

La Commissione tributaria regionale (giudice d'appello), aveva evidenziato che secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia l'esenzione per le prestazioni sanitarie previste in materia di IVA andava riconosciuta al contribuente che, in possesso di laurea in chiropratica costituente titolo per l'attività professionale, esercitava attività di cura della persona.

A seguito di ricorso della Agenzia delle Entrate, sulla questione si è pronunciata la Suprema Corte evidenziando che la modifica normativa intervenuta nel 2007 non ha integrato gli elementi necessari per inserire la professione del chiropratico fra quelle sanitarie per le quali il legislatore ha inteso garantire il diritto all'esenzione IVA. Nessuna disposizione è stata introdotta per qualificare la tipologia delle prestazioni sanitarie svolte dal chiropratico, nè è intervenuta la disciplina dei profili della professione; pertanto si rivela indispensabile il regolamento per la determinazione dei criteri definitori della professione stessa.

Cassazione Civile – Sez. VI; ord. 22814 del 28.10.2014

omissis

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, contro la sentenza resa dalla CTR Liguria n. 25, depositata il 14.5.2013, con la quale è stata riformata la sentenza resa dal giudice di primo grado che aveva rigettato il ricorso proposto dal V.W.D. contro l'avviso di rettifica relativo alla ripresa a tassazione di IVA per l'anno 2005, fondata sull'esclusione dell'esenzione dell'IVA per le prestazioni di chiroterapia svolte dal contribuente.

Il giudice di appello evidenzia che secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia l'esenzione per le prestazioni sanitarie previste in materia di IVA andava riconosciuta al contribuente che, in possesso di laurea in chiropratica costituente titolo per l'attività professionale, esercitava attività di cura della persona. Infatti, secondo la legislazione interna che il chiropratico era un professionista sanitario di grado primario nel campo del diritto alla salute.

Precisa, ancora, che la legislazione interna andava interpretata conformemente a quella comunitaria che imponeva il rispetto del principio di neutralità fiscale.

L'Agenzia delle entrate ha dedotto la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 18 e della L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 335.

Lamenta che nel sistema interno l'attività di chiropratico non è disciplinata, quanto alle attribuzioni, non essendo stato adottato il regolamento previsto dalla L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 335; atto normativo, quest'ultimo, che costituiva "atto indispensabile ai fini della possibilità di esercitare concretamente detta professione".

La parte contribuente, nel controricorso, ha chiesto il rigetto del ricorso, evidenziando l'inammissibilità della censura, la stessa non contenendo alcun riferimento alla normativa invocata dall'Agenzia a fondamento del ricorso e inoltre aggiungendo che la sentenza impugnata era pienamente conforme al diritto UE, non essendo ormai in discussione, perchè non impugnato, l'accertamento in ordine all'attività di cura della persona svolta dal contribuente. La sentenza impugnata si era quindi perfettamente conformata alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, anche considerando che la chiroterapia è già attività esente se esercitata da medico o sotto supervisione medica.

La censura, ammissibile ponendo in discussione la correttezza della sentenza impugnata sotto il profilo della prospettata violazione della disciplina interna nazionale - D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 18 - che ha dato attuazione alla previsione della cd. sesta direttiva CEE in materia di esenzioni IVA, è fondata sulla base delle considerazioni di seguito esposte.

Occorre premettere che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, vigente all'epoca dei fatti, prevedeva che "Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice

applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso: ...c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati". Vale la pena di ricordare che tale disposizione è stata sostituita dall'art. 132, p.1 lett. c), della Dir. CEE 112/2006 - 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".

Passando ora all'esame della normativa interna che ha dato attuazione al ricordato art. 13 della cd. sesta direttiva CEE, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 18 ha stabilito, per quel che qui interessa, che "Sono esenti dall'imposta: ... le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della Sanità, di concerto con il Ministro delle Finanze".

Ora, se da un lato il ricordato art. 99 T.U.L.S. non fa menzione alcuna della professione del chiropratico, per altro verso l'art. 1 del Decreto 17 maggio 2002, emanato dal Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, ha disposto che, oltre alle prestazioni fornite dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, sono esenti dall'Iva anche le prestazioni rese "da: a) gli esercenti le professioni di biologo e psicologo; b) gli esercenti la professione sanitaria di odontoiatra di cui alla L. 24 luglio 1985, n. 409; c) gli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel D.M. 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria prevista dai decreti ministeriali di individuazione dei rispettivi profili".

Nessuno specifico riferimento il D.M. 29 marzo 2001, art. 3 ha poi riservato alla figura del chiropratico.

Soltanto la L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 355, ha previsto che "è istituito presso il Ministero della Salute, senza oneri per la finanza pubblica, un registro dei dottori in chiropratica. L'iscrizione al suddetto registro è consentita a coloro che sono in possesso di diploma di laurea magistrale in chiropratica o titolo equivalente. Il laureato in chiropratica ha il titolo di dottore in chiropratica ed esercita le sue mansioni liberamente come professionista sanitario di grado primario nel campo del diritto alla salute, ai sensi della normativa vigente. Il chiropratico può essere inserito o convenzionato nelle o con le strutture del Servizio sanitario nazionale nei modi e nelle forme previsti dall'ordinamento. Il regolamento di attuazione del presente comma è emanato, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ai sensi della L. 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, comma 3, dal Ministro della Salute".

Ora, secondo l'Agenzia delle entrate, la mancata emanazione del regolamento di attuazione indicato nel ricordato art. 2 comma 355 cit. impedirebbe l'esercizio in concreto della professione di chiropratico, alla stregua di un parere reso dal Ministero del Lavoro - cfr. Ris.197/E del 30 luglio 2009 Ag. Entrate Ragion per cui, prosegue l'Agenzia "... In assenza del regolamento di attuazione che individui il profilo professionale del dottore in chiropratica e l'ordinamento didattico per conseguire il relativo titolo di professionista sanitario di primo grado, le prestazioni fornite dai chiropratici secondo l'ordinamento italiano non possono essere comprese tra le prestazioni sanitarie e continuano pertanto a scontare l'Iva nella misura ordinaria del venti per cento". Ora, la tesi esposta dall'Agenzia, a giudizio del Collegio, è corretta. Ed invero, con riferimento all'attività di chiropratica occorre premettere che con la circolare n. 25 del 3 agosto 1979, nonché con le risoluzioni nn. 365337 e 550555 rispettivamente del 22 ottobre 1979 e del 27 dicembre 1989, della Direzione Generale delle Tasse e n sugli Affari si è ritenuto che, a prescindere dalla forma in cui sono organizzate le strutture che le rendono, le prestazioni di chiroterapia e fisiokinesiterapia "rientrano tra quelle che hanno diretto rapporto con l'esercizio delle professioni sanitarie e pertanto, semprechè le stesse siano rese da un medico, rientrano nel regime di esenzione dal tributo". v. Ris. Min. Dip. Entrate Aff.

Giuridici Serv. 3, 23.12.1997 n. 233.

La già ricordata Ris. 197/E del 30 luglio 2009 Ag. Entrate, successiva al ricordato L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 335 ha poi previsto che "... La disposizione, pur inquadrando il chiropratico tra i professionisti sanitari di grado primario, rinvia però ad un decreto attuativo del Ministero della Salute per l'individuazione delle competenze di tale figura professionale, che, ad oggi, non risulta ancora emanato. Al riguardo, il Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali, in risposta ad un'istanza del Sindacato Italiano dei Medici di Medicina Manuale (SIM e MM), ha chiarito che la disposizione prevista dalla legge finanziaria per il 2008 "pur individuando il registro dei dottori in chiropratica, non ne disciplina le attribuzioni rinviando ad atti successivi la regolamentazione del relativo profilo professionale. Detti atti risultano indispensabili ai fini della possibilità di esercitare concretamente detta professione. Inoltre, poichè allo stato attuale non sono attivi i corsi di laurea magistrale in chiropratica, non è possibile, al momento, individuare i titoli equipollenti" (la nota, del 30 ottobre 2008, è disponibile sul sito del SIM e MM). In assenza del regolamento di attuazione che individui il profilo professionale del dottore in chiropratica e l'ordinamento didattico per conseguire il relativo titolo di professionista sanitario di primo grado, le prestazioni fornite dai chiropratici secondo l'ordinamento italiano non possono essere comprese tra le prestazioni sanitarie e continuano pertanto a scontare l'Iva nella misura ordinaria del venti per cento".

Orbene, deve ritenersi che la modifica normativa intervenuta nel 2007 non ha integrato gli elementi necessari per inserire la professione del chiropratico fra quelle sanitarie per le quali il legislatore ha inteso garantire il diritto all'esenzione IVA, se solo si considera che: a) nessuna disposizione è stata introdotta, d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze, secondo le linee indicate dalla legislazione sopra richiamata - D.P.R. n. 633 del 1972 e art. 13 sesta direttiva CEE come modificata dall'art. 132, p.1, lett. c) Dir. 112/2006/CEE, per qualificare la tipologia delle prestazioni sanitarie svolte dal chiropratico; b) la previsione normativa introdotta nell'anno 2007 non integra alcuno degli elementi previsti dal quadro normativo di riferimento, nè disciplina i profili della anzidetta professione; c) il regolamento di attuazione previsto dall'art. 2, comma 335 cit. si rivela, pertanto, indispensabile per la determinazione dei criteri definitivi della professione stessa, non potendosi ritenere che la mera norma di principio introdotta nel 2007 risponda ai requisiti che l'ordinamento interno, in piena sintonia con il quadro normativo eurounitario, ha determinato per fruire del beneficio fiscale anzidetto.

Sulla base delle superiori considerazioni, la sentenza impugnata si è discostata dai principi anzidetti e merita pertanto, di essere cassata, in accoglimento del ricorso proposto dall'Agenzia.

Non ricorrendo la necessità di ulteriori accertamenti in punto di fatto la causa può essere decisa ex art. 384 c.p.c. con il rigetto del ricorso introduttivo.

La novità della questione impone la compensazione delle spese processuali dell'intero giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE Visti gli artt. 375 e 380 bis c.p.c..

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso proposto dalla parte contribuente, compensando integralmente le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sesta sezione civile, il 9 ottobre 2014.

Depositato in Cancelleria il 28 ottobre 2014