CIRCOLARE 24 DEL 18 MARZO 2019

DIVIETO FATTURAZIONE ELETTRONICA PRESTAZIONI SANITARIE – RIEPILOGO

Rif. normativi e di prassi:	*L. 12/2019* *Ns. Circolare n. 28/2018, 37/2018, 40/2018, 44/2018, 60/2018, 61/2018, 3/2019, 10/2019, 23/2019*

In sintesi

Nonostante l'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica per le fatture emesse a partire dallo scorso 1° gennaio 2019, non sono comunque poche le situazioni nelle quali il Legislatore, per diverse motivazioni, ha previsto il mantenimento dell'obbligo di fatturazione cartacea per alcune fattispecie.

È il caso, ad esempio, delle fatture relative a prestazioni sanitarie, in relazione alle quali il garante della *privacy* ha espresso parere negativo in merito alla loro trasmissione elettronica attraverso il sistema di interscambio in quanto riferite a dati ritenuti meritevoli di tutela sotto il profilo della riservatezza. Così come in alcuni casi di esonero dall'obbligo di fatturazione, lo stesso permane anche in relazione alle nuove modalità elettroniche di trasmissione delle fatture.

L'obbligo di fatturazione cartacea per le prestazioni sanitarie

Con la conversione del D.L. 135/2018 (il cosiddetto decreto "semplificazioni"), a opera della L. 12/2019, il Legislatore è intervenuto nuovamente per ampliare, con riferimento alle spese per prestazioni sanitarie, le ipotesi nelle quali scatta il divieto di fatturazione elettronica, già previsto per le spese sanitarie i cui dati vanno poi trasmessi al sistema tessera sanitaria.

È infatti a partire dallo scorso 13 febbraio 2019 (data di entrata in vigore della citata legge di conversione) che il divieto di fatturazione elettronica si applica "*anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche*".

Per effetto di questa estensione non risulta oggi così agevole individuare l'effettivo ambito di applicazione di questo divieto di fatturazione elettronica, e quindi, in attesa di chiarimenti esaustivi sul punto proviamo a definire in concreto il concetto di "spese sanitarie" utilizzato dal Legislatore.

Podologi, fisioterapisti e logopedisti

Con la recente *faq* n. 59 del 26 febbraio 2019 l'agenzia delle entrate ha confermato che alla luce di quanto previsto dalla L. 12/2019 i podologi, i fisioterapisti e i logopedisti non devono emettere dal 13 febbraio 2019 fatture elettroniche per le prestazioni sanitarie rese nei confronti delle persone fisiche, dovendo quindi emetterle in formato cartaceo.

Osteopata e biologo nutrizionista

Con la circolare n. 11/E/2014 l'Agenzia delle entrate, nell'individuare alcune prestazioni che danno diritto o meno alla detrazione di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), Tuir (ovvero le spese sanitarie) si è pronunciata in relazione alle prestazioni rese dall'osteopata e dal biologo nutrizionista.

Con riferimento alle prime il citato documento di prassi ha precisato che la figura dell'osteopata non è annoverabile fra le figure sanitarie riconosciute il cui elenco è disponibile sul sito istituzionale del Ministero stesso e pertanto, in attesa di un eventuale riconoscimento normativo, ritiene che le prestazioni rese dagli osteopati non consentano la fruizione della citata detrazione. Tuttavia, laddove le spese per prestazioni di osteopatia, riconducibili alle competenze sanitarie previste per le professioni sanitarie riconosciute, sono detraibili se rese da iscritti a dette professioni sanitarie.

Con riguardo, invece, al biologo nutrizionista l'Amministrazione finanziaria ha precisato, in virtù di pareri rilasciati dal Consiglio Superiore di Sanità sulle competenze in materia di nutrizione delle professioni di medico, biologo e dietista che pur essendo il medico il solo professionista ad avere il titolo per l'effettuazione di diagnosi finalizzate all'elaborazione di diete, la professione di biologo, pur non essendo sanitaria, è comunque inserita nel ruolo sanitario del Servizio Sanitario Nazionale e può svolgere attività attinenti alla tutela della salute. Pertanto, in considerazione dei chiarimenti forniti dal Ministero della Salute, le Entrate ritengono che le spese sostenute per visite nutrizionali, con conseguente rilascio di diete alimentari personalizzate, eseguite da biologi, siano detraibili ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera c), Tuir.

Il criterio per individuare le "prestazioni sanitarie"

Si tratta a questo punto di capire se in relazione al predetto divieto di fatturazione elettronica e quindi di obbligo di fatturazione cartacea, sussista o meno un collegamento con le prestazioni sanitarie esenti che conferiscono il diritto alla detrazione ai fini reddituali oppure se la nozione di prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche

recata dalla norma sia da intendersi in senso più ampio.

Con il D.M. Salute del 17 maggio 2002 vengono individuate le figure professionali che rendono prestazioni sanitarie esenti. Secondo tale decreto sono esenti da Iva le prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona, oltre che dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, anche da:

- esercenti le professioni di biologo e psicologo;
- esercenti la professione sanitaria di odontoiatra di cui alla L. 409/1985;
- operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel D.M. 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria.

Con riferimento all'ultimo decreto citato, il D.M. 29 marzo 2001, lo stesso definisce le figure professionali che di seguito elenchiamo in forma di rappresentazione schematica.

Prestazioni sanitarie esenti

"professioni sanitarie infermieristiche e professione sanitaria ostetrica"	a) infermiere b) ostetrica/o c) infermiere pediatrico
"professioni sanitarie riabilitative"	a) podologo b) fisioterapista c) logopedista d) ortottista – assistente di oftalmologia e) terapista della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva f) tecnico della riabilitazione psichiatrica g) terapista occupazionale h) educatore professionale

"professioni tecnico sanitarie"	1.1 area tecnico – diagnostica: a) tecnico audiometrista b) tecnico sanitario di laboratorio biomedica c) tecnico sanitario di radiologia medica d) tecnico di neurofisiopatologia 1.2 area tecnico – assistenziale: a) tecnico ortopedico b) tecnico audioprotesista c) tecnico della fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare; d) igienista dentale; e) dietista.
"professioni tecniche della prevenzione"	a) tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro; b) assistente sanitario.

Va poi osservato che non tutte le prestazioni svolte in ambito "sanitario" godono dell'esenzione in quanto, certamente per le ipotesi definite dall'articolo 10 punto n. 18 del D.P.R. 633/1972, tale trattamento è limitato alle prestazioni sanitarie il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone e ha carattere oggettivo, essendo correlata alla natura sanitaria delle prestazioni sanitarie.

Mentre vi sono anche prestazioni comunque gestite nell'ambito "sanitario" che al contrario vanno gestite in regime di imponibilità ai fini iva quali ad esempio, le prestazioni per corsi di formazione, i certificati legali fatti alle assicurazioni, le prestazioni non rivolte alla persona, come quelle rese da medici veterinari, le consulenze medico-legali riguardanti lo stato di salute delle persone finalizzate al riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra, le prestazioni di medici legali come consulenti tecnici quando devono quantificare il danno nelle controversie legali, o per quantificare premi assicurativi, le prestazioni rese da chiropratici.

Richiamando quanto affermato nella circolare n. 7/E/2018 (la Guida pubblicata dall'agenzia ai fini della corretta indicazione nel modello Redditi di detrazioni, deduzioni e crediti d'imposta) la detrazione non spetterebbe in relazione alle seguenti prestazioni.

Prestazioni non detraibili ai fini reddituali

• conservazione delle cellule staminali del cordone ombelicale ad uso "autologo", cioè per future esigenze personali	risoluzione n. 155/E/2009

• circoncisione rituale non finalizzata alla soluzione di patologie cliniche e le spese per il test del DNA per il riconoscimento della paternità	Parere Ministero Salute 20 ottobre 2016
• prestazioni rese dagli osteopati, in quanto l'osteopata non è annoverabile fra le professioni sanitarie riconosciute	circolare n. 11/E/2014 risposta 2.1
• prestazioni rese dai pedagogisti, in quanto quella del pedagogista non può essere considerata una professione sanitaria	circolare n. 3/E/2016 risposta 1.2
• prestazioni di massofisioterapia rese da soggetti aventi titoli conseguiti dopo il 17 marzo 1999, anche in presenza di prescrizione medica	circolare n. 3/E/2016 risposta 1.1
• trattamenti di haloterapia (o Grotte di sale) in attesa che il Ministero della Salute svolga specifici approfondimenti	—–
• acquisto e realizzazione di una piscina, ancorché utilizzata per scopi terapeutici (idrokinesiterapia), considerato che l'agevolazione interessa il trattamento sanitario e non anche la realizzazione o l'acquisto delle strutture nelle quali il trattamento può essere svolto	circolare n. 20/E/2011 risposta 4.2
• frequenza di corsi in palestra anche se accompagnate da una prescrizione medica	circolare n. 19/E/2012 risposta 2.3

Se venisse quindi confermata l'identità dell'ambito applicativo nella nuova disposizione con quella delle operazioni esenti che conferiscono il diritto alla detrazione in dichiarazione dei redditi, ne dovremmo concludere che per le operazioni da ultimo elencate, vi sarebbe dallo scorso 1° gennaio 2019 l'obbligo di fatturazione elettronica, non operando quindi il divieto imposto dalla disposizione recentemente emanata. È evidente come sul punto sia necessario un rapido intervento chiarificatore da parte dell'agenzia delle entrate.

Medici di base esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica

Con la risposta n. 54 dello scorso 13 febbraio 2019 l'agenzia delle entrate, in risposta ad un interpello, ha precisato il trattamento da riservare ai medici di medicina generale convenzionati con l'Asl (i cosiddetti "medici di base" o "medici di famiglia").

Ribadendo quanto già affermato con la precedente risoluzione n. 98/E/2015 l'agenzia ricorda che anche in vigenza dell'obbligo di fatturazione cartacea, in ragione dell'articolo 2, D.M. 31 ottobre 1974 la fattura non era da emettere in quanto sostituita dal foglio di liquidazione dei corrispettivi.

Pertanto, anche in vigenza dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica si deve ritenere che il medico di base

- non deve emettere né fatture elettroniche né fatture cartacee per il compenso percepito dall'Ats;

deve invece emettere fattura cartacea per i compensi percepiti direttamente dai pazienti e comunicati al Sistema Tessera Sanitaria, in virtù del divieto di fatturazione elettronica normativamente previsto.