



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 13/04/2007 n. 70

### Oggetto:

Istanza di interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.  
Interpretazione dell'art. 10, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972.

### Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10, comma 1 del DPR n. 633 del 1972, e' stato esposto il seguente

#### QUESITO

Il sig. ALFA esercita, in qualita' di libero professionista, l'attivita' di massofisioterapista, con diploma di abilitazione all'esercizio della professione sanitaria ausiliaria di massaggiatore/massofisioterapista, conseguito dopo aver frequentato un corso di formazione biennale presso la scuola della USL n. .... di ..... Il titolo di studio e' stato conseguito in base all'art. 1 della legge 19 maggio 1971, n. 403.  
Il contribuente chiede di conoscere il trattamento applicabile, agli effetti dell'IVA, alle prestazioni massofisioterapiche dallo stesso effettuate.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente fa presente di avere fatturato le proprie prestazioni di massofisioterapia dal 1992 fino al 2003 in esenzione da IVA. Successivamente, si e' adeguato ad una risposta data dal Ministero della salute ad una richiesta di chiarimenti della Federazione Nazionale dei Massofisioterapista (FNCM) in merito al decreto 17 maggio 2002. Secondo il Ministero della salute "le prestazioni degli operatori di cui al punto 2) non possono rientrare nell'esenzione in quanto il DM 27 luglio 2000 prevede all'art. 1, sez. B, un corso triennale di formazione specifica (e non biennale come nel caso di specie)".

Il contribuente ritiene pero' che l'interpretazione del Ministero della salute non sia corretta per i motivi di seguito riassunti. Il titolo di massofisioterapista era beneficiario del DM 21 gennaio 1994, abrogato dal DM 17 maggio 2002.

In base all'art. 4, commi 1 e 2 della legge 26 febbraio 1999, n. 42, i titoli di massofisioterapista, in quanto beneficiari dell'art. 6, comma 3, del D.Lgs n. 502 del 1992, dovevano essere resi equipollenti od equivalenti al diploma universitario di fisioterapista di cui al decreto ministeriale n. 741 del 1994.

Il DM 27 luglio 2000 ha statuito che solamente i titoli di massofisioterapista con corso di durata triennale sono beneficiari dell'art. 4, comma 1, della legge n. 42 del 1999, cioe' equipollenti al diploma universitario di fisioterapista ai fini professionali e dell'accesso alla formazione post-base.

Contro il predetto decreto, la FNCM ha presentato ricorso al TAR del Lazio per aver limitato il riconoscimento dell'equipollenza ai soli diplomi di massofisioterapisti conseguiti con corso di formazione triennale. Il TAR del Lazio ha accolto il ricorso con sentenza n. 7750/2003, avverso la quale i Ministri della Sanita' e dell'Universita' hanno proposto appello al Consiglio di Stato ed ottenuto la sospensiva della sentenza.

Anche l'Associazione Italiana Fisioterapisti ha proposto ricorso al TAR del Lazio per chiedere l'annullamento del DM 27 luglio 2000 nella parte in cui riconosce l'equipollenza al diploma universitario di fisioterapista dell'attestato di massofisioterapista, rilasciato al termine di corsi triennali. Con sentenza n. 2593/2005 il TAR ha ribadito che l'attestato di massofisioterapista, rilasciato al termine di corsi triennali, e' da

includersi nel DM 27 luglio 2000. In sostanza, la predetta sentenza, analogamente alla sentenza n. 340/2000 del TAR dell'Umbria e alla sentenza del TAR del Piemonte n. 223/2003, nonché alla circolare del Ministero della Salute del 22 ottobre 1997, ha precisato che i titoli di massofisioterapista rientrano nell'art. 6, comma 3, del D.Lgs n. 502 del 1992 e quindi possono essere inclusi nell'art. 4, commi 1 o 2, della legge n. 42 del 1999. Pertanto, anche se il Consiglio di Stato dovesse stabilire che il titolo acquisito con corso biennale non può essere incluso nel DM 27 luglio 2000, tale titolo si collocherà nell'art. 4, comma 2, della legge n. 42 del 1999. Considerato che il DM 17 maggio 2002, nelle premesse, conferma l'esenzione IVA "per gli operatori sanitari indicati nel richiamato decreto interministeriale 21 gennaio 1994, che sono in possesso di titoli non ancora riconosciuti equivalenti ai sensi del comma 2 dell'art. 4 della legge n. 42/99", il contribuente ritiene che le prestazioni riabilitative da lui effettuate rientrino comunque nel regime di esenzione in base a quanto disposto dal decreto 17 maggio 2002.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 10, n. 18 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dall'art. 36, c. del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, esenta "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".

Il D.M. 21 gennaio 1994, che aveva dato attuazione alla norma contenuta nel predetto art. 10, alla lettera f), qualificava le prestazioni dei massaggiatori e massofisioterapisti diplomati come esenti se rese sulla base di prescrizione medica.

Il D.M. 17 maggio 2002, nell'abrogare tale ultimo decreto, ha individuato tra le prestazioni di diagnosi cura e riabilitazione esenti, oltre quelle rese nell'esercizio delle professioni sanitarie indicate all'art. 99 del TULS, quelle rese da biologi, psicologi, odontoiatri e da "operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel decreto ministeriale 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria prevista dai decreti ministeriali di individuazione dei rispettivi profili".

Il citato D.M. 29 marzo 2001 nell'individuare le figure professionali del personale sanitario infermieristico, tecnico e della riabilitazione che sono assoggettate alla disciplina delle professioni sanitarie ai sensi della legge 251/2000, non contempla la figura del massofisioterapista, bensì solo quella del fisioterapista.

Peraltro il D.M. 27 luglio 2000, che disciplina l'equipollenza al diploma universitario di fisioterapista di taluni titoli di studio conseguiti in base alla normativa precedente a quella attuativa del citato decreto legislativo 502/1992, attribuisce tale riconoscimento al titolo di massofisioterapista conseguito sulla base del corso triennale di formazione specifica.

Cio' 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.

Si fa presente, per completezza, che la possibilità di differenziare il regime fiscale delle prestazioni sulla base della diversa formazione professionale degli operatori è stata riconosciuta legittima dalla Corte di Giustizia della UE che, nella sentenza del 27 aprile 2006, resa in relazione alle cause riunite C/443 e C/444 del 2004, punto 38 ha affermato che "l'esclusione di una determinata professione o di un'attività medica specifica dalla definizione delle professioni paramediche adottata dalla normativa nazionale ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n.1, lett. c), della sesta direttiva deve poter essere giustificata in base

a motivi oggettivi fondati sulle qualifiche professionali dei prestatori delle cure e, dunque, in base a considerazioni riguardanti la qualita' delle prestazioni fornite".

Inoltre al successivo punto 55, ribadisce che: "Tuttavia 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 persone in possesso delle qualifiche professionali richieste nonche' il principio di neutralita' fiscale".

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale ....., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.