

Tavolo tecnico

AGENZIA delle ENTRATE – ASSOLOMBARDA

Quesito	n. 27		
Materia	Applicabilità dell'esenzione IVA ai servizi di refertazione e vendita di un test diagnostico – Imposta sul valore aggiunto		
Data richiesta	26 settembre 2016	Data redazione	30 settembre 2016
Funzionario	Andrea Alesse		
Quesiti	<p>1) Chiarimenti in merito all'applicazione dell'esenzione IVA ai servizi di refertazione eseguiti da una società italiana che effettua il ritiro delle analisi eseguite presso un ospedale o laboratorio privato, la successiva spedizione di queste presso una società estera, e, infine, la restituzione del referto che riepiloga i risultati al suddetto ospedale o laboratorio;</p> <p>2) indicazioni circa la possibile accessorialità all'attività di diagnosi sanitaria (ex. articolo 12 del d.p.r. 633/1972) dell'operazione di vendita di kit diagnostici eseguita nei confronti di ospedali o laboratori privati, con conseguente possibile applicazione dell'esenzione IVA a tale cessione.</p>		
Soluzione	<p>Quesito n. 1</p> <p>L'articolo 10, punto 18, del d.p.r. 633 del 1972 esenta dall'IVA "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".</p> <p>La disposizione in esame, nel riconoscere il regime di esenzione alle prestazioni mediche, postula che queste siano:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dirette esclusivamente alla tutela, al mantenimento nonché al ristabilimento della salute della persona; - fornite da soggetti in possesso delle qualifiche professionali richieste dalla legge. <p>Relativamente alla nozione di "prestazione medica", la Corte di giustizia europea è più volte intervenuta precisando che non</p>		

possono beneficiare del regime agevolativo le prestazioni mediche effettuate per un fine diverso da quello di tutelare, vuoi mantenendola o vuoi ristabilendola, la salute delle persone. In altri termini, non è la prestazione medica in quanto tale ad essere agevolata, quanto la finalità cui la stessa è diretta [cfr. sentenze 20 novembre 2003, cause C-212/01 e C-307/01]

Sul piano della prassi amministrativa interna, la circolare n. 25 del 3 agosto 1979 ha chiarito 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 (quali società di persone o capitali, o altri enti), indipendentemente dal fatto che siano diretti da medici, chimici o biologi. Ciò, nella considerazione che le suddette prestazioni, in quanto rese a scopo di accertamento diagnostico, hanno diretto rapporto con l'esercizio delle professioni sanitarie e, pertanto, vanno considerate alla stregua di qualunque altra prestazione svolta nell'esercizio delle arti e professioni di cui all'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie.

Con la circolare n. 13 del 28 febbraio 1991 è stato altresì precisato che sono riconducibili nell'ambito applicativo dell'esenzione anche le prestazioni mediche che non necessitano di un rapporto diretto con la persona, in quanto svolte nell'esercizio delle arti ausiliare delle professioni sanitarie, cui restano strettamente e funzionalmente connesse.

Nel caso di specie, nel presupposto che il test genetico posto in essere dalla società sia effettivamente diretto a tutelare e/o a ristabilire lo stato di salute della persona, si ritiene che l'attività di refertazione effettuata si configuri quale prestazione medica che beneficia del regime di esenzione di cui al citato articolo 10, punto 18, del d.p.r. n. 633/1972.

L'attività posta in essere, che consistente nella raccolta e nella trasmissione dei campioni prelevati, e nella successiva consegna del referto all'ospedale o al laboratorio, è infatti riconducibile ad una prestazione funzionale all'esecuzione dei test genetici [cfr., sul punto, risoluzione n. 87 del 12 luglio 2006].

Quesito n. 2

L'articolo 12, comma 1, del d.p.r. 633/1972 dispone che "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". Il successivo comma 2 continua aggiungendo che "se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie impongono concorrono a formarne la base

imponibile".

La norma enunciata codifica nel nostro ordinamento il principio "accessorium sequitur principale" con riguardo a talune operazioni che, in virtù dello stretto rapporto funzionale esistente con un'altra (operazione principale), perdono specifica autonomia ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Con la risoluzione n. 230 del 15 luglio 2002, è stato precisato che, affinché si delinei un rapporto di accessorietà tra due prestazioni, non è sufficiente che la prima assicuri una generica utilità all'attività, ma è necessario "(...) che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale e non solo che questa sia resa possibile o più agevole in funzione dell'effettuazione della prestazione accessoria".

Successivamente, la risoluzione ministeriale del 17 gennaio 2006 n. 14, ha specificato che "affinchè si abbia accessorietà ai sensi dell'articolo 12 e la prestazione subordinata segua lo stesso trattamento IVA dell'operazione principale, è necessario che la prestazione accessoria avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale e che sia effettuata direttamente dal cedente o prestatore dell'operazione principale".

In seguito, considerati anche i chiarimenti forniti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, la risoluzione n. 337 del 1 agosto 2008, ha precisato che una cessione di beni o una prestazione di servizi possono risultare accessorie ad un'operazione principale quando:

- integrano, completano e rendono possibile quest'ultima;
- sono rese direttamente dal medesimo soggetto dell'operazione principale (anche a mezzo di terzi, ma a suo conto e spese);
- sono rese nei confronti del medesimo soggetto nei cui confronti viene resa l'operazione principale.

Tanto premesso, la cessione del kit diagnostico (macchinari e know-how), sebbene funzionale a quella principale, posta in essere dall'ospedale o dal laboratorio, si configurerebbe come autonoma rispetto a questa, in quanto resa nei confronti di diverso committente.

La società, infatti fattura la vendita del kit al laboratorio o all'ospedale, il quale a sua volta svolge il prelievo e/o le analisi nei confronti del cliente, destinatario finale dell'operazione di diagnosi e che riceve a sua volta autonoma fattura per il solo servizio di cui fruisce. In buona sostanza, non è possibile considerare l'intera prestazione come un "tutt'uno", dal momento che ambedue le operazioni sono erogate e fatturate nei confronti di committenti distinti, ossia il laboratorio specializzato e il cliente, che "percepisce" pertanto soltanto il servizio a sé reso e al quale l'intera prestazione non può quindi apparire come un unicum. Alla luce di tali chiarimenti, la cessione dei kit diagnostici non può quindi essere effettuata dalla citata società in regime di esenzione IVA.

Fonti	<p><u>Normativa</u>: articoli 10, comma 1, numero 18, e 12 del d.p.r. 633/1972.</p> <p><u>Prassi</u>: circolari n. 25 del 3 agosto 1979 e n. 13 del 28 febbraio 1991, risoluzioni n. 87 del 12 luglio 2006, n. 230 del 15 luglio 2002, n. 14 del 17 gennaio 2006, n. 337 del 1° agosto 2008.</p> <p><u>Giurisprudenza</u>: Sentenze Corte Giustizia Europea 20 novembre 2003, cause C-212/01 e C-307/01.</p>
Note	

IL FUNZIONARIO

Andrea Alesse



IL CAPO SETTORE

Antonio Giovanni Tangorra



6/10/2016

IL DIRETTORE REGIONALE

Gioyanna Alessio

