁴ L'Amministrazione finanziaria ha infatti chiarito con la circ. n. 25 del 3 agosto 1979 e confermato con la circ. n. 40 del 14 aprile 1983, entrambe in banca dati "fiscoonline", che "fruiscono dell'esenzione anche le prestazioni rese da laboratori radiologici e da laboratori di analisi mediche e di ricerche cliniche, in qualsiasi forma organizzati (ad esempio società di persone o di capitali, enti, ecc.) e indipendentemente dal fatto che siano diretti da medici, chimici o biologi. Ciò nella considerazione che le accennate prestazioni, in quanto rese a scopo di accertamento diagnostico, hanno diretto rapporto con l'esercizio delle professioni sanitarie".

¹⁵ Ris. n. 87/E del 12 luglio 2006, in banca dati "fiscoonline".

¹⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, causa n. C-141/00 del 10 settembre 2002.

Diverso è il caso delle prestazioni previste dal Decreto Analisi che non necessitino dell'intervento di un laboratorio e che possano essere **svolte direttamente in farmacia con l'ausilio di dispositivi in proprietà o noleggiati dal farmacista**, come nel caso dei *test* glicemici, oppure della misurazione della pressione arteriosa.

L'Amministrazione finanziaria si è occupata, seppure in via incidentale, del trattamento Iva da riservare alla misurazione in farmacia della pressione arteriosa in due occasioni, con la ris. n. 184/E del 24 settembre 2003 e con la circ. n. 289/E-II-4-680 del 7 novembre 1997¹⁷, statuendo l'esenzione; per la ris. n. 184/E, l'esenzione discenderebbe dalla prevalenza della prestazione di fare (ritenuta implicitamente esente) rispetto alla sola cessione di medicinali, mentre per la circ. n. 289/E il farmacista svolgerebbe, in questo frangente, una prestazione sanitaria, in quanto tale esente da Iva.

Sebbene riferiti al caso della misurazione della pressione arteriosa, nulla osta ad estendere per analogia questi orientamenti anche alle altre analisi previste dal Decreto Analisi, restando evidentemente escluso dal trattamento agevolato il mero noleggio di attrezzature dalla farmacia al cliente che questi impieghi in autonomia; noleggio da assoggettare senz'altro ad Iva.

Le sommarie motivazioni addotte dall'Amministrazione finanziaria per sostenere l'esenzione da Iva della misurazione della pressione arteriosa in farmacia possono essere criticate, considerato che il farmacista esercita una professione sanitaria soggetta a vigilanza soltanto in relazione alla vendita di farmaci e non anche alle prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione, che questi non può fornire.

Un approccio pragmatico suggerisce tuttavia di conformarsi all'indirizzo dell'Agenzia, che viene, per così dire, servito su un piatto d'argento al contribuente, consentendogli di offrire prezzi più competitivi e di ridurre il rischio di eventuali contestazioni. Inoltre, il sopravvenuto impianto normativo concernente la farmacia dei servizi offre spunti per un'interpretazione coerente con la prassi dell'Agenzia.

Si consideri infatti che l'art. 7 del Decreto Analisi prevede che l'attività del farmacista sia soggetta a **verifica e valutazione periodica di corretta applicazione del decreto** medesimo da parte dell'Azienda sanitaria locale e della Regione competenti. La farmacia viene assoggettata a

vigilanza non soltanto in forza del comma 1 dell'art. 99 del R.D. n. 1265/1934¹⁸, ma anche per effetto del comma 3 dell'art. 99, secondo il quale, con provvedimenti legislativi, altre arti possono essere assoggettate a vigilanza oltre a quelle citate nei commi precedenti¹⁹.

La farmacia diviene dunque a pieno titolo un operatore sanitario soggetto a vigilanza non soltanto in relazione alla vendita di medicinali (art. 99, comma 1) ma anche in relazione all'attività di supporto nell'esecuzione degli esami previsti dal Decreto Analisi (art. 99, comma 3).

Resta da superare il problema, che parrebbe precludere l'applicazione dell'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972, del **divieto per la farmacia di erogare prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione**.

Sul punto va rammentato che il Decreto Analisi si occupa di due diverse fattispecie, descritte rispettivamente in nota 12 e 13.

Quanto alle "prestazioni analitiche di prima istanza rientranti nell'autocontrollo", cioè *test* di glicemia, colesterolo eccetera, è lo stesso decreto a farle rientrare nella fattispecie dei **test auto-diagnostici**. Il termine ricorre tre volte nel testo del decreto, e indica chiaramente che si verte pur sempre nell'ambito della diagnosi prevista dall'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972.

Quanto alle "attività di supporto nell'utilizzo di dispositivi strumentali per i servizi di secondo livello", cioè per la determinazione di alcuni parametri vitali, quali pressione arteriosa, capacità polmonare eccetera, si tratta di **attività di ausilio** (per non dire necessarie) ai fini della **suc-**

¹⁸ Comma 1 dell'art. 99, che recita: "È soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della veterinaria, della farmacia e delle professioni sanitarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata".

¹⁹ Comma 3 dell'art. 99, che recita: "Con regio decreto, su proposta del Ministro per l'interno, sentiti il Ministro dell'educazione nazionale ed il Consiglio di Stato, possono essere sottoposte a vigilanza sanitaria altre arti, che comunque abbiano rapporto con l'esercizio delle professioni sanitarie, secondo le norme che sono determinate nel decreto medesimo".

Tenderei invece a escludere che il nuovo decreto sulle prestazioni analitiche possa essere inquadrato direttamente nella seconda parte dell'art. 10, n. 18), e più specificamente nella parte in cui si fa riferimento alle professioni ed arti individuate con apposito decreto; questo richiamo dovrebbe riguardare i decreti aventi specifiche finalità tributarie, come è il caso del D.I. 17 maggio 2002 sulla "Individuazione delle prestazioni sanitarie esenti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto", e non a decreti aventi mere finalità sanitarie, come è il caso del D.M. 16 dicembre 2010 sulle prestazioni analitiche.

¹⁷ Entrambe in banca dati "fiscoonline".

cessiva diagnosi e terapia da parte del medico prescrittore.

Ora, in forza dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972²⁰, applicabile tanto alle operazioni imponibili quanto a quelle esenti²¹, le prestazioni accessorie devono essere attratte al medesimo trattamento delle operazioni principali, di talché le prime avranno titolo per l'esenzione qualora le seconde siano esenti.

Ne discende che le attività svolte in farmacia che siano **accessorie** (cioè: ausiliarie, propedeutiche, in "diretto rapporto"²², eccetera) **a prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione saranno esenti da Iva**.

Per converso, non possono fruire dell'esenzione Iva le prestazioni dedotte nel terzo D.M. dell'8

²⁰ Il quale recita:

"Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile".

²¹ Si veda, ad esempio, il caso prospettato dalla ris. n. 337/E del 1° agosto 2008, che estende l'esenzione Iva prevista per le operazioni bancarie alle funzioni *on line* del sistema informatico che consentono la movimentazione dei rapporti bancari.

²² Secondo la prassi già illustrata in nota 14 anche il "diretto rapporto" di un accertamento diagnostico con le professioni sanitarie è ritenuto elemento sufficiente ad attrarlo alla sfera della esenzione Iva, ed è questo il motivo per cui gli esami svolti da un laboratorio di analisi sono esenti da Iva.

luglio 2011, considerato che le attività di prenotazione e pagamento dei referti e ritiro delle prestazioni specialistiche non appaiono in alcun modo riconducibili nell'ambito delle prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione, tant'è che già attualmente le prenotazioni effettuate ai centri unici di prenotazione (Cup) dalle farmacie vengono comunemente trattate come imponibili.

4. Conclusioni

In conclusione, è parere dello scrivente che la fornitura da parte della farmacia dei servizi previsti dalla L. n. 69/2009 e successivi decreti delegati, e in particolare delle prestazioni professionali di infermieri e fisioterapisti, delle prestazioni di autodiagnosi (c.d. prestazioni analitiche di prima istanza rientranti nell'autocontrollo) e delle attività di supporto nell'utilizzo di dispositivi strumentali per la rilevazione di parametri vitali quali pressione, capacità polmonare eccetera (c.d. servizi di secondo livello) siano **esenti da Iva** sia nel passaggio fra farmacia e cliente sia nell'eventuale passaggio fra prestatore del servizio e farmacia.

Tale interpretazione risulta conforme con l'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie e rendere pertanto le cure mediche accessibili ai singoli²³, obiettivo che verrebbe vanificato qualora i nuovi servizi delle farmacie fossero per converso imponibili.

²³ Si vedano la circ. n. 4/E del 28 gennaio 2005, in banca dati "fiscoonline" e la sent. della Corte di Giustizia, causa n. C-105/05.