

Risposta n. 8

OGGETTO: *Detrazione per le spese sostenute per le prestazioni del massofisioterapista; Regime Iva delle prestazioni Articolo 15, comma 1, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; Articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*

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

QUESITO

La Federazione istante (di seguito, "Federazione" o "Istante"), ha chiesto chiarimenti con riferimento alla corretta interpretazione delle disposizioni di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR) e all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, l'Istante fa presente che la detraibilità delle spese sostenute per le prestazioni rese dal massofisioterapista è stata oggetto di diversi chiarimenti interpretativi da parte dell'Amministrazione finanziaria. Da ultimo, con la Circolare n. 7/E del 27 aprile 2018, è stato chiarito che le prestazioni rese dal massofisioterapista rientrano certamente tra quelle detraibili dall'imposta. Tuttavia, condizione per la detraibilità è che dette prestazioni siano rese da un soggetto che ha conseguito il diploma entro il 17 marzo 1999. A tal proposito, l'Istante fa presente che, a seguito dell'introduzione della legge 11 gennaio 2018, n. 3, è stata disposta l'obbligatorietà

dell'iscrizione all'albo professionale per tutte le professioni sanitarie, ivi comprese quelle non riordinate, stabilendo come requisito, ai fini della predetta iscrizione, il conseguimento della laurea, o di un titolo equipollente o equivalente. Con il Decreto del Ministro della Salute 13 marzo 2018, attuativo della richiamata disciplina, è stato previsto che possono iscriversi all'albo professionale coloro che sono muniti di un titolo idoneo all'abilitazione all'esercizio della professione, oppure di un titolo equivalente o equipollente al diploma di laurea in base all'art. 4 della legge 26 febbraio 1999, n. 42. Tale ultima previsione se da un lato ha introdotto l'obbligo di iscrizione agli albi professionali per tutti gli operatori, dall'altro ha imposto la necessità del titolo di studio della laurea o equivalente, inibendo, di fatto, l'iscrizione agli albi professionali per tutti i soggetti che hanno conseguito un diploma post 1999. Con riferimento a tale ultimo aspetto, la legge 30 dicembre 2018, n. 145, al comma 537 dell'art. 1, ha previsto che «Ferma restando la possibilità di avvalersi delle procedure per il riconoscimento dell'equivalenza dei titoli del pregresso ordinamento alle lauree delle professioni sanitarie di cui alla legge 1 ° febbraio 2006, n. 43, coloro che svolgono o abbiano svolto un'attività professionale in regime di lavoro dipendente o autonomo, per un periodo minimo di trentasei mesi, anche non continuativi, negli ultimi dieci anni, possono continuare a svolgere le attività professionali previste dal profilo della professione sanitaria di riferimento, purché si iscrivano, entro il 31 dicembre 2019, negli elenchi speciali ad esaurimento istituiti presso gli Ordini dei tecnici sanitari di radiologia medica e delle professioni sanitarie tecniche, della riabilitazione e della prevenzione». A parere dell'Istante, il comma 537 della citata legge n. 145 del 2018, risolve definitivamente la problematica del valore dei diplomi conseguiti dopo il 1999, eliminando in radice le disparità di trattamento che si erano nel tempo venute a creare in conseguenza dell'avvicinarsi di diverse disposizioni, individuando modalità che consentano di regolarizzare la posizione di tutti quei soggetti che svolgono attività professionali ma che, in conseguenza dei precedenti interventi normativi, si sono venuti a trovare nella condizione di non poter avere

accesso ad un albo professionale. In attuazione di quanto previsto dalla norma primaria, il Decreto del Ministro della Salute del 9 agosto 2019, all'articolo 5 ha istituito - presso gli Ordini dei tecnici sanitari di radiologia medica e delle professioni sanitarie tecniche, della riabilitazione e della prevenzione - un elenco speciale dei massofisioterapisti che hanno conseguito il diploma ai sensi della legge 19 maggio 1971, n. 403. In considerazione del quadro normativo sopra delineato, la Federazione chiede di sapere se le spese per le prestazioni rese dai massofisioterapisti muniti di diploma di formazione triennale, indipendentemente dalla data del conseguimento, rese dietro prescrizione medica, siano detraibili dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, ai sensi del predetto articolo 15, comma 1, lettera c) del TUIR. Sotto il profilo dell'imposizione indiretta, l'Istante nel richiamare l'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, che annovera tra le operazioni 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'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..." ritiene che la citata disposizione non individua in concreto quali siano le prestazioni effettivamente idonee a beneficiare dell'esenzione d'imposta. Sul punto, viene operato un rimando ad un emanando decreto ministeriale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Federazione con riferimento ai profili dell'imposizione diretta, anche alla luce del mutato quadro normativo di riferimento - che ha dato definitiva sistemazione alla disciplina degli operatori massofisioterapisti - ritiene che non vi sono motivi per ritenere preclusa la detraibilità delle spese sostenute per le prestazioni rese dai massofisioterapisti, indipendentemente dalla data di conseguimento del relativo diploma. Con riferimento all'imposizione indiretta, l'Istante ritiene che la disciplina

recata in materia di Iva all'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 debba essere interpretata nel senso di ricomprendere tra le operazioni esenti anche quelle relative alle prestazioni rese dai massofisioterapisti in possesso di un diploma triennale conseguito dopo il 17 marzo 1999. Tale soluzione trova conferma, peraltro, nel decreto del 9 agosto 2019, che stabilisce anche per i professionisti che hanno conseguito il diploma dopo il 1999 la natura sanitaria dell'attività svolta, consentendo anche a questi ultimi la possibilità di iscriversi presso gli elenchi speciali ad esaurimento tenuti presso l'Ordine dei tecnici sanitari di radiologia medica e delle professioni sanitarie tecniche, della riabilitazione e della prevenzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 15, comma 1, lett. c), del TUIR prevede la possibilità per il contribuente di detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19 per cento delle «spese sanitarie, per la parte che eccede euro 129,11. Dette spese sono costituite esclusivamente dalle spese mediche e di assistenza specifica, diverse da quelle indicate nell'articolo 10, comma 1, lettera b), e dalle spese chirurgiche, per le prestazioni specialistiche e per le protesi dentarie e sanitarie in genere». Ai fini del riconoscimento della detraibilità della spesa, l'Amministrazione finanziaria, già con circolare del 23 aprile 1981, n. 14, parte 2, ha chiarito che, non potendosi far riferimento a fonti interpretative diverse da quelle sanitarie, occorre verificare in concreto la sussistenza di entrambi i requisiti, oggettivo e soggettivo, della specialità della prestazione sanitaria e della specializzazione relativa del medico. In sostanza, per prestazione specialistica deve intendersi quella resa da un medico specialista nella particolare branca cui attiene la specializzazione. Successivamente con risoluzione del 1° agosto 2003, n. 167/E, è stato specificato che la prestazione assume "natura sanitaria" solo se resa da soggetti in possesso delle qualifiche professionali richieste dalla legge. Al riguardo, secondo le precisazioni fornite con circolare del 1° luglio 2010, n. 39/E (che

ha confermato precedenti orientamenti di prassi), le prestazioni sanitarie rese dalle figure professionali individuate dall'articolo 3 del decreto ministeriale 29 marzo 2001 e, in via generale, da personale abilitato dalla autorità competenti in materia sanitaria, rientrano tra le prestazioni sanitarie detraibili, purché prescritte da un medico. In altri termini, ai fini dell'individuazione delle spese sanitarie per le quali è dubbio l'inquadramento in una delle categorie elencate nel citato articolo 15 del TUIR, è necessario fare riferimento ai provvedimenti del Ministero della salute che contengono l'elenco delle prestazioni mediche e quelle di assistenza medica specifica. In applicazione di tale principio generale, al fine di evitare abusi delle agevolazioni in questione, nei documenti di prassi (cfr., da ultimo, circolare n.13/E del 2019) è stato più volte affermato che sono ammesse alla detrazione solo le spese per prestazioni di natura sanitaria, rispondenti a trattamenti sanitari qualificati finalizzati alla cura di una patologia, effettuati da medici o da personale abilitato dalle autorità competenti in materia sanitaria, comprese le prestazioni sanitarie rese alla persona dalle figure professionali elencate nel d.m. 29 marzo 2001. Con la circolare del 1° giugno 2012, n. 19/E, superando il precedente orientamento di prassi, l'Agenzia delle Entrate, sulla base delle precisazioni fornite al riguardo dal Ministero della Salute, ha chiarito che possono essere ammesse alla detrazione d'imposta di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR le spese sostenute per le prestazioni sanitarie rese alla persona da talune figure professionali tra le quali, nell'ambito delle "professioni sanitarie riabilitative", anche quelle del podologo, del fisioterapista, del logopedista, dell'ortottista, dell'assistente di oftalmologia, del terapeuta della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva, del tecnico della riabilitazione psichiatrica, del terapeuta occupazionale e dell'educatore professionale, anche senza una specifica prescrizione medica in quanto, "l'evoluzione delle professioni sanitarie ha portato ad una progressiva autonomia ed assunzione di responsabilità dirette dei professionisti" e, inoltre, "la natura sanitaria di una prestazione non può essere definita sulla base del fatto che la stessa sia erogata a seguito di una prescrizione medica". Specificamente

per i massofisioterapisti la circolare n. 17/E del 24 aprile 2015 (punto 1.1) ha precisato che le spese sostenute per prestazioni di massofisioterapia, rese da professionista in possesso di diploma conseguito entro il 17 marzo 1999, sono detraibili anche senza prescrizione medica, in virtù dell'equipollenza di tale diploma con il titolo abilitante alla professione di fisioterapista, previa indicazione nel documento di spesa (fattura o ricevuta), oltre che della descrizione della prestazione resa, del possesso del diploma di massofisioterapia con formazione triennale conseguito entro il 17 marzo 1999. Con la successiva circolare n. 7/E del 4 aprile 2017, è stato affermato che le prestazioni del massofisioterapista sono detraibili solo se rese da soggetti che hanno conseguito entro il 17 marzo 1999 il diploma di formazione triennale. La detrazione spetta a condizione che nel documento di spesa, oltre alla descrizione della figura professionale e della prestazione resa, sia attestato il possesso del diploma a tale data (Circolare 24.04.2015 n. 17, risposta 1.1). Le prestazioni rese da massofisioterapisti che hanno conseguito il diploma successivamente a tale data non sono detraibili, neanche in presenza di una specifica prescrizione medica. A seguito di ulteriore istruttoria al Ministero della salute è stato, inoltre, precisato che la detrazione spetta per le prestazioni rese da massofisioterapisti che hanno conseguito entro il 17 marzo 1999, il diploma di formazione biennale, a condizione che il titolo sia considerato equivalente alla laurea di fisioterapista di cui al D.M. n. 741 del 1994 con decreto dirigenziale del Ministero della Salute (Cfr. Circolare n. 7/E del 27 aprile 2018). La normativa in materia di professioni sanitarie è stata modificata dalla legge 11 gennaio 2018, n. 3, in vigore dal 15 febbraio 2018 che ha disposto l'obbligatorietà dell'iscrizione all'albo professionale per tutte le professioni sanitarie, ivi comprese quelle non riordinate (tra le quali rientra quella svolta dai massofisioterapisti), ed ha stabilito come requisito ai fini della predetta iscrizione il conseguimento della laurea, o di un titolo equipollente o equivalente. Il relativo decreto attuativo del Ministro della Salute del 13 marzo 2018 ha stabilito che possano iscriversi all'albo professionale coloro che sono muniti di un titolo idoneo all'abilitazione all'esercizio della professione, oppure di un titolo

equivalente o equipollente al diploma di laurea in base all'art. 4 della legge 42 del 1999. La successiva legge 30 dicembre 2018, n. 145, all'articolo 1, comma 537, ha, inoltre, stabilito per i massofisioterapisti, diplomati dopo il 17 marzo 1999, di «poter continuare a svolgere le attività professionali previste dal profilo della professione sanitaria di riferimento, purché si iscrivano, entro il 30 giugno 2020 (termine così modificato dalla legge di conversione n. 8 del 2020 del dl. n. 2 del 2019), negli elenchi speciali ad esaurimento istituiti presso gli Ordini dei tecnici sanitari di radiologia medica e delle professioni sanitarie tecniche, della riabilitazione e della prevenzione». Il Ministero della Salute, infine, con il decreto 9 agosto 2019, all'articolo 5, ha previsto l'istituzione, presso gli Ordini dei tecnici sanitari di radiologia medica e delle professioni sanitarie tecniche, della riabilitazione e della prevenzione dell'elenco speciale ad esaurimento dei massofisioterapisti il cui titolo è stato conseguito ai sensi della legge 19 maggio 1971, n. 403. A seguito del mutato quadro normativo (secondo cui il massofisioterapista che svolge o abbia svolto un'attività professionale in regime di lavoro dipendente o autonomo, per un periodo minimo di trentasei mesi, anche non continuativi, negli ultimi dieci anni, deve iscriversi, entro il 31 dicembre 2019, negli elenchi speciali ad esaurimento istituiti presso gli Ordini dei tecnici sanitari di radiologia medica e delle professioni sanitarie tecniche, della riabilitazione e della prevenzione), è stata posta un'ulteriore istruttoria al ministero della Salute al fine di conoscere la posizione del predetto dicastero, competente in materia, in ordine alla detraibilità delle prestazioni rese dal massofisioterapista in possesso di un titolo conseguito successivamente al 17 marzo 1999 e se per tali prestazioni si possa beneficiare del regime di esenzione Iva. Con note del 18 ottobre 2019, prot. n. 52179, e del 2 marzo 2020, prot.11956, il predetto Ministero ha precisato che "il Decreto legge 30 dicembre 2019, n. 162, pubblicato nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 305, del 31 dicembre 2019 e attualmente in sede di conversione presso il Senato della Repubblica, recante disposizioni urgenti in materia di proroga di termini legislativi, di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, nonché di innovazione

tecnologica, all'art. 5, comma 5, prevede la proroga del termine per l'iscrizione agli elenchi speciali ad esaurimento, di cui al D.M. 9.08.2020, portandolo dal 31 dicembre 2019 al 30 giugno 2020 . Pertanto, si conferma quanto già espresso nella nota del 18 ottobre 2019, prot. n. 52179, e cioè che le prestazioni erogate dal massofisioterapista iscritto negli elenchi speciali ad esaurimento di cui al D.M. 9.08.2019, sono da considerarsi di carattere sanitario, considerato anche che attualmente la giurisprudenza amministrativa colloca il massofisioterapista post 1999 tra gli operatori di interesse sanitario (Cfr. sent. Consiglio di stato 17 giugno 2013, n. 3325, sez. III e più di recente sent. n. 2571/2018), e dunque, rientranti tra quelle per le quali sia possibile riconoscere la detrazione d'imposta IRPEF, di cui all'art. 15, c. 1, lett. c del T.U.I.R.". Inoltre, il predetto ministero ha fatto presente che "in relazione alla data di decorrenza del riconoscimento della detrazione d'imposta IRPEF, di cui all'art. 15, c. 1, lett. c del T.U.I.R., si ritiene che l'iscrizione del singolo operatore negli elenchi speciali ad esaurimento di cui al D.M. 9 agosto 2019, sia il termine più congruo per la fattispecie in esame.". A seguito del mutato contesto normativo e del parere reso dal Ministero della Salute, si ritiene che le prestazioni erogate dal massofisioterapista che si iscrive, entro il 30 giugno 2020 (termine così modificato dalla legge di conversione n. 8 del 2020 del dl. n. 2 del 2019), nei sopra richiamati elenchi speciali ad esaurimento "sono da considerarsi di carattere sanitario e, dunque, rientranti tra quelle per le quali sia possibile riconoscere la detrazione d'imposta, di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c) del TUIR". In altri termini, la detrazione spetta per le prestazioni rese a partire dalla data di iscrizione al predetto elenco e a condizione che nel documento fiscale di spesa, oltre alla descrizione della figura professionale e della prestazione resa, sia attestata l'iscrizione all'elenco speciale. Con riferimento, invece, ai profili dell'imposizione indiretta, si fa presente che l'articolo 10, comma 1, numero 18, del d.P.R. 633 del 1972 prevede l'esenzione dall'Iva per «le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona (presupposto oggettivo) nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza (presupposto soggettivo), 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»". Tale disposizione, quindi, individua un requisito soggettivo ed un requisito oggettivo. Con riferimento al presupposto soggettivo, l'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie stabilisce, al primo comma, che «è soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della farmacia e delle professioni sanitarie ausiliarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata». Inoltre, ai sensi dell'art. 1 del decreto interministeriale del 17 maggio 2002 sono esenti dall'Iva le prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona, dagli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel decreto ministeriale 29 marzo 2001. In merito al presupposto soggettivo, quindi, occorre precisare che lo stesso necessita della sussistenza in capo al prestatore dell'abilitazione all'esercizio della professione sanitaria, a prescindere dalla forma giuridica che riveste (cfr. sentenza Corte di Giustizia Europea 10/09/2002 relativa al procedimento C-141/00; risoluzione n. 128/E del 2011). In effetti, solo le prestazioni mediche che sono poste in essere da operatori sanitari sottoposti alla vigilanza del Ministero della Salute ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie oppure sono elencate nel d.m. 17 maggio 2002 sono esenti dall'Iva ai sensi del citato articolo 10, n. 18 del d.P.R. 633 del 1972. In merito al trattamento fiscale ai fini Iva delle prestazioni rese dal massofisioterapista occorre evidenziare che il contesto normativo rappresentato dai citati decreti ministeriali risulta allo stato invariato e, pertanto, rimangono valide indicazioni contenute nella risoluzione 17 ottobre 2012, n. 96/E.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)