



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ANCONA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	GALLUZZO	DOMENICO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CASTELLANI	EMILIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	DICUONZO	RUGGIERO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			



ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 85/2019
depositato il 25/02/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TQY01E201006/2018 IVA-ALTRO 2013
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ANCONA
VIA PALESTRO N. 15 60100 ANCONA

proposto dai ricorrenti:
WILLIAMS JOHN GORDON
PIAZZA DEL PLEBISCITO N. 39 60124 ANCONA AN

difeso da:
SPECIALE AVV. PAOLO
VIALE DELLA VITTORIA 53 60100 ANCONA AN

difeso da:
TAGLIONI DOTT. ANDREA
VIALE DELLA VITTORIA 53 60124 ANCONA AN

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 85/2019

UDIENZA DEL

11/10/2019 ore 11:00

N°

494/19

PRONUNCIATA IL:

11 OTT 2019

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

12 NOV 2019
Il Segretario

Maria Borsari

Con atto telematicamente depositato in data 25/02/2019 (rgr 85/2019) JOHN GORDON WILLIAMS residente in Ancona, rappresentato e difeso, congiuntamente e disgiuntamente tra loro, da Andrea Taglioni, Dottore Commercialista e dall'avv. Paolo Speciale presso il cui studio in Ancona ha eletto domicilio, ricorre contro l'Agenzia delle Entrate-Dir. Prov. di Ancona avverso avviso di accertamento n. TQY01E201006/2018, con il quale l'Ufficio, per l'anno 2013, contesta l'impossibilità dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 10 DPR 633/72 nel caso di prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie, trattandosi, nel caso di specie, di prestazioni chiropratiche che non rientrerebbero nel novero delle operazioni esenti.

Ricorrente eccepisce:

1) Inesistenza e nullità dell'avviso di accertamento per essere stato sottoscritto da soggetto privo del potere di firma e dei requisiti per essere delegato alla firma.

L'eccezione viene avanzata con riferimento alla mancata allegazione della delega con cui il Direttore dell'Ufficio ha incaricato il funzionario "Capo area" a sottoscrivere l'avviso di accertamento. Tale documento doveva essere allegato all'atto notificato per permettere al contribuente di valutare la forma ed il contenuto della delega in quanto, in base alla recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, la delega alla firma per essere valida deve avere precisi requisiti e non deve essere così generica da potere essere utilizzata per una serie di atti tanto da poter essere considerata "delega in bianco".

2) Violazione del principio del preventivo contraddittorio endoprocedimentale.

La rettifica operata non solo confligge con i principi della Direttiva Comunitaria dell'Iva, ma risulta essere ancor più confliggente con la disposizione normativa che ha riconosciuto nel chiropratico la natura di professione sanitaria per la quale vige il principio di esenzione.

Stante i recenti sviluppi giurisprudenziali, l'Ufficio, prima di emettere l'avviso di accertamento, avrebbe dovuto attivare il contraddittorio, pena la nullità dell'atto. (Cass. Ord. n. 12849/2016)

3) Illegittimità dell'avviso di accertamento per errata interpretazione dell'art. 10, co.1, n. 18 del DPR 633/72 in relazione all'articolo 132 della Direttiva 28/11/2006, n. 2006/112 (Direttiva IVA)

Ricorrente, laureato in chiropratica presso il Palmer College of Chiropratic di Daven Port IOWA, esercita la sua professione di chiropratico in Italia da oltre 15 anni.

Alcuni paesi membri dell'Unione Europea hanno riconosciuto legislativamente la chiropratica come professione sanitaria primaria accogliendo le attese degli operatori e dei pazienti. Anche nel nostro paese numerose sono le strutture di chiro/fisiocinesiterapia e riabilitazione accreditate dal Servizio Sanitario Nazionale.

4) Interpretazione estensiva dell'art. 99 T.U.L.S. (Testo Unico Leggi Sanitarie)

A ricorrente viene contestato di aver violato la normativa sull'Iva sul presupposto che la chiroterapia non è inclusa tra le prestazioni mediche e paramediche definite dallo Stato e pertanto sulle prestazioni effettuate avrebbe dovuto applicare l'IVA con aliquota ordinaria.

L'art. 99 del T.U.L.S., al secondo comma, sottopone a vigilanza anche "l'esercizio delle arti ausiliarie" delle professioni sanitarie, intendendo designare con tale espressione le arti dell'odontotecnico, dell'ottico, del meccanico ortopedico ed ernista e dell'infermiere compresi i bagnini e i massaggiatori.

E' evidente che le prestazioni eseguite da ricorrente hanno carattere riabilitativo e sono senz'altro prestazioni sanitarie ai sensi dell'art. 99 del T.U.L.S.

In tal senso si esprime la giurisprudenza di merito che in un caso analogo ha statuito che "*...l'articolo 99 TULS, nel quale sono elencati i soggetti le cui prestazioni sono esenti da iva, deve interpretarsi in maniera estensiva. Inoltre, dato per postulato che l'attività del fisioterapista è collaterale alle altre professioni sanitarie, la stessa non può non rientrare tra le ausiliarie di cui all'art. 99. Nel caso contrario vi sarebbe un'incongruenza non giustificabile, perché la ratio della norma è sottesa a tutte le prestazioni sanitarie e, di conseguenza non può non riconoscersi tra esse anche quella di natura riabilitativa, che il nostro ordinamento include nel mondo sanitario.*"

L'Avvocatura dello Stato ha motivato la proposta di non prosecuzione della controversia sulla scorta di una pronuncia della Corte di Cassazione, che, per una fattispecie analoga, con sentenza n. 4403 del 6/12/2000-27/3/2001, si è pronunciata in senso sfavorevole all'A.F., confermando le interpretazioni rese dai giudici di merito.

Con CIR n. 43/E del 2/5/2002 si invitavano gli uffici interessati a voler abbandonare le controversie pendenti concernenti le fattispecie in discussione.

Con Circolare n. 4 del 28/01/2005 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sul trattamento iva applicabile alle prestazioni sanitarie allo scopo di assicurare comportamenti uniformi alla luce delle ultime sentenze della Corte di Giustizia europea; secondo la quale (cause C-307/01; C-212/01) l'esenzione va riconosciuta a quelle prestazioni che sono dirette alla diagnosi, alla cura e, nella misura possibile, alla guarigione di malattie e di problemi di salute. Al riguardo, tenendo conto della nozione di prestazione sanitaria elaborata nelle pronunce giurisdizionali della Corte europea, l'ambito di applicazione dell'esenzione va applicato alle prestazioni 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.

5) In relazione al principio della neutralità dell'Iva.

Ai sensi dell'articolo 132 della Direttiva 28/11/2006, n. 2006/112 (Direttiva IVA) 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"*. Il potere discrezionale che spetta agli Stati membri con riguardo alla definizione delle professioni paramediche ai sensi delle disposizioni sull'IVA non è privo di limiti. Tali limiti assicurano, in particolare, che uno Stato membro non preveda una differenziazione arbitraria tra professioni paramediche esenti e professioni paramediche soggette ad IVA. (Corte Europea: C-443/04; b) C-444/04; C-262/08 sentenza CopyGene A/S v Skatteministeriet; Future Health Technologies; C-212/01).

Pertanto lo Stato membro, nell'esercizio del suo potere legislativo di attuazione della sesta direttiva, deve rispettare sia gli obiettivi della direttiva sia i principi generali del diritto, in particolare, quelli della parità di trattamento e della neutralità fiscale. Nella giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia vengono considerate prestazioni esenti dall'IVA non le attività riservate ai medici in quanto tali, ma quelle attività poste in essere da professionisti sanitari qualificati a scopo diagnostico e terapeutico.

Tra l'altro, una normativa che discrimina ingiustificatamente i professionisti laureati in chiropratica dai medici che effettuano le stesse prestazioni contravviene essa stessa ad un principio ormai consolidato nella normativa dell'Unione e cioè che: *"nei casi in cui è stata constatata una discriminazione incompatibile col diritto comunitario, finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di trattamento, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare la disciplina nazionale, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti del gruppo sfavorito lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria"* (tra le tante, l'ordinanza della Corte Giustizia CE, Sez. I, 21/06/2007, n. 231; *Office national des pensions c. Jonkman e altro*).

6) In relazione art. 2, comma 355, L. 244/07 (Legge finanziaria 2008)

La legge n. 244/07 ha definito il laureato in chiropratica (con laurea magistrale o equivalente) professionista sanitario di grado primario nel campo del diritto alla salute, ai sensi della normativa vigente. In particolare: *"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."* Per l'attuazione di tale norma, il legislatore ha rinviato ad un apposito decreto.

Se si aggiunge poi che la norma risale al 2007, è evidente che il vuoto normativo, dovuto all'inottemperanza all'emanazione del decreto, possa pregiudicare quello che la legge qualifica come professione sanitaria anche le prestazioni effettuate al chiropratico.

Irrilevante, a questo proposito, è la mancata attuazione dei decreti attuativi.

7) In relazione alle sanzioni

Appare evidentemente illegittima l'irrogazione delle sanzioni: nella situazione data è pacifico che non vi è stato alcun intento evasivo da parte del contribuente, che ha adeguato la propria condotta a quella che è la ratio nella normativa in materia.

L'Ufficio si è costituito in data 07/03/2019 per controdedurre.

La chiropratica, in base alle norme esistenti, non è inclusa tra le professioni mediche e paramediche e, pertanto, sconta l'IVA nella misura ordinaria. Ricorrente non ha applicato l'aliquota corretta considerando esenti le proprie prestazioni ai sensi dell'art. 10 DPR 633/72.

Sulla nullità dell'avviso di accertamento per essere stato sottoscritto da soggetto privo del potere di firma e dei requisiti per essere delegato alla firma: per costante giurisprudenza, e solo in caso di contestazione, l'Amministrazione è tenuta a dimostrare l'esistenza della delega alla firma dell'atto che nell'avviso di accertamento deve essere semplicemente menzionata (*ex plurimis*: Cass. Civ., Sez. VI, ord. n. 17400/2012). A tal fine l'Ufficio ha depositato, unitamente alle controdeduzioni, l'ordine di servizio n. 3/2018 (relativo al conferimento delle deleghe di firma per il 2018) con i relativi allegati (tabelle A ed E) da cui risulta che il Capo Area Persone Fisiche, Lav. Aut. e Enti non commerciali, dott.ssa Lidia Monopoli, era legittimata a sottoscrivere accertamenti per maggiori imponibili accertati fino a 300.000,00 euro.

Sulla lamentata violazione del principio del preventivo contraddittorio endoprocedimentale.

La censura è generica poiché non è dato comprendere in quale parte della procedura che ha condotto all'emissione dell'avviso di accertamento sia stato impedito al ricorrente di esporre in contraddittorio le proprie difese.

Successivamente alla notifica del PVC ricorrente non si è neanche avvalso della possibilità di presentare memorie difensive, né risulta attivata la procedura di accertamento con adesione durante la quale avrebbe potuto esporre fatti e depositare atti che, in ipotesi, avrebbero potuto modificare l'operato dell'Ufficio.

Nessuna lesione del diritto di difesa si è verificata nella fattispecie, né ricorrente ha chiarito con elementi oggettivi quale sarebbe il pregiudizio da esso concretamente subito.

Sul merito della controversia: la tesi del Ricorrente è infondata in diritto.

L'art. 10, n. 18, del DPR 633/72 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 novantanove del testo unico delle leggi sanitarie, ...*".

In relazione all'individuazione delle prestazioni sanitarie esenti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, l'art. 1 del decreto 17 maggio 2002 emanato dal Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, dispone che, oltre alle prestazioni fornite dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'art. 99 del T.U.L.S., sono esenti dall'Iva anche le prestazioni rese "*da (omissis) ... c) gli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate dal DM 29/03/2001 che eseguono una prestazione sanitaria dai Decreti Ministeriali di individuazione dei rispettivi profili.*"

Il D.M. del 29/3/2001 richiamato nella lettera c) del DM 17/05/2002 elenca una serie di professioni sanitarie ma la chiropratica non è inclusa tra le professioni mediche e paramediche esenti da IVA.

Per quanto concerne la fattispecie in esame, relativa alle prestazioni rese dai chiropratici, soltanto l'art. 2, co. 355, della legge n. 244/2007 ha previsto che "*è istituito presso il Ministero della Salute, senza oneri per la finanza pubblica, un registro dei dottori in chiropratica. ... (omissis)*"

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. 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.

Né è ravvisabile alcuna violazione della normativa comunitaria in materia poiché la disposizione di cui all'art. 10 DPR 633/72 deriva dal recepimento nella normativa nazionale di quanto previsto dall'art. 13, parte A, n. 1), lettera c), della VI Direttiva (Dir. n. 77/388/CEE) sulle prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati. La Corte di Giustizia europea, con sentenze del 20 novembre 2003 pronunciate a seguito di controversie insorte in Austria e Gran Bretagna, ha affermato che il richiamato art. 13, parte A, n. 1, lettera c), non esenta l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche ma solo quelle corrispondenti alla nozione di prestazioni mediche che deve assumere, ai fini dell'esenzione, un significato autonomo rispetto al complesso delle attività rese nell'ambito di tali professioni.

Ne consegue che la disciplina italiana non si pone affatto in contrasto con quella comunitaria, che demanda agli Stati membri l'attuazione delle direttive.

Con Risoluzione n. 197/E del 30/07/2009 l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che, proprio in relazione ad un quesito proposto da un chiropratico, nonostante l'istituzione da parte della L.F. per il 2008 del registro dei dottori in chiropratica, l'attività del chiropratico non è esente da IVA.

La Suprema Corte ha confermato la validità delle argomentazioni dell'A.F. con Ordinanze del 28/10/2014, nn. 22813 e 22814 e n. 11085 del 30/05/2016.

Sull'irrogazione delle sanzioni.

Sostiene il Ricorrente che l'irrogazione delle sanzioni è illegittima perché non era animato da alcun intento evasivo e che ha operato da oltre un decennio mantenendo sempre la stessa condotta nell'inerzia dell'Amministrazione finanziaria che pur riceveva le dichiarazioni IVA.

La tesi è inesatta e infondata, perché ricorrente ha ricevuto avvisi di accertamento per il recupero dell'IVA non versata (annualità 1998, 1999 e 2002) e incardinava tre controversie che lo hanno visto soccombente. La presente controversia ripercorre gli stessi passi, in diritto, delle precedenti e ricorrente ne è ben consapevole.

Ricorrente in data 30/09/2019 ha depositato memorie illustrative per ribadire quanto dedotto nel ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Le eccezioni preliminari formulate da ricorrente non sono fondate.

Sulla nullità dell'avviso di accertamento per essere stato sottoscritto da soggetto privo del potere di firma e dei requisiti per essere delegato alla firma: secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, in caso di sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte di funzionario diverso da quello istituzionalmente competente, l'esistenza e la validità della delega possono essere verificate in sede giurisprudenziale. A tal fine l'Ufficio ha depositato, unitamente alle controdeduzioni, ordine di servizio n. 3/2018 (relativo al conferimento delle deleghe di firma per il 2018) con i relativi allegati (tabelle A ed E) da cui risulta che il Capo Area Persone Fisiche, Lav. Aut. e Enti non commerciali, dott.ssa Lidia Monopoli, era legittimata a sottoscrivere accertamenti per maggiori imponibili accertati fino a 300.000,00 euro.

Sulla lamentata violazione del principio del preventivo contraddittorio endoprocedimentale:

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823/2015, in merito all'esistenza o meno del principio del contraddittorio preventivo nel nostro ordinamento, ha stabilito che, per quanto riguarda i tributi armonizzati come l'IVA, l'obbligo di contraddittorio esiste allorché la parte può superare la c.d. "prova di resistenza", ossia può provare che, qualora si fosse svolto un contraddittorio preventivo, l'Ufficio avrebbe emesso un atto diverso da quello effettivamente emesso in quanto anche basato sulle preventive eccezioni del contribuente. Nel caso di specie ricorrente non ha esposto nulla al riguardo né ha chiarito con elementi oggettivi quale sarebbe il pregiudizio da esso concretamente subito, per cui nessuna lesione del diritto di difesa si è verificata nella fattispecie.

Quanto al merito: per quanto concerne l'agevolazione d'imposta, l'art. 10, n. 18, del DPR 633/72, 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 27 luglio 1931, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della Sanità, di concerto con il Ministro delle Finanze."*

A sua volta l'art. 2, comma 355, L. 244/2007 (finanziaria 2008) stabilisce: *"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 chiroterapia 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 dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 100, dal Ministro della Salute"*

Secondo l'Ufficio le prestazioni di "chiropratica", allo stato attuale della normativa non possono fruire dell'esenzione dall'IVA in quanto l'art. 2, comma 355, della suddetta L. 244/2007 prevedeva un regolamento di attuazione da emanarsi da parte del Ministero della Salute entro sei mesi dall'entrata in vigore della legge; regolamento che non è mai intervenuto. Pertanto, in assenza di prova di essere Medico - secondo l'ordinamento italiano -, il ricorrente non avrebbe assolto l'onere a suo carico necessario per usufruire della norma agevolativa.

Sta di fatto, però, che l'Agenzia delle Entrate non ha contestato che ricorrente abbia svolto, negli anni in contestazione, attività di medico chiropratico, per cui la contestazione mossa si esaurisce nell'aspetto formale per cui ricorrente - pur essendo laureato all'estero in chiropratica, avendo il titolo di dottore in chiropratica ed esercitando la sua attività libera come professionista sanitario di grado primario nel campo del diritto alla salute - non può vantare il titolo di Medico secondo l'ordinamento italiano.

In conclusione, sostiene l'Ufficio che, 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.

Prima dell'emanazione della norma di cui all'art. 2, comma 355 L. n. 244/2007 l'indirizzo generale dell'Agenzia era dato dalla risoluzione n. 365337 del 22/10/1979 nella quale si disponeva che le prestazioni consistenti *"... nella visita medica, negli esami radiologici e nei trattamenti di chiroterapia e fisiokinesiterapia sia manuali che meccanici ... rientrano tra quelle che hanno diretto rapporto con l'esercizio delle professioni sanitarie, per cui alle medesime torna applicabile l'esenzione dall'IVA..."*.

La materia ha formato oggetto di esame anche da parte della Corte di Giustizia dell'Unione europea e i Giudici comunitari hanno stabilito che:

- per l'applicazione del regime esentativo alle prestazioni rese dai professionisti esercenti le attività paramediche si rende necessaria, innanzitutto, una specifica previsione normativa a livello interno.
- Al fine di verificare se determinate prestazioni mediche sono di uno stesso tipo, occorre fare riferimento alle qualifiche professionali in possesso dei soggetti che le rendono (principio di equivalenza).
- L'applicabilità dell'esenzione IVA alle prestazioni mediche va valutata tenendo conto della natura oggettiva delle prestazioni fornite, anche a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le effettua (ad esempio, società commerciale accreditata o meno presso l'A.S.L. oppure struttura pubblica o ancora casa di riposo o studio professionale). In sostanza, se i soggetti autori

della prestazione non presentano identiche qualifiche, le relative prestazioni si possono considerare dello stesso tipo e, quindi, analoghe ai fini IVA, solamente se sono caratterizzate da un livello di qualità equivalente nei confronti dei pazienti beneficiari.

- È previsto un sistema di applicazione uniforme dell'IVA in tutti gli Stati membri dell'Unione europea allo scopo di impedire fenomeni distorsivi della concorrenza nella circolazione dei beni e servizi ex VI Direttiva n. 77/388/CEE.

La Corte di Giustizia U.E. ha stabilito il principio fondamentale secondo cui occorre individuare l'ambito in cui la prestazione sanitaria è resa per stabilire la sua finalità principale e, di conseguenza, il regime da adottare ai fini dell'IVA (criterio dello scopo principale), affermando con la sentenza 10/09/2002, causa C-141-00, che l'applicabilità dell'esenzione IVA alle prestazioni mediche va valutata tenendo conto della natura oggettiva delle prestazioni fornite, anche a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le effettua (ad esempio, società commerciale accreditata o meno presso l'A.S.L. oppure struttura pubblica o ancora casa di riposo o studio professionale).

L'Italia è tenuta a mettere in atto i principi interpretativi formulati dalla Corte di Giustizia, anche quando le relative sentenze sono state pronunciate nei confronti di Stati diversi e il principio generalmente sancito non può essere di fatto disapplicato da un Paese Membro con l'espedito di procrastinare indefinitamente nel tempo e non regolamentare in ambito nazionale l'esercizio della prestazione.

Ciò, a maggior ragione, nel caso dell'imposta in questione, caratterizzata dal principio di neutralità fiscale su cui è incentrato il sistema comune dell'IVA, in base al quale le prestazioni dello stesso tipo e concorrenziali tra loro devono essere assoggettate allo stesso trattamento agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, competendo al giudice nazionale stabilire se la qualità dei trattamenti resi dal professionista nel caso concreto può essere ritenuta equivalente a quella dei trattamenti dello stesso tipo eseguiti dagli altri soggetti abilitati dal legislatore e di verificare se tali ultimi soggetti godono o meno del regime esentativo IVA nell'espletamento della loro attività (principio di equivalenza).

Sul punto, giova ricordare che in materia di trattamento IVA delle prestazioni sanitarie rese alla persona l'art. 10, co. 18, DPR 633/72 e successive modificazioni recita che l'esenzione spetta alle *"prestazioni sanitarie di diagnosi cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio di professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza."*

L'esenzione spetta ai medici, infermieri, assistenti sanitari, farmacisti per l'attività professionale ma non per quella commerciale, odontotecnici, ottici, ortopedici, ernisti, biologi, psicologi, ortottisti, logopedisti, massaggiatori, massofisioterapisti con diploma triennale e odontoiatri.

Sono altresì esenti da IVA le prestazioni fisiokinesoterapiche, massoterapiche e fisioterapiche rese alla persona nell'esercizio delle arti sanitarie soggette all'art. 99 del R.D. n. 1265/1934.

Dal combinato disposto della normativa italiana e comunitaria, si può ammettere che una prestazione sanitaria o medica resa alla persona, deve presentare un requisito oggettivo (deve trattarsi di una prestazione di diagnosi, cura o riabilitazione resa alla persona) e uno soggettivo (deve essere resa dagli esercenti professioni o arti sanitarie).

Dal punto di vista oggettivo - secondo definizione accreditata - la chiropratica è una disciplina scientifica olistica e un'arte curativa, nell'ambito del diritto alla salute. La chiropratica concerne la patogenesi, la diagnosi, la cura, la terapeutica nonché la profilassi di disturbi funzionali; essa si occupa altresì, delle sindromi del dolore e degli effetti neurofisiologici relativi a disordini statici e dinamici del sistema neuro-muscolo-scheletrico.

Dal punto di vista soggettivo la predetta professione è prevista come "sanitaria" dall'articolo 1, comma 335, della legge finanziaria 2008, con istituzione di apposito Albo che, tra l'altro, abilita il chiropratico, col titolo di dottore, ad esercitare le sue mansioni (...) come professionista di grado primario, anche inserito nelle strutture del Servizio Sanitario Nazionale o convenzionato con lo stesso. Nel caso di specie non risulta che ricorrente abbia svolto la propria professione per motivi diversi da quelli finalizzati a garantire, conservare o ripristinare la salute, come, ad esempio, fini esclusivamente consultivi o commerciali.

Date queste oggettive prerogative - non contestate né contraddette dall'Ufficio, quindi provate come "pacifiche" tra le parti in causa - tenuto anche conto del "principio di equivalenza" che regola la materia, si ritiene che la professione svolta dal ricorrente soddisfi i requisiti necessari alla fruizione dell'esenzione IVA.

Considerato altresì che al Giudice tributario è anche imposto di tenere presente non solo l'ordinamento italiano ma anche quello comunitario, in quanto la normativa italiana deve essere interpretata in senso conforme al diritto comunitario, se ne deve concludere che sussistono tutti i requisiti richiesti dall'ordinamento comunitario per godere dell'esenzione IVA, per cui negare l'esenzione IVA al dottore esercente l'attività di chiropratico si tradurrebbe in una violazione del principio di neutralità dell'imposta non applicata alla stessa attività, in quanto ritenuta "oggettivamente sanitaria" in diversi Stati Europei.

Pertanto il ricorso viene accolto.

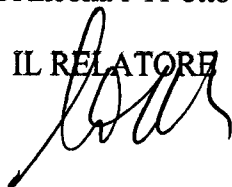
Le spese di giudizio vanno compensate in ragione della particolarità della materia nonché per il contrasto giurisprudenziale esistente.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Ancona l'11 ottobre 2019

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

