RISOLUZIONE N. 9

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Roma, 24/02/2026

OGGETTO: ***Trattamento ai fini Iva delle prestazioni rese nell'ambito dell'attività di osteopata, chiropratico, chinesiologo e massaggiatore capo bagnino degli stabilimenti idroterapici (massoterapista) – Applicazione della disposizione di cui all'articolo 10, primo comma, numero 18) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.***

Sono pervenute alla Scrivente richieste di chiarimenti in merito al trattamento fiscale, agli effetti dell'Iva, applicabile alle prestazioni rese nell'ambito dell'attività di osteopata, chiropratico, chinesiologo e massaggiatore capo bagnino degli stabilimenti idroterapici (massoterapista), con specifico riferimento all'applicabilità del regime di esenzione previsto per le prestazioni sanitarie di cui all'articolo 10, primo comma, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, oltre che in merito alle modalità di fatturazione.

Con la presente risoluzione si forniscono indicazioni in merito ai quesiti posti.

L'articolo 10, primo comma, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "Decreto IVA") prevede l'esenzione Iva per *«le*

prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese 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, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. [...]*».*

L'articolo 99 del regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265 (testo unico delle leggi sanitarie) stabilisce, ai commi 1 e 2, rispettivamente che *«E' soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della veterinaria, della farmacia e delle professioni sanitarie ausiliarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata.*

E' anche soggetto a vigilanza l'esercizio delle arti ausiliarie delle professioni sanitarie. S'intendono designate con tali espressioni le arti dell'odontotecnico, dell'ottico, del meccanico ortopedico ed ernista e dell'infermiere abilitato o autorizzato, compresi in quest'ultima categoria i capi bagnini degli stabilimenti idroterapici e i massaggiatori».

Il decreto interministeriale del Ministro della sanità ("*rectius*" salute), di concerto con il Ministro delle finanze ("*rectius*" dell'economia e delle finanze), del 17 maggio 2002, recante "individuazione delle prestazioni sanitarie esenti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto", all'articolo 1, comma 1, prevede, tra l'altro, che *«Ai sensi dell'art.10, n. 18, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633,* [...]*, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto (I.V.A.) 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'art. 99 del testo unico delle*

leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, [...], *da: a) gli esercenti le professioni di biologo e psicologo; b) gli esercenti la professione sanitaria di odontoiatria 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»*.

La citata disposizione di cui all'articolo 10 del Decreto IVA risulta conforme alla normativa unionale di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva n. 2006/112/CE (di seguito "Direttiva IVA") la quale stabilisce che tra le operazioni che gli Stati membri possono esentare rientrino *«le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali siano definite dallo Stato membro interessato»*.

Con la risposta ad interpello n. 215, pubblicata in data 26 marzo 2020, si è avuto modo di precisare, tra l'altro, che «*ai fini dell'applicazione del regime di esenzione IVA di cui all'articolo 10, primo comma, n. 18 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, debbono 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)*».

Si evidenzia che, a seguito di specifica richiesta avanzata dalla Scrivente, il Ministero della Salute, con nota n. 69401 del 4 novembre 2025, ha fornito un parere riguardante il quadro normativo e regolamentare che attualmente disciplina le predette

attività di osteopata, chiropratico, chinesiologo e massaggiatore capo bagnino degli stabilimenti idroterapici (massoterapista).

Con riferimento alle prestazioni fornite dall'osteopata, si precisa che l'articolo 7, comma 1, della legge 11 gennaio 2018, n. 3, recante, tra l'altro, le disposizioni per il riordino delle professioni sanitarie, prevede che *«Nell'ambito delle professioni sanitarie sono individuate le professioni dell'osteopata e del chiropratico, per l'istituzione delle quali si applica la procedura di cui all'articolo 5, comma 2, della legge 1° febbraio 2006, n. 43, come sostituito dall'articolo 6 della presente legge»*.

Al riguardo, il citato parere del Ministero della Salute ha chiarito che *«Riguardo all'osteopata e al chiropratico, si rappresenta che con la L. 3/2018, art. 7 co. 1, le suddette professioni sono state individuate quali professioni sanitarie ma la disciplina relativa a ciascuna delle due professioni sanitarie non risulta allo stato completamente attuata. Infatti, pur essendo sancito ai sensi del citato articolo che "nell'ambito delle professioni sanitarie sono individuate le professioni dell'osteopata e del chiropratico ", la medesima disposizione precisa che per "l'istituzione delle quali si applica la procedura di cui all'articolo 5, comma 2, della legge 1° febbraio 2006, n. 43, come sostituito dall'articolo 6 della presente legge»*.

In particolare, il comma 2 dello stesso articolo 7, stabilisce che *«Con accordo stipulato in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano, da adottare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabiliti l'ambito di attività e le funzioni caratterizzanti le professioni dell'osteopata e del chiropratico, i criteri di valutazione dell'esperienza professionale nonché i criteri per il riconoscimento dei titoli equipollenti.*

Con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro della salute, da adottare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, acquisito il parere del Consiglio universitario nazionale e del Consiglio superiore di sanità, sono definiti l'ordinamento didattico della formazione universitaria in osteopatia e in chiropratica nonché gli eventuali percorsi formativi integrativi».

L'articolo 6, comma 2 della medesima legge n. 3 del 2018 prevede che *«L'istituzione di nuove professioni sanitarie è effettuata, nel rispetto dei principi fondamentali stabiliti dalla legge, previo parere tecnico-scientifico del Consiglio superiore di sanità, mediante uno o più accordi, sanciti in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, e recepiti con decreti del Presidente della Repubblica previa deliberazione del Consiglio dei Ministri»*.

Con particolare riferimento all'attività di osteopata, i predetti accordi sono stati emanati con il decreto del Presidente della Repubblica 7 luglio 2021, n. 131 che reca il "recepimento dell'Accordo tra il Governo, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano concernente l'istituzione della professione sanitaria dell'Osteopata, sancito il 5 novembre 2020, e rettificato in data 23 novembre 2020." e con il D.M. 29 novembre 2023.

Più specificatamente, il richiamato d.P.R. n. 131 del 2021, all'articolo 1 definisce l'osteopata *«il professionista sanitario, in possesso di laurea triennale universitaria abilitante o titolo equipollente e dell'iscrizione all'albo professionale, che svolge in via autonoma, o in collaborazione con altre figure sanitarie interventi di prevenzione e*

mantenimento della salute attraverso il trattamento osteopatico di disfunzioni somatiche non riconducibili a patologie, nell'ambito dell'apparato muscolo scheletrico».

Tuttavia, l'articolo 4 del medesimo d.P.R. n. 131 del 2021 ha rimesso a un successivo accordo l'individuazione dei *«criteri per il riconoscimento dell'equipollenza dei titoli pregressi alla laurea universitaria in osteopatia, il cui ordinamento didattico è definito con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il ministro della salute, ai sensi dell'articolo 7, della legge 11 febbraio 2018, n. 3»*.

Allo stato, tale accordo non risulta essere stato stipulato e, conseguentemente, non risulta essere stato recepito con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, come da procedura prevista dapprima dall'articolo 5, comma 2, della legge 1° febbraio 2006, n. 43, e successivamente dal citato articolo 6 della legge n. 3 del 2018.

Al riguardo, l'articolo 1, comma 1, lettera c) del decreto interministeriale del 17 maggio 2002 ricomprende, tra le prestazioni esenti dall'IVA, anche la categoria degli *«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»*.

All'uopo, inoltre, il D.M. 18 luglio 2024 del Ministero della salute ha integrato le "professioni tecniche della prevenzione", elencate all'articolo 5 del citato D.M. 29 marzo 2001, con la figura dell'osteopata, che tuttavia non è riconducibile tra le fattispecie delle "professioni sanitarie" elencate dal medesimo decreto ministeriale del 2001, negli articoli numeri 2 e 3.

Con il richiamato parere del Ministero della salute, con riferimento all'attività di osteopata, è stato precisato, tra l'altro, che *«la regolamentazione della suddetta professione sanitarie risulta ancora in corso di completamento, in quanto allo stato attuale è in corso di definizione l'Accordo per la individuazione dei criteri di valutazione dell'esperienza professionale nonché per la individuazione dei criteri per il riconoscimento dei titoli equipollenti alla laurea universitaria in osteopatia, come richiesto dall'art. 4 del citato Accordo stato-regioni del 5 novembre 2020. Contemporaneamente la scrivente Direzione sta procedendo alla definizione del decreto ministeriale per l'istituzione dell'albo professionale degli osteopati all'interno della Federazione degli Ordini dei tecnici di radiologia medica e delle professioni tecniche e della riabilitazione e della prevenzione (FNOTSRM-PSTRP), al quale dovranno iscriversi coloro che sono in possesso della laurea in Scienze osteopatiche o di un titolo equipollente e coloro che hanno ottenuto il riconoscimento del titolo di osteopata conseguito all'estero»*.

Con specifico riferimento al trattamento fiscale agli effetti dell'IVA, con l'Interrogazione a risposta immediata in Commissione n. 5/06820 del 12 ottobre 2021 è stato precisato, tra l'altro, che *«[...] Con la previsione di cui all'articolo 10, comma 1, numero 18) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, stanti i principi unionali fissati dalla direttiva IVA e dai giudici della Corte di giustizia europea, è stata demandata al Ministro della sanità, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, la predisposizione di un decreto attuativo ad hoc per l'individuazione di quelle prestazioni che beneficiano dell'esenzione dall'imposta.*

Presupposto per l'esenzione ai fini IVA in Italia non è quindi che la prestazione sia necessariamente regolamentata, ma anche solo che la stessa sia individuata da apposito decreto ministeriale avente la finalità di intercettare quelle prestazioni sanitarie rese da soggetti che abbiano conseguito almeno specifici titoli abilitanti riconosciuti (si veda, da ultimo, il decreto ministeriale 17 maggio 2002).

Ciò precisato, atteso che non risulta ancora essere stato perfezionato l'iter normativo volto a istituire la professione sanitaria dell'osteopata, con conseguente possibilità di estendere l'esenzione dall'IVA ai professionisti interessati, l'agevolazione si deve ritenere applicabile, in osservanza alle previsioni unionali contenute nella direttiva 2006/112/CE, esclusivamente nei limiti sopra illustrati.

Pertanto, dal momento che lo Stato non ha previsto criteri che consentano di individuare un livello qualitativo minimo delle prestazioni di cura da fornire, né un piano formativo adeguato perla loro rilevanza professionale, anche al fine di garantire "efficaci modalità di controllo delle qualifiche professionali", le prestazioni rese da osteopati allo stato non possono essere esenti dall'IVA».

Per cui, atteso il quadro normativo sopra riportato, alla luce dei chiarimenti forniti dal Ministero della salute, si è del parere che, allo stato, la professione dell'osteopata, istituita e individuata dalla citata legge n. 3 del 2018 e inserita tra le professioni tecniche della prevenzione dal suddetto D.M. del 18 luglio 2024, non rientrando tra le professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza di cui all'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie e non essendo stata individuata con un decreto del Ministro della salute di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, come previsto dalla richiamata

disposizione contenuta nel citato articolo 10, n. 18), del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972, non può beneficiare dell'esenzione ivi prevista.

In merito alla figura del chiropratico, il richiamato parere del Ministero della Salute precisa che *«pur confermando il citato articolo 7 co. 1 della L. 3/2018 l'individuazione della citata professione come professione sanitaria, allo stato attuale, non è ancora stata avviata la procedura per la relativa istituzione che richiede l'attuazione di quanto disposto ex legge attraverso accordi Stato-Regioni (art. 5, co. 2, L. 43/2006)»*.

Pertanto, tenuto conto che per la professione del chiropratico non è stata ancora avviata la procedura per la relativa istituzione, anche le prestazioni rese nell'ambito di tale attività, non rientrando tra le professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza di cui all'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie e non essendo stata individuata con un decreto del Ministro della salute di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, come previsto dalla richiamata disposizione contenuta nel citato articolo 10, primo comma, n. 18) del Decreto IVA, non può beneficiare dell'esenzione ivi prevista.

Per quanto attiene all'attività di chinesiologo, nel riportato parere, il Ministero della salute ha evidenziato che *«la suddetta figura non è riconosciuta come professione sanitaria. Essa è definita dall'articolo 41 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36 [...]. Si tratta di una professione la cui attività è finalizzata esclusivamente alla promozione della salute e al miglioramento della qualità della vita, potendo essere coinvolta solo in programmi di attività fisica volti al mantenimento dello stato di salute e del benessere psicofisico, senza sovrapporsi alle attività sanitarie di competenza esclusiva di professioni sanitarie già regolamentate»*.

Pertanto, tenuto conto che la richiamata attività di chinesiologo non soddisfa alcuna delle condizioni richieste dal richiamato articolo 10, primo comma, numero 18) del Decreto IVA per la fruizione del regime di esenzione in argomento, alle prestazioni rese in qualità di chinesiologo si rende applicabile l'IVA nella misura ordinaria.

Con riguardo alle prestazioni rese in qualità di massaggiatore capo bagnino degli stabilimenti idroterapici (massoterapista), si rappresenta che l'articolo 99 del R.D. n. 1265, comma 2, cui rinvia la citata disposizione di cui all'articolo 10, comma 1, n. 18), dispone che *«E' anche soggetto a vigilanza l'esercizio delle arti ausiliarie delle professioni sanitarie. S'intendono designate con tale espressione le arti dell'odontotecnico, dell'ottico, del meccanico ortopedico ed ernista e dell'infermiere abilitato o autorizzato, compresi in quest'ultima categoria i capi bagnini degli stabilimenti idroterapici e i massaggiatori»*.

Al riguardo, nel menzionato parere, il Ministero della salute ha evidenziato *«come la suddetta figura sia attualmente collocata tra le arti ausiliarie delle professioni sanitarie, di cui al R.D. n. 1334 del 31 maggio 1928. Non si tratta quindi di un professionista sanitario, ma di un operatore sanitario che non possiede autonomia professionale, dovendo il medesimo operare sotto la supervisione di un professionista sanitario»*.

Conseguentemente, per effetto del richiamo contenuto nell'articolo 10, primo comma, n. 18) al predetto articolo 99, che ai commi 1 e 2 include espressamente i capi bagnini degli stabilimenti idroterapici tra le arti sanitarie soggette a vigilanza sanitaria, si ritiene che le prestazioni rese nell'ambito dell'attività di massaggiatore capo bagnino degli stabilimenti idroterapici (MCB) possano beneficiare dell'esenzione IVA, sempre

che la qualifica di massaggiatore capo bagnino degli stabilimenti idroterapici venga attestata da titolo idoneo all'esercizio della predetta attività.

Infine, in merito alla corretta procedura di fatturazione, si osserva che l'articolo 10-bis del decreto-legge 23 ottobre 2018, n.119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, stabilisce che *«I soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, ai sensi dell'articolo 3, commi 3 e 4, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, e dei relativi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, non possono emettere fatture elettroniche ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria»*.

Secondo quanto previsto dall'articolo 9-bis, comma 2, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135 - convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12 - *«Le disposizioni di cui all'articolo 10-bis del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, si applicano 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»*.

Da ultimo, si evidenzia che l'articolo 3, comma 6, del decreto-legge 27 dicembre 2024, n. 202 - convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2025, n. 15, ha prorogato l'applicazione dell'articolo 10-bis di cui sopra al periodo di imposta 2025. Applicazione entrata a regime con l'articolo 2 del decreto legislativo 12 giugno 2025, n. 81, il quale ha soppresso - nel citato articolo 10-bis, comma 1, primo periodo, del d.l. n.

119 del 2018 - i riferimenti a specifici periodi d'imposta originando l'attuale formulazione della norma.

Dunque, «*le prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche non devono mai essere fatturate elettronicamente via SdI. Ciò a prescindere, sia dal soggetto (persona fisica, società, ecc.) che le eroga - e, in conseguenza, le fattura agli utenti - sia dall'invio, o meno, dei relativi dati al Sistema tessera sanitaria* [...]» (cfr. risposta ad interpello n. 307 pubblicata il 24 luglio 2019).

Con specifico riguardo ai dati presenti nel Sistema Tessera Sanitaria, si rileva che la circolare del 19 giugno 2023, n. 14/E ammette tra le spese sanitarie detraibili - documentabili, tra l'altro, anche attraverso il prospetto presente nel Sistema Tessera Sanitaria - quelle sostenute per le prestazioni rese nell'ambito dell'attività di massaggiatore capo bagnino degli stabilimenti idroterapici.

Ne consegue che i soggetti che esercitano tale attività sono tenuti ad inviare i relativi dati al Sistema Tessera Sanitaria.

Pertanto, nel caso di specie, si ritiene che, con riferimento all'attività di massaggiatore capo bagnino degli stabilimenti idroterapici, come innanzi descritta, operi il divieto di cui all'articolo 10-bis del d.l. n. 119 del 2018 e all'articolo 9-bis del d.l. n. 135 del 2018.

Con riferimento alle attività di osteopata, chiropratico e chinesiologo, al contrario, non essendo queste ultime configurabile quali prestazioni sanitarie e non essendo ammesse tra le spese detraibili eventualmente documentabili attraverso il Sistema Tessera Sanitaria, dovrà essere emessa la fattura elettronica.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)