Ordinanza del 11/03/2021 n. 6868 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
RILEVATO

che:

Con sentenza n. 22/6/14, depositata il 10 gennaio 2014, la Commissione Tributaria Regionale della Liguria respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio locale, avverso la sentenza n. 278/20/10 della Commissione Provinciale Tributaria di Genova che aveva accolto il ricorso della (XXXXX) sas contro gli avvisi di accertamento IVA 2004-2005.

La CTR osservava in particolare che, al contrario di quanto sostenuto dall'Ente impositore, le attivita' svolte dalla societa' contribuente non potevano considerarsi assoggettate ad IVA, trattandosi di prestazioni di fisioterapia e chiropratica effettuate da medici ovvero da dottore in chiropratica, cosi' come del resto confermato alla contribuente stessa dall'Agenzia Fiscale in risposta all'interpello ed essendo comunque tali attivita' sottoposte alla Direzione Sanitaria di un Medico, secondo le prescrizioni della Legge Regionale Liguria n. 20 del 1999.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate deducendo due motivi.

Resiste con controricorso la societa' contribuente, che successivamente ha depositato una memoria.

CONSIDERATO

che:

Con il primo motivo -ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - l'agenzia fiscale ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 51, articolo 2697 c.c., poiche' la CTR ha sovvertito l'onere probatorio circa il presupposto dell'esenzione de qua, esonerandone la contribuente, che invece doveva considerarsene gravata.

Con il secondo motivo - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - la ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, comma 1, n. 18), poiche' la CTR ha affermato la sussistenza dell'esenzione IVA per le attivita' di chiropratica della societa' contribuente, dovendosene di contro affermare la tassabilita', in quanto attivita' non ricomprendibile tra quelle sanitarie previste dalla legge e dalla normazione secondaria attuativa.

Le censure, da esaminare congiuntamente per connessione, sono infondate.

In primo luogo vi e' da rilevare che risulta pacifico inter partes che il 12 dicembre 2002 la DRE Liguria dell'Agenzia delle Entrate ha risposto allo specifico interpello proposto - L. n. 212 del 2000, ex articolo 11, (c.d. "interpello ordinario")- dalla societa' contribuente sulla questione oggetto della lite, affermando, in termini non equivoci, che "..questa Direzione ritiene che alle cennate prestazioni di chiroterapia svolte dal (XXXXX) sas, in quanto rese sotto direzione tecnico-sanitaria di un medico, torna applicabile il trattamento di esenzione IVA previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, punto 18," (v. p. 5 del controricorso, ma anche la sentenza impugnata).

Quindi e' accertato che, prima delle annualita' fiscali de quibus, la societa' contribuente ha ottenuto dall'Ente impositore un affidamento preciso in ordine all'esenzione di che si tratta, sul presupposto di fatto che l'attivita' venisse svolta "..sotto direzione tecnico sanitaria di un medico..".

A tale risposta va ascritta l'efficacia giuridica di legge ossia (L. n. 212 del 2000, articolo 11, comma 3, secondo periodo), che "La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente" (cfr. Cass. n. 735 del 13/01/2017). Quanto alla sussistenza di detto presupposto di fatto (direzione sanitaria affidata ad un medico), l'agenzia fiscale ricorrente, con la prima censura, sostiene che il giudice tributario di appello ha violato la regola dell'onere probatorio, invertendolo.

Tuttavia appare piuttosto evidente che cio' non e', posto che con motivazione sintetica, ma del tutto chiara e perspicua, la CTR ligure ha rilevato che "Il contribuente ha peraltro provato che per il responsabile tecnico-sanitario del Centro di chiropratica non sussistono cause di incompatibilita' allo svolgimento di tale incarico e che in base alla normativa vigente (Legge Regionale n. 20 del 1999), il Direttore Medico deve garantire la propria presenza per almeno il 25% delle ore di attivita' del Presidio sanitario".

Tale accertamento di fatto non e' ulteriormente revisionabile nel presente giudizio, all'infuori dell'ipotesi, non dedotta, di vizio motivazionale della sentenza impugnata.

Vi e' peraltro da rilevare ulteriormente che la pronuncia impugnata risulta comunque conforme alla previsione normativa di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, n. 18.

Questa disposizione legislativa prevede, tra le altre ipotesi, l'esenzione dall'iva delle "...prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi del testo unico delle leggi sanitarie, articolo 99, 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".

Tale disciplina amministrativa nel tempo ha ampliato le categorie delle prestazioni de quibus, ma l'attivita' di chiropratico e' stata equiparata, anche ai fini IVA, a quelle sanitarie soltanto dal L. n. 244 del 2007, articolo 2, comma 355, (quindi successiva alle annualita' fiscali in oggetto), che ha disposto l'istituzione presso il Ministero della Salute di un registro dei dottori in chiropratica e correlativamente previsto ex novo il relativo titolo accademico, assegnando al dottore in chiropratica il ruolo di "..professionista sanitario di grado primario..".

Tuttavia queste disposizioni legislative non sono state attuate amministrativamente e che cio' fosse indispensabile e' stato sostanzialmente ribadito dalla legislazione successiva (L. n. 3 del 2018, articolo 7: "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 alla L. 1 febbraio 2006, n. 43, articolo 5, comma 2, come sostituito dalla presente L., articolo 6. Con accordo stipulato in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, da adottare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabiliti l'ambito di attivita' e le funzioni caratterizzanti le professioni dell'osteopata e del chiropratico, i criteri di valutazione dell'esperienza professionale nonche' i criteri per il riconoscimento dei titoli equipollenti. Con decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Universita' 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 Sanita', sono definiti l'ordinamento didattico della formazione universitaria in osteopatia e in chiropratica nonche' gli eventuali percorsi formativi integrativi").

Di conseguenza nella giurisprudenza di questa Corte si e' sancito che "In tema di IVA, l'esenzione prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, n. 18, non opera con riferimento alla figura del chiropratico, le cui prestazioni professionali non possono, anche dopo l'entrata in vigore della L. n. 244 del 2007, in difetto di un regolamento attuativo volto a determinare i criteri definitori della professione di chiropatico e per l'esercizio in concreto di quest'ultima, essere ricomprese tra le prestazioni sanitarie e di diagnosi, cura e riabilitazione per le quali trova applicazione detta esenzione" (Cass., n. 8145 del 22/03/2019, Rv. 653339 - 01; conforme, Cass., 22812 del 28/10/2014).

Vi e' tuttavia da rilevare che nel caso di specie tali normativa e giurisprudenza non trovano applicazione, in quanto, come detto sopra, e' stato accertato in fatto che la (XXXXX) sas svolgeva la propria attivita' chiropratica sotto la direzione di un medico e quindi la stessa deve farsi rientrare direttamente nell'attivita' sanitaria IVA - esente come da previsione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, n. 18).

Cio' del resto ha trovato piu' in generale fondamento nella piu' recente giurisprudenza della Corte di giustizia UE, secondo la quale la previsione della direttiva unionale su questa specifica esenzione IVA va interpretata nel senso di ricomprendervi l'attivita' di chiropratica (e di osteopatia), trattandosi di trattamenti che vengono svolti allo scopo di curare e, nei limiti del possibile, guarire malattie o anomalie della salute" (sentenza 27 giugno 2019, causa C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Barticolo Vandendries e altri, punto 20).

E' peraltro vero che la stessa Corte UE ha posto come condizione che gli Stati membri verifichino la "qualita' professionale" di chi eroga tal tipo di prestazioni, ma non necessariamente per il tramite della formale attribuzione di un titolo abilitante (cfr. sentenza cit., punto 27).

In questo senso si intende dare seguito a quanto in tal senso affermato da questa Corte con la sentenza n. 21108/2020.

Ebbene, nel caso di specie, la garanzia della qualita' delle prestazioni chiropratiche risulta garantita attraverso la direzione sanitaria affidata ad un medico, il che pare idoneo a salvaguardare, allo stesso tempo, per un verso l'esigenza "sostanziale" posta dalla giurisprudenza unionale rispetto alla prestazione, per altro verso l'applicazione uniforme e non discriminatoria del principio di neutralita' dell'imposta.

In conclusione il ricorso va rigettato.

Non sussistono i presupposti di accoglimento della domanda di condanna della ricorrente al risarcimento dei danni ex articolo 96 c.p.c., trattandosi in ogni caso di lite giuridicamente dubbia e non ricorrendo dunque alcuna ipotesi di responsabilita' aggravata. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 7.200 oltre 15% per contributo spese generali ed accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza