



Giovedì 15/11/2012

## La non condivisibile risoluzione dell'Agenzia delle Entrate in tema di applicazione dell'esenzione Iva da parte dei massofisioterapisti

A cura di: Dott. Massimo De Nardi

In tema di applicazione dell'esenzione Iva alle prestazioni sanitarie, ex art. 10, co. 1, numero 18, del D.P.R. n. 633/1972, uno dei casi probabilmente più controversi degli ultimi anni è quello afferente la figura professionale del massofisioterapista.

Conferma di ciò è data nella recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate (di seguito "AdE"), n. 96/E del 17 ottobre 2012, secondo la quale l'esenzione può essere applicata esclusivamente da coloro i quali abbiano conseguito il diploma triennale entro il 17 marzo 1999. Tuttavia, a prescindere da considerazioni critiche in ordine al poco chiaro collegamento con la precedente risoluzione n. 70/E del 13 aprile 2007, l'interpretazione cui è giunta l'amministrazione finanziaria non è condivisibile.

L'esenzione Iva nelle prestazioni sanitarie

L'art. 10, co. 1, numero 18, del D.P.R. n. 633/1972 prevede l'esenzione dall'applicazione dell'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 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze."<sup>1</sup> Dalla lettura del testo normativo si evincono i due requisiti che il legislatore ha ritenuto di dover prevedere al fine di consentire la "detassazione". Il primo, di carattere oggettivo, richiede che le prestazioni abbiano natura sanitaria, con finalità di diagnosi, cura e riabilitazione e che siano destinate alla persona. Al riguardo, l'amministrazione finanziaria è intervenuta più volte con documenti di carattere interpretativo, il più pregnante dei quali, probabilmente, è la circolare n. 4/E del 28 gennaio 2005, anche per la sostanziale presa d'atto della giurisprudenza comunitaria sul punto<sup>2</sup>. La circolare, dopo un breve excursus storico-legislativo, rileva che le prestazioni in commento hanno quale scopo principale "il" 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. In tal modo si evita di comprendere indistintamente nell'esenzione Iva tutte le estrinsecazioni delle professioni mediche e paramediche, ma si rende necessario individuare nell'ambito di tali professioni le prestazioni non riconducibili alla nozione di prestazioni mediche enucleata dalla Corte di Giustizia. Poiché l'interpretazione della Corte ha interessato i requisiti oggettivi che una prestazione medica o paramedica deve possedere per essere qualificata esente da Iva, non risulta in alcun modo intaccato il principio - che inerisce l'aspetto soggettivo - espresso dalla lettera c) dell'art. 13), della sesta direttiva, in base al quale la individuazione delle professioni e arti sanitarie è demandata ai singoli Stati.

Pertanto deve ritenersi conforme al diritto comunitario la previsione recata dall'art. 10, n. 18), secondo cui, sotto il profilo soggettivo, la prestazione medica e paramedica può essere esente dall'Iva solo se resa dai soggetti sottoposti a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del R.D. 27 luglio 1934 n. 1265 e successive modificazioni ovvero individuati dal decreto del ministero della Sanità 17 maggio 2002."Ora, gli ultimi due periodi riportati rappresentano il secondo requisito previsto dalla normativa, cioè quello soggettivo, che sostanzialmente viene ricondotto all'esercizio di arti o professioni che sono sottoposte a vigilanza sanitaria ai sensi dell'art. 99 del cosiddetto "TULS" (testo unico delle leggi sanitarie) e da quei soggetti che sono individuati con



Decreto del Ministro della Sanità (ora Ministero della Salute) di concerto con il Ministero delle Finanze (ora Ministero dell'Economia e delle Finanze).

La ("nuova") risoluzione dell'Agenzia delle Entrate in tema di massofisioterapisti

Proprio con riferimento al requisito soggettivo s'incardina la problematica resa sempre più attuale dalla recente risoluzione dell'AdE n. 96/2012, in base alla quale solo il massofisioterapista con diploma triennale conseguito entro il 17 marzo 1999 può applicare l'esenzione Iva; diversamente, il diplomato biennale sia ante sia post e il diplomato triennale post 17 marzo 1999 debbono considerare le prestazioni effettuate in regime di imponibilità Iva, con applicazione dell'aliquota ordinaria (attualmente prevista nella misura del 21%). La risposta dell'AdE trova giustificazione e supporto in un parere fornito dal Ministero della Salute, con nota del 7 agosto 2012, in base al quale - in buona sostanza - si individua nell'equipollenza, sancita dalla Legge n. 42 del 26 febbraio 1999 (art. 4), dei diplomi (e attestati) conseguiti, esclusivamente, ai sensi della normativa precedente a quella che ha regolato i diplomi universitari di cui all'art. 6 del D. Lgs. n. 502/1992, diplomi che prevedono, unicamente, la figura del fisioterapista e non quella del massofisioterapista.

Se questo tipo di risposta fosse stata fornita, con le medesime argomentazioni, anche nel 2007 (risoluzione n. 70), la discussione sul merito - che comunque si affronterà nel prosieguo - sarebbe stata limitata con ogni probabilità al periodo immediatamente successivo alla relativa pubblicazione, stando che il massofisioterapista avrebbe conosciuto l'opinione, chiara, dell'amministrazione finanziaria, discostandosi dalla quale avrebbe potuto incorrere in contestazioni. Purtroppo, però, checché ne dica la stessa AdE con la risoluzione n. 96/2012, nel 2007 una posizione così chiara (nel senso di escludere dall'esenzione Iva i diplomati triennali post 17 marzo 1999) non è stata espressa, come conferma la parte motiva, nella quale si riferisce che "?. Ciò premesso, si ritiene che, poiché i massofisioterapisti in possesso di un titolo conseguito in base ad un corso di formazione biennale non sono riconducibili ai profili professionali sanitari delineati dal competente Ministero della Salute (né in via diretta, né per il tramite del riconoscimento di equipollenza), alle prestazioni da essi rese non possa essere applicato il regime di esenzione dell'Iva di cui all'art. 10, n. 18 del D.P.R. n. 633/1972, come peraltro affermato dal Ministero della Salute con nota del 20 settembre 2002." Di tutta evidenza la mancanza di un esplicito riferimento alla esclusione per i diplomati triennali post 17 marzo 1999. E' ben vero, peraltro, che il paragrafo precedente a quello riportato menziona l'equiparazione riconosciuta dal D.M. 27 luglio 2000 al diplomato triennale sulla base della normativa previgente di attuazione del D. Lgs. n. 502/1992, ma è pur vero che tale passaggio appare del tutto finalizzato ad argomentare che il solo diploma triennale - tout court - consente l'applicazione dell'esenzione Iva. L'interpretazione suddetta, peraltro, si riscontra anche in autorevole dottrina<sup>3</sup>.

Detto questo, anche ammesso e non concesso che nel 2007 l'AdE intendesse esclusi dall'applicazione dell'esenzione i diplomati triennali post 17 marzo 1999, è palese che una esternalizzazione puntuale in tal senso si è avuta solo con la più recente risoluzione n. 96 del 17 ottobre 2012<sup>4</sup>, nella quale viene precisata la invarianza applicativa, rispetto al diplomato biennale, del diplomato triennale. Le conseguenze di una simile affermazione, in diritto tributario, sono notevoli, anche se non determinanti per invertire l'esito "disastroso" provocabile alle finanze (ed anche, nei casi di soggetti con volumi d'affari più "fortunati", al certificato penale) dei massofisioterapisti che, forti anche delle rassicuranti opinioni della varie associazioni di categoria, hanno emesso fatture in regime d'esenzione (con l'attuale concreta possibilità che



l'amministrazione finanziaria chieda l'Iva relativa a tutti gli anni ancora accertabili), e sono previste nell'art. 10, commi 2 e 3, della Legge n. 212 del 2000 (statuto dei diritti del contribuente), in base al quale "Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, euro" e "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria?" Ipotizzando la denegata obiezione, con riferimento al comma 2, che l'AdE, nel 2012, non ha cambiato opinione rispetto al 2007, resta pur sempre valido il rinvio al comma 3, il quale non può non essere invocato se sol si pensa che anche autorevole dottrina, come riferito in precedenza, non ha rilevato un simile requisito discriminatorio.

La non condivisibile tesi della inapplicabilità dell'esenzione

Venendo al merito dell'(attuale) posizione assunta dall'AdE, le osservazioni critiche vertono su più fronti, il primo dei quali, anche per il collegamento con l'esimente sanzionatoria dovuta all'incertezza normativa, è senza dubbio il fatto che sul sito internet<sup>5</sup> (alla data di stesura del presente approfondimento) del Ministero della Salute, nell'elenco delle professioni sanitarie, per la precisione tra le professioni sanitarie non riordinate ma previste da leggi vigenti (Legge n. 403 del 1971), è indicata la figura professionale del massofisioterapista. Certamente questa indicazione può essere considerata fuorviante, quanto meno per il fatto che, pur non trovando menzione dell'inabilità alla vista nell'art. 1 della citata Legge n. 403/1971, il provvedimento complessivo è titolato "Nuove norme sulla professione e sul collocamento dei massaggiatori e massofisioterapisti ciechi". Tuttavia, è incontrovertibile che i corsi di abilitazione siano sempre stati attivati e gestiti anche per professionisti in possesso di maggiore abilità visiva rispetto a chi tale abilità non la possedeva. Su questo non irrilevante punto in termini di incertezza, mi sia consentito, credo non vi sia altro da aggiungere.

A parere di chi scrive, peraltro, la questione si risolve, per la verità senza analizzare le diverse e controverse sentenze di Tribunali Amministrativi Regionali (T.A.R.) e Consiglio di Stato che si sono susseguite su iniziative delle due "lobbies" interessate ("fisioterapisti" e "massofisioterapisti"), mediante l'analisi del rinvio normativo effettuato dal menzionato art. 10, co. 1, numero 18, del D.P.R. n. 633/1972, il quale cita espressamente l'art. 99 del "TULS" ove vengono incontrovertibilmente qualificati, come ausiliari di professione sanitaria equiparati agli infermieri, i capi bagnini degli stabilimenti idroterapici e i massaggiatori. Ragioni di sintesi non consentono la completa analisi delle competenze previste per tali figure professionali, le cui prestazioni, per rinvio normativo espresso, sono esenti dall'Iva, ma impongono di rilevare che le figure professionali richiamate dall'art. 99 del "TULS" non possono che ricomprendere anche figure appartenenti alla stessa branca ma con maggiore specializzazione, con evidenti ricadute in ambito di applicazione dell'esenzione Iva. Su questo punto, è illuminante - quanto spesso ignorata - la sentenza della Corte di Cassazione n. 4403 del 2001, secondo la quale "Nella qualifica di infermiere specializzato quale massaggiatore, dunque, correttamente risulta ricondotta in via interpretativa l'attività dei "fisiokinesiterapisti, massoterapisti e fisioterapisti", nella sentenza impugnata, trattandosi di ulteriori tipizzazioni - per così dire "interne" alla già protetta categoria dei massaggiatori -, determinate dalla introduzione di nuove tecniche, che impongono di superare quella che il giudice "a quo" relega nell'ambito di una tassatività puramente letterale. L'interpretazione, tutt'al più di carattere estensivo, non collide col principio di tassatività, rendendo superfluo l'esame dell'evoluzione successiva, per effetto dell'indicato decreto interministeriale, il quale tuttavia, attraverso la previsione espressa (art. 1 lett. f) del "massaggiatore e del massofisioterapista diplomato") non può valere ad escludere, per il passato, un'esenzione che, quanto al massaggiatore, già



era prevista." D'altra parte, proprio a seguito di questa sentenza (oltre ad un'altra di simile tenore sui "fisioterapisti") e di apposito parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, la stessa AdE, con circolare n. 43 del 2002, ha preso atto della non tassatività delle figure professionali indicate nell'art. 99 e dell'applicabilità dell'esenzione Iva alle attività di fisiokinesiterapia, massoterapia e fisioterapia.

Vi è di più, l'esenzione Iva è stata prevista, in modo espresso pur previa prescrizione medica, dal D.M. (dell'allora Ministero della Sanità) 21 gennaio 1994, per ulteriori figure professionali, aggiuntive appunto a quelle già previste dell'art. 99 del "TULS", quali quelle del "massaggiatore e massofisioterapista diplomato". Tuttavia, nel 2002, a seguito del D.M. 17 maggio, queste figure sono state espunte dall'elenco delle ulteriori figure professionali mediante un rinvio diretto al D.M. 29 marzo 2001, in base al quale fu individuata la (unica) figura del "fisioterapista"<sup>6</sup>. Anche questo "capitolo" della questione non brilla certo per chiarezza, se correlato all'esenzione Iva, onde è palese che, se il D.M. 17 maggio 2002 ha abrogato il D.M. 21 gennaio 1994, fino all'emanazione del primo l'esenzione per il massofisioterapista, ad abundantiam, era "coperta" dal secondo, imponendo un'ulteriore partizione storica - rispetto a quella contenuta nella risoluzione n. 96/2012 - che preveda l'esclusione da esenzione, per i massofisioterapisti "non equiparati del '99", solo per le prestazioni poste in essere dal 2002. Questo tortuoso assetto normativo-attuativo, peraltro pluridisciplinare ed alla prova dei fatti, non toglie nulla alla prefata sentenza della Suprema Corte, la quale, lo si ribadisce, si è soffermata direttamente sulla interpretazione estensiva delle figure espressamente indicate nell'art. 99 del "TULS" e non in quelle, ulteriori, che il Ministero ha facoltà di regolare ai sensi del medesimo articolo di legge.

In ultima analisi, si debbono considerare, a mio dire, come non attentamente valutati i riferimenti di conformità alle disposizioni comunitarie menzionati dall'AdE ai fini della esclusione dall'applicazione dell'esenzione Iva per i massofisioterapisti "non equiparati del '99". Le sentenze pronunciate dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea<sup>7</sup>, che vengono citate nei documenti dell'AdE con riguardo all'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, numero 1, lett. c), della VI Direttiva (n. 77/388/CEE), decidono sì per una discrezionalità attribuita ai singoli Stati membri nell'individuare le figure professionali che abbiano i requisiti per poter applicare l'esenzione, ma rilevano pure che "i gli Stati membri debbono, nell'esercizio di tale potere discrezionale, rispettare l'obiettivo perseguito dalla detta disposizione, consistente nel garantire che l'esenzione si applichi unicamente a prestazioni fornite da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste, nonché il principio di neutralità fiscale" e "Una normativa nazionale che esclude talune attività mediche specifiche esercitate da fisioterapisti, quali i trattamenti attinenti alla diagnosi dei campi di disturbo, dalla definizione di tale professione paramedica contrasta con l'obiettivo ed il principio suddetti soltanto nel caso in cui - ciò che spetta al giudice del rinvio verificare - i detti trattamenti siano esentati dall'Iva qualora vengano effettuati da medici o da dentisti, malgrado che i medesimi trattamenti, eseguiti da fisioterapisti, possano essere considerati come di qualità equivalente tenuto conto delle qualifiche professionali di questi ultimi". La Corte è chiara nel considerare di competenza del Giudice del rinvio la verifica della equiparabilità qualitativa delle prestazioni, singolarmente considerate, nell'esercizio di professioni diversamente qualificate, con la conseguenza che, anche ammettendo una "inferiorità" della figura del massofisioterapista "non equiparato del '99" rispetto a quella del fisioterapista, la stessa deve senz'altro essere valutata con riguardo alla specifica prestazione che va ad essere eseguita e non certo tout court. Se si accetta il ragionevole principio sancito dalla Corte, non si può minimamente accogliere il differente principio che tutte le prestazioni eseguite dal massofisioterapista siano considerate di livello



qualitativo inferiore rispetto a quelle prestate dal fisioterapista, ma occorre bensì, in assenza di altri elementi discriminatori, valutare - anche - il percorso formativo seguito per apprendere il bagaglio informativo necessario al fine di fornire la prestazione, e meno che meno si può accettare che un identico percorso formativo, da un giorno all'altro (prima e dopo il 17 marzo 1999), sia snaturato in termini di oggettiva qualità prestazionale<sup>8</sup>.

Altro principio mutuato dalla Corte di Giustizia UE<sup>9</sup>, e questa volta ben fatto proprio dall'AdE<sup>10</sup>, è quello secondo il quale l'esenzione Iva "non dipende dalla forma giuridica del soggetto passivo che fornisce le prestazioni mediche o paramediche ivi menzionate" e "si applica alle prestazioni di cure a carattere terapeutico effettuate da una società di capitali che gestisce un servizio di somministrazione di cure in loco, anche a domicilio, fornite da personale infermieristico qualificato". Nel quesito posto all'AdE, infatti, una cooperativa sociale faceva presente di porre in essere, tramite massofisioterapisti (insieme ad altre figure non di interesse ai fini della presente trattazione), prestazioni di carattere riabilitativo ed oggetto di convenzione con le aziende sanitarie locali e la risposta data alla cooperativa, proprio in virtù della oggettività della prestazione "sanitaria", fu conferma dell'applicazione dell'esenzione dall'Iva. A ben vedere, un altro elemento di contraddizione sulla vexata quaestio e di sostanziale supporto alla tesi dell'esenzione ad Iva delle prestazioni effettuate dai massofisioterapisti.

#### Conclusioni

Nel presente scritto si è cercato di dimostrare come: 1) la risoluzione n. 96/2012 sia innovativa rispetto alla risoluzione n. 70/2007; 2) la professione del massofisioterapista sia, anche per insegnamento della Corte di Cassazione, professione di natura sanitaria ex art. 99 del "TULS" e, in quanto tale, ricadente nel campo dell'esenzione Iva; 3) i principi comunitari meglio precisati dalla Corte di Giustizia UE non possano essere letti acriticamente ma, diversamente, debbano essere calibrati alla specifica fattispecie (e prestazione) e perpetuamente avvalorati, senza sovrappesare l'aspetto che interessa solamente al fine di rendere credibile la propria (discutibile) tesi.

Conclusivamente, ritengo sia arduo pensare di risolvere definitivamente la "querelle" dell'esenzione tra le categorie interessate mediante rinnovati ricorsi amministrativi e continue istanze all'amministrazione fiscale, peraltro chiamata ad esprimersi su un terreno impervio, con ciò auspicando un intervento del legislatore che chiarisca, in modo inequivoco, se le prestazioni del massofisioterapista (in particolare del diplomato post '99) siano esenti dall'applicazione dell'Iva oppure no e, se quest'ultimo fosse il caso, che ne disponga efficacia solo per il futuro, specie considerando i pesanti rischi in cui incorrono migliaia di contribuenti che hanno agito - fino alla pubblicazione della risoluzione n. 96 - in tutta buona fede.

#### NOTE

1. Per una trattazione completa della tematica si rinvia a S. Digregorio Natoli in "Il Fisco" n. 36/2010, parte prima, da pag. 5.800

2. Ex multis, Corte di Giustizia UE, 20 novembre 2003, C-307/01

3. "Prontuario Iva", ed. Il Sole 24 Ore - 2012, Raffale Rizzardi, pag. 104, "Imposta sul valore aggiunto", ed. Il Sole 24 Ore - 2012, Renato Portale, pag. 551 e, sempre R. Portale, "Il Sole 24 Ore" del 14 aprile 2007



4. A. Borgoglio in "Il Fisco" n. 40/2012, parte seconda, pagina 6.511, nota 11

5. <http://www.salute.gov.it/professionisanitarie/paginaInterna.jsp?id=91>

6. Resta da spiegare, a questo riguardo, la valenza di uno dei "premessi" nel preambolo del provvedimento, in base al quale "Ritenuto di confermare l'esenzione per gli operatori sanitari, indicati nel richiamato decreto interministeriale del 21 gennaio 1994, che sono in possesso di titoli non ancora riconosciuti equivalenti ai sensi del comma 2 dell'art. 4 della legge n. 42/1999", che parrebbe confermare l'esenzione per le figure già indicate nel D.M. 21/01/1994 tra le quali rientra, anche, il massofisioterapista

7. C-443/04 e C-444/04 del 27 aprile 2006

8. In altri termini, se il massofisioterapista con diploma triennale conseguito ante 17 marzo 1999 ha effettuato il medesimo percorso formativo del massofisioterapista con diploma triennale conseguito dopo tale data, ai fini Iva non può ricevere un trattamento diverso essendo che la prestazione eseguita è, qualitativamente, del tutto comparabile

9. C-141/00/CEE , 12 settembre 2002

10. Risoluzione n. 119 del 19 maggio 2003

```
.note {  
font-family: Arial, Helvetica, sans-serif;  
font-size: 12px;  
}
```

Dott. Massimo De Nardi