

Risposta n. 591/2021

OGGETTO: Applicabilità dell'esenzione IVA prevista dall'articolo 10, primo comma, n. 18) del d.P.R. n. 633 del 1972 alle certificazioni verdi COVID-19, attestanti l'avvenuta guarigione dal virus, rilasciate dai medici di medicina generale ai pazienti assistiti a domicilio

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

QUESITO

L'istante pone un quesito inerente il trattamento ai fini IVA applicabile alle certificazioni di avvenuta guarigione dall'infezione rilasciate dai medici di medicina generale.

Rappresenta che secondo quanto previsto dall'Ordinanza del Ministero della Salute dell'8 maggio 2021 e dal documento recante le "*Modalità di accesso/uscita di ospiti e visitatori presso le strutture residenziali della rete territoriale*", i visitatori possono accedere alle strutture residenziali ivi indicate solo se in possesso della certificazione verde Covid-19, che può essere di:

- 1) avvenuta vaccinazione contro il SARS-CoV-2 al termine del prescritto ciclo, con certificazione rilasciata dalla struttura sanitaria che ha effettuato la vaccinazione;
- 2) avvenuta guarigione dall'infezione da SARS-CoV-2, con certificazione rilasciata dal Medico di Medicina Generale laddove il richiedente sia stato assistito a

domicilio;

3) effettuazione di un test molecolare o antigenico rapido con risultato negativo al virus SARS-CoV-2, con certificazioni rilasciate dalle strutture sanitarie pubbliche o private che svolgono i test.

Nello specifico, in relazione alla casistica sub 2), l'istante chiede se per la certificazione di avvenuta guarigione dall'infezione da SARS-CoV-2, rilasciata dai medici di medicina generale ai pazienti assistiti a domicilio, sia applicabile il regime di esenzione IVA, oppure se la stessa sia da assoggettare ad IVA ordinaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante è del parere che il caso prospettato debba essere risolto considerando quanto previsto dalla circolare n. 4/E del 2005, e secondo i principi enunciati dalla Corte di Giustizia Europea nelle sentenze del 20 novembre 2003. In effetti, secondo quanto previsto al paragrafo 6 della predetta circolare (Certificazioni rilasciate dai medici di famiglia), i medici di famiglia esercitano in connessione alle prestazioni cliniche una serie di prestazioni cui sono tenuti su richiesta del cittadino e a fronte delle quali, in taluni casi, ricevono il pagamento di una parcella. I medici di famiglia, inoltre, sono tenuti a rilasciare certificati sulla base di apposite disposizioni normative, senza percepire compensi.

Al riguardo si ritiene che siano esenti da IVA, quando rese dietro pagamento di un corrispettivo, le prestazioni rese dai medici di famiglia nell'ambito delle proprie attività convenzionali e istituzionali, comprese quelle attività di natura certificativa strettamente connesse all'attività clinica resa ai propri assistiti e funzionalmente collegate alla tutela della salute delle persone, intesa anche come prevenzione.

A titolo esemplificativo si segnalano le seguenti prestazioni che hanno quale scopo principale la tutela della salute anche se, in taluni casi, possono fornire a terzi elementi istruttori:

- certificati per esonero dalla educazione fisica;
- certificazione di idoneità per attività sportiva;
- certificati per invio di minori in colonie o comunità;
- certificati di avvenuta vaccinazione.

Le indicate certificazioni, rese a seguito di apposito esame clinico da parte del medico, non hanno come finalità principale quella di consentire a determinati soggetti di prendere una decisione, intervenendo pertanto nel processo decisionale altrui.

Non rientrano, invece, nell'ambito applicativo dell'esenzione le prestazioni di natura peritale, cioè quelle tendenti a riconoscere lo *status* del richiedente rispetto al diritto all'indennizzo o al diritto ad un beneficio amministrativo o economico.

L'istante evidenza che la giurisprudenza comunitaria, recepita anche dalla prassi nazionale, ravvisa il presupposto di applicazione dell'esenzione *ex* articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 nello scopo della prestazione, vale a dire la "tutela della salute", sia pubblica, sia dell'individuo.

Nel contesto dall'emergenza sanitaria da Covid-19, tuttora in corso, la certificazione di avvenuta guarigione consente di salvaguardare in *primis* la salute del soggetto che la richiede e di tutelare la salute, e mettere in sicurezza, tutti coloro con cui il soggetto può potenzialmente entrare in contatto. In questo senso e contesto, è una misura di sanità pubblica.

Per questi motivi, ritiene che sulle attestazioni in esame sia applicabile il regime di esenzione da IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 10, primo comma, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 prevede l'esenzione dall'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'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze».

Per l'applicazione del suindicato regime di esenzione devono sussistere congiuntamente sia il requisito oggettivo (ossia che trattasi di prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona), sia il requisito soggettivo (ossia che le prestazioni siano rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, secondo le disposizioni dello Stato).

Tale disposizione trova fondamento nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera 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».*

Con riferimento alle prestazioni mediche di cui alla richiamata lettera c) del paragrafo 1 del citato articolo 132, con le sentenze del 20 novembre 2003, cause C-307/01 e C-212/01, la Corte di Giustizia Europea ha enucleato taluni principi e limitazioni nell'applicazione della citata disposizione comunitaria, commentati dalla scrivente nella circolare 28 gennaio 2005, n. 4/E.

In particolare, in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'esenzione, le citate sentenze della Corte di Giustizia hanno affermato che le prestazioni mediche devono avere uno scopo terapeutico, benché ciò non debba essere inteso in un'accezione particolarmente rigorosa. I giudici unionali precisano che *"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, 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'articolo 13, n. 1, lett. b), della sesta direttiva che a quella prevista dallo*

stesso numero lett. c)" (cfr. causa C-307/2001 del 20 novembre 2013 punto 58; causa C-212/2001 del 20 novembre 2003 punto 40).

Con riferimento alle prestazioni consistenti nel rilascio di certificati medici, osserva la Corte, occorre prendere in considerazione il contesto in cui tali prestazioni sono effettuate per stabilire il loro scopo principale.

In sostanza, *"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, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non si applica a tale prestazione"* (cfr. causa C-307/2001 del 20 novembre 2013 punto 60; causa C-212/2001 del 20 novembre 2003 punti 42 e 43).

Coerentemente ai principi enunciati, la sopra citata circolare 28 gennaio 2005, n. 4/E precisa che l'applicazione dell'articolo 10, primo comma, n. 18), del d.P.R. n. 633 del 1972 va limitato alle prestazioni mediche di diagnosi, cura e riabilitazione il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, comprendendo in tale finalità anche quei trattamenti o esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia (cd. "Criterio dello scopo principale della prestazione").

Nel documento di prassi sono state anche individuate alcune prestazioni di natura certificativa rientranti nel regime di esenzione della disposizione normativa in argomento, nel presupposto che lo scopo principale dell'attività fosse la tutela della salute della persona. In base a quanto statuito dalla giurisprudenza comunitaria e chiarito dalla prassi, si può affermare che le prestazioni mediche dirette al rilascio di certificazioni sono esenti se i certificati realizzano lo scopo principale di tutelare la salute dei cittadini, anche in via preventiva, sia come singoli che come collettività.

Nella fattispecie in esame, la certificazione verde COVID-19 introdotta dall'articolo 9 del decreto legge 22 aprile 2021, n. 52 («*Misure urgenti per la graduale*

ripresa delle attività economiche e sociali nel rispetto delle esigenze di contenimento della diffusione dell'epidemia da COVID-19»), convertito con modificazioni dalla legge 17 giugno 2021, n. 87, fa parte del quadro delle misure di contenimento alla diffusione del virus, intraprese per la graduale ripresa delle attività economiche e sociali, nel rispetto delle esigenze di contenimento della diffusione dell'epidemia da COVID-19.

Più nello specifico, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, lett. a), del d.l. n. 52 del 2021, sono definite certificazioni verdi COVID-19 *«le certificazioni comprovanti lo stato di avvenuta vaccinazione contro il SARS-CoV-2 o guarigione dall'infezione da SARS-CoV-2, ovvero l'effettuazione di un test molecolare o antigenico rapido con risultato negativo al virus SARS-CoV-2»*.

Le certificazioni verdi COVID-19, ai sensi del successivo comma 2, sono infatti rilasciate al fine di attestare una delle seguenti condizioni:

- a) avvenuta vaccinazione anti-SARS-CoV-2, al termine del prescritto ciclo;
- b) avvenuta guarigione da COVID-19, con contestuale cessazione dell'isolamento prescritto in seguito ad infezione da SARS-CoV-2, disposta in ottemperanza ai criteri stabiliti con le circolari del Ministero della salute;
- c) effettuazione di test antigenico rapido o molecolare con esito negativo al virus SARS-CoV-2.

Per quanto di interesse, come previsto dal comma 4, la certificazione verde COVID-19 di cui al comma 2, lettera b), avente una validità di sei mesi a far data dall'avvenuta guarigione di cui al medesimo comma 2, lettera b), *«è rilasciata, su richiesta dell'interessato, in formato cartaceo o digitale, dalla struttura presso la quale è avvenuto il ricovero del paziente affetto da COVID-19, ovvero, per i pazienti non ricoverati, dai medici di medicina generale e dai pediatri di libera scelta, ed è resa disponibile nel fascicolo sanitario elettronico dell'interessato. La certificazione di cui al presente comma cessa di avere validità qualora, nel periodo di vigenza semestrale, l'interessato venga identificato come caso accertato positivo al SARS-*

CoV-2».

Alla luce di tali dati normativi, a parere della scrivente, nelle prestazioni di rilascio della certificazione verde COVID-19 da parte dei medici di medicina generale, conseguente all'avvenuta guarigione dall'infezione virale, è riscontrabile quella prevalente finalità della prestazione medica, di tutela della salute dell'interessato o della collettività, necessaria per poter fruire del regime di esenzione da IVA. Si ritiene dunque di concordare con la soluzione proposta dal soggetto istante.

Lo scopo principale di questi certificati va ravvisato, infatti, nella tutela preventiva della salute dei cittadini in considerazione della situazione epidemiologica in atto e della sua evoluzione.

In virtù di ciò, il rilascio delle certificazioni verdi COVID-19, attestanti l'avvenuta guarigione dal virus, da parte dei medici di medicina generale ai pazienti assistiti a domicilio, è riconducibile nell'ambito applicativo dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 10, primo comma, n. 18), del d.P.R. n. 633 del 1972.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)