

Civile Ord. Sez. 5 Num. 20681 Anno 2024  
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE  
Relatore: LUCIOTTI LUCIO  
Data pubblicazione: 25/07/2024

**Oggetto:** Tributi - IVA -  
massofisioterapista -  
esenzione

## ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27987-2019 R.G. proposto da:

**MARCHETTO Davide**, titolare dell'omonima ditta individuale, rappresentato e difeso, per procura speciale in calce al ricorso, dall'avv. Milena PESCIERELLI (pec: \_\_\_\_\_);

**- ricorrente -**

**contro**

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, domicilia;

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 222/04/2019 della Commissione tributaria regionale del PIEMONTE, depositata in data 14/02/2019;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del 17 maggio 2024 dal Consigliere relatore dott. Lucio Luciotti.

**Rilevato che:**

1. Con la sentenza in epigrafe indicata la CTR (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) del Piemonte rigettava l'appello proposto da Davide Marchetto avverso la sentenza della Commissione provinciale tributaria di Torino che aveva rigettato il ricorso che il predetto contribuente aveva proposto avverso l'avviso di accertamento IVA 2012 con cui l'Agenzia delle entrate aveva recuperato l'IVA sulle prestazioni che erroneamente, secondo l'Ufficio finanziario, il Marchetto aveva ritenuto esenti dall'applicazione della predetta imposta ex art. 10, comma 1, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto rese nell'esercizio dell'attività di massofisioterapista, dal medesimo svolta, da ricomprendersi, a detta del contribuente, tra le attività sanitarie.

2. I giudici di appello, pur dando atto che la dedotta disparità di trattamento tra i massofisioterapisti *ante* e *post* 1999 aveva «una sua validità ed una sua concreta fondatezza», sostenevano che andava comunque condivise le argomentazioni svolte dai giudici di primo grado «che, sulla base della normativa vigente, [avevano] ritenuto che alla figura del massofisioterapista possa essere riconosciuto il profilo di "operatore di interesse sanitario" ma non che detta figura possa essere ricondotta nel novero delle "professioni sanitarie ausiliarie"», precisando, al riguardo, che i giudici di primo grado avevano «correttamente fondato il loro convincimento sul limite temporale stabilito dalla norma (17/03/1999) assunto, nella esplicita volontà del legislatore, a costituire il momento finale del riconoscimento dell'equipollenza automatica con il diploma di fisioterapista». Aggiungevano che, «con l'entrata in vigore della L. 42/1999, l'unica figura rientrante tra quelle esercenti professioni di carattere sanitario è quella del fisioterapista che ha trovato la sua formulazione definitiva nel disposto del D.M. del Ministero della Salute del

27/02/2000 in cui il diploma universitario di fisioterapista è stato equiparato al diploma di massofisioterapista conseguito entro il 17/03/1999 a compimento di corsi regionali di formazione specifica di durata triennale» e che, quanto all'equipollenza tra il diploma di massofisioterapista e quello di fisioterapista, era condivisibile l'affermazione dei primi giudizi circa la «sostanziale differenza tra le due figure professionali».

3. Avverso tale statuizione il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi, con richiesta di rinvio pregiudiziale alla CGUE ai sensi dell'art. 267 TFUE sostenendo al riguardo che «L'applicazione dell'IVA alle prestazioni sanitarie erogate dai massofisioterapisti come il dott. Marchetto che hanno avuto la sventura di conseguire il diploma dopo il 17/3/99 integra una palese DISPARITÀ DI TRATTAMENTO», «in contrasto con il principio di NON DISCRIMINAZIONE che nel settore fiscale assume la denominazione di NEUTRALITA' FISCALE».

4. Ha replicato l'intimata con controricorso.

5. Il ricorrente ha depositato memoria.

#### **Considerato che:**

1. Con il **primo motivo** di ricorso viene dedotta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost. e del principio di neutralità fiscale, nonché, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame del fatto rappresentato dalla disparità di trattamento tra massofisioterapisti *ante e post* 1999.

1.1. Con il motivo viene censurata la tesi sostenuta dai giudici di appello, secondo cui l'invocata esenzione IVA sarebbe applicabile solo ai massofisioterapisti diplomati sino al 17/3/99 perché solo fino a tale data il titolo sarebbe equipollente a quello di fisioterapista, mentre i diplomati successivamente a tale data andrebbero considerati meri "operatori di diritto sanitario", come tali non rientranti tra le "professioni sanitarie ausiliarie". Si sostiene che «Tale asserzione [...] è del tutto illegittima

perché non considera e non valuta minimamente i principi di diritto nazionale e comunitario invocati dal ricorrente che pertanto sono palesemente violati dalla sentenza in esame», in cui «Non vi è un solo argomento di diritto nella sentenza che vada a criticare e soprattutto a minare il ragionamento logico giuridico sottesa alla doglianza. Non una parola sul principio di uguaglianza, non una parola sul principio di neutralità fiscale nazionale e comunitario», con la conseguente violazione delle norme censurate e l'omesso esame «di un fatto determinante oggetto di discussione sin dalla fase stragiudiziale, fatto che è, peraltro, perfettamente individuato nella sentenza impugnata: "...inspiegabile disparità di trattamento tra massofisioterapisti ante e post 1999, ... figure professionali che erogano le stesse identiche mansioni"».

2. Con il **secondo motivo** viene dedotta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione del combinato disposto dagli artt. 10, comma 1, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972, 99, comma 2, TULS (Regio Decreto 27/7/1934 n. 1265), 132, comma 1, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE, della legge 403 del 1971, del d.m. 07/09/1976 e del d.m. 105 del 1997, nonché, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti.

2.1. Si sostiene che la CTR avrebbe ignorato la prima parte del n. 18 del comma 1 dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 che, nel prevedere che sono esenti dall'IVA «*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 regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265 e successive modificazioni*», fa espresso rinvio all'art. 99 TULS che al comma 2 fa riferimento ai massaggiatori, nella cui categoria va ricompresa, ai sensi all'art. 1 della legge n. 403 del 1971, quella dei massofisioterapisti.

2.2. Inoltre la CTR non avrebbe considerato che il legislatore comunitario, con l'art. 132, comma 1, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE, nel prevedere che *“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”*, ha lasciato a quello nazionale l'individuazione delle professioni esentate dall'IVA, tra cui quelle paramediche, *«come quelle erogate dai massofisioterapisti»*.

2.3. «Le prestazioni erogate dal massofisioterapista diplomato (prescindendo dalla data del diploma) sono quindi esenti da IVA perché sussistono i due requisiti richiesti dalla normativa tributaria:

- il massofisioterapista eroga prestazioni sanitarie riabilitative con scopo e finalità terapeutiche di diagnosi, cura e riabilitazione o comunque volte a tutelare, proteggere mantenere o ristabilire la salute delle persone

- il massofisioterapista è un'arte sanitaria ausiliaria riconosciuta nel nostro ordinamento abilitante all'esercizio della professione di massofisioterapista (l. 403/71, d.m. 7/9/76, d.m. 105/97) regolamentata dal vecchio ordinamento, che rientra nell'art. 99 comma 2 tuls nella figura del massaggiatore richiamato dall'art. 10 n. 18 dpr 633/72 e smi e oggi ad ulteriore conferma inserita nell'elenco speciale ex art. 5 d.m. 9/8/19».

3. Con il **terzo motivo** deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 4, comma 4-bis, della legge n. 42 del 1999 come modificata dalla Legge di Bilancio 2018, e della norma sopravvenuta di cui al d.m. 09/08/2019, nonché, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti.

3.1. Sostiene il ricorrente che «La situazione è stata interamente risolta dalla riforma di cui alla legge di bilancio 2018 (l.n. 145/18) e dal recentissimo dm del 9/8/19 che conferma come i massofisioterapisti rientrino nelle “professioni sanitarie ausiliarie”, come sia legittima la figura

professionale e la relativa attività esercitata, come detta figura sia del tutto autonoma e possa svolgere in autonomia libera professione. In particolare, l'art. 4 comma 4 bis l.n. 42/99 con l'istituzione dell'elenco integra la disciplina di riordino della figura in questione come di tutte le altre non rientrate nella riforma delle professioni sanitarie. Infatti, la modifica (comma 4 *bis*) è introdotta dalla legge finanziaria in seguito alla nuova previsione di iscrizione obbligatoria agli albi per le professioni sanitarie (cd. riforma Lorenzin). Come le altre professioni indicate dal legislatore oggetto di disciplina non riordinata, i massofisioterapisti necessitavano di un intervento chiarificatore così come evidenziato nel dossier di Camera e Senato (doc. 3 cit.). Ebbene il comma 4 *bis* recita *"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"*. In tale riforma, la scelta del legislatore è stata di abrogare la figura del massofisioterapista (art. 1 comma 540 l.n. 145/18) e di intervenire con una sanatoria volta a legittimare *pro futuro* (in passato era riconosciuta e legittimata come professione sanitaria), nel nuovo quadro normativo che prevede gli albi obbligatori, la figura e l'esercizio della relativa professione. In attuazione della previsione legislativa, è stato adottato dal ministero della Salute il decreto attuativo 9/8/19 che istituisce gli elenchi speciali e in particolare all'art. 5 quello per i massofisioterapisti. In buona sostanza, ad oggi, i massofisioterapisti diplomati post 1999, tra i quali il ricorrente, saranno inseriti nell'elenco speciale e, quindi, parificati con riferimento alla natura delle prestazioni, a quelli diplomati ante 99 poiché la loro figura e la loro attività sono legittimate dall'elenco speciale

ad esaurimento. Con tale riforma normativa, quindi, il legislatore interviene a chiarire la posizione dei massofisioterapisti diplomati post 1999:

- per il passato ammette e dà atto della legittimità della loro attività professionale sia come dipendenti che come liberi professionisti, con la conseguente conferma della loro autonomia e quindi del carattere sanitario delle prestazioni erogate;

- per il futuro, in seguito alla novella Lorenzin, abilita e legittima detta figura "a continuare a svolgere le attività professionali previste dal profilo della professione sanitaria di riferimento" (art. 4 comma 4 bis).

Il dm in combinato disposto con la l. n. 42/99 e smi ammette, quindi, l'autonomia del massofisioterapista come libero professionista e ne legittima ruolo e prestazioni confermandone la natura sanitaria. Va da sé, quindi, che i diplomati post 1999 sono abilitati ad esercitare in autonomia come quelli ante 1999 e sono inseriti in elenchi speciali ad esaurimento istituiti per legittimare l'esercizio di attività previste dal profilo di professione sanitaria di riferimento. Di qui, le prestazioni da entrambi erogate sono pacificamente sanitarie e pertanto, inequivocabilmente, esenti iva».

4. Vanno preliminarmente dichiarate inammissibili le censure di vizi logici di motivazione proposti nei tre motivi di ricorso ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

4.1. Viene dapprima in rilievo l'inammissibilità derivante dall'applicazione della regola della cd. doppia conforme, di cui all'art. 348-ter cod. proc. civ., vigente *ratione temporis* (ora, art. 360, quarto comma, cod. proc. civ.), in mancanza, peraltro, della specifica indicazione e dimostrazione da parte del ricorrente della diversità delle ragioni di fatto su cui si fondano le due pronunce di merito.

4.2. Inoltre, con riferimento al primo motivo, non vengono indicati come omessi dalla valutazione dei giudici di merito fatti in senso storico-naturalistico, bensì la "...inspiegabile disparità di trattamento tra

*massofisioterapisti ante e post 1999, ... figure professionali che erogano le stesse identiche mansioni"* (ricorso, pag. 8), che è all'evidenza una questione giuridica. Negli altri due motivi, poi, il ricorrente omette addirittura di sviluppare la censura nel corpo delle argomentazioni complessivamente svolte, da cui non è possibile desumere i fatti il cui esame *in thesi* sarebbe stato omesso.

5. L'inammissibilità di tali censure non travolge l'intero ricorso avendo il ricorrente sviluppato intelleggibili argomentazioni a supporto degli *errores in iudicando* dedotti nei motivi (cfr., *ex multis*, Cass. n. 24493 del 2018).

6. L'esame dei motivi di ricorso, che può effettuarsi congiuntamente involgendo, seppur sotto diversi angoli prospettici, la medesima questione dell'esenzione dall'IVA delle prestazioni rese dal massofisioterapista, non può prescindere dalla preliminare esposizione del quadro normativo e regolamentare di riferimento, precisandosi, al riguardo, che si è mantenuta la denominazione che i diversi Ministeri citati nei vari provvedimenti avevano all'epoca di emanazione degli stessi.

7. Viene prioritariamente in rilievo **l'art. 10, comma 1, del d.P.R. 6 ottobre 1972, n. 633**, che individua le operazioni esenti. In particolare, il n. 18 di tale disposizione, così come modificato dall'art. 36, comma 9, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427, individua le prestazioni in materia sanitaria per le quali sussiste l'esenzione dal tributo così disponendo: *«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»*.

7.1. Il **r.d. n. 1265 del 1934 (cd. Testo unico delle leggi sanitarie)** all'**art. 99** prevede che *«È soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della veterinaria, della farmacia e delle professioni sanitarie*



*ausiliarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata.*

*È anche soggetto a vigilanza l'esercizio delle arti ausiliarie delle professioni sanitarie. S'intendono designate con tale espressione le arti dell'odontotecnico, dell'ottico, del meccanico ortopedico ed ernista e dell'infermiere abilitato o autorizzato, compresi in questa ultima categoria i capi bagnini degli stabilimenti idroterapici e i massaggiatori. Con Regio decreto, su proposta del Ministro per l'interno, sentiti il Ministro dell'educazione nazionale ed il Consiglio di Stato, possono essere sottoposte a vigilanza sanitaria altre arti, che comunque abbiano rapporto con l'esercizio delle professioni sanitarie, secondo le norme che sono determinate nel decreto medesimo.*

*La vigilanza si estende:*

- a) all'accertamento del titolo di abilitazione;*
- b) all'esercizio delle professioni sanitarie e delle arti ausiliarie anzidette».*

7.1.1. In relazione a tale disposizione va dato atto che la **legge 26 febbraio 1999, n. 42**, recante «*Disposizioni in materia di professioni sanitarie*», entrata in vigore il 17 marzo 1999, ha disposto che la denominazione «*professione sanitaria ausiliaria*» adottata nel citato T.U. delle leggi sanitarie, fosse sostituita, anche in ogni altra disposizione di legge, dalla denominazione «*professione sanitaria*».

7.2. Successivamente, il **d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502**, di «*Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'art. 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421*», al comma 3 dell'art. 6 ha demandato al Ministro della sanità di individuare con proprio decreto le figure professionali da formare ed i relativi profili, relativamente alle aree del personale sanitario infermieristico, tecnico e della riabilitazione, e di definire, di concerto con il Ministro dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica il relativo ordinamento didattico, prevedendo diplomi universitari tant'è vero che, a

7.3. Il **decreto interministeriale sanità-finanze del 21 gennaio 1994**, nel dare attuazione alla previsione contenuta nell'ultima parte del n. 18 del comma 1 dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, ha individuato le professioni sanitarie esenti dall'IVA, non solo in quelle di cui alla prima parte della predetta disposizione, ma anche in altre professioni sanitarie, tra cui, alla lettera *f*), quella di «*massofisioterapista diplomato*», precisando che le prestazioni rese da tali professionisti andassero esenti dall'IVA «*solo se erogate su prescrizione medica*».

7.4. La **legge 26 febbraio 1999, n. 42**, recante «*Disposizioni in materia di professioni sanitarie*», ha previsto, da un lato, all'art. 1, comma 2, seconda parte, che «

*articolo 6, comma 3, del decreto legislativo  
30 dicembre 1992, n. 502*

Il'art. 4, comma 1, ha previsto che i diplomi e gli attestati conseguiti in base alla precedente normativa, che avevano permesso l'iscrizione ai relativi albi professionali o l'attività professionale in regime di lavoro dipendente o autonomo, dovevano ritenersi equipollenti ai diplomi universitari di cui all'art. 6, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, ai fini dell'esercizio professionale e dell'accesso alla formazione post-base.

7.5. È stato quindi emanato il **decreto interministeriale del 27 luglio 2000** proprio allo scopo di «*assicurare certezza alle situazioni ed uniformità di comportamento*». Con esso è stata prevista (all'art. 1) l'equipollenza, ai

sensi dell'art. 4, comma 1, della legge 26 febbraio 1999, n. 42, dei diplomi e degli attestati di «*Massofisioterapista – Corso triennale di formazione specifica (legge 19 maggio 1971, n. 403)*» con quello di «*Fisioterapista – Decreto del Ministro della sanità 14 settembre 1994, n. 741*», e ciò «*ai fini dell'esercizio professionale e dell'accesso alla formazione post-base*».

7.6. Con la **legge 10 agosto 2000, n. 251**, il Legislatore ha dettato, agli artt. 1, 2 3 e 4, la «*Disciplina delle professioni sanitarie infermieristiche, tecniche, della riabilitazione, della prevenzione nonché della professione ostetrica*», prevedendo, all'art. 5, la formazione universitaria degli esercenti tali professioni, riservando a decreti interministeriali l'individuazione dei «*criteri per la disciplina degli ordinamenti didattici di specifici corsi universitari ai quali possono accedere gli esercenti le professioni di cui agli articoli 1, 2, 3 e 4 della presente legge, in possesso di diploma universitario o di titolo equipollente per legge*».

7.6.1. Formazione universitaria degli esercenti tali professioni che è stata confermata da una successiva disposizione legislativa. Ci si riferisce all'art. 4-ter del d.l. 5 dicembre 2005, n. 250, introdotto con la legge di conversione del 3 febbraio 2006, n. 27, che, dettando «*Disposizioni urgenti in materia di accesso alle professioni sanitarie*», ha previsto che «

*articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502*

7.7. Con il **decreto interministeriale 29 marzo 2001** sono state specificamente individuate le figure professionali del personale sanitario infermieristico, tecnico e della riabilitazione assoggettate alla disciplina delle professioni sanitarie di cui alla legge n. 251 del 2000, e, tra esse non è contemplata la figura del massofisioterapista, bensì solo quella del fisioterapista (art. 3 d.m. citato).

7.8. Successivamente, il **decreto interministeriale sanità-finanze del 17 maggio 2002** ha abrogato (all'art. 2) il decreto interministeriale sanità-finanze del 21 gennaio 1994, che aveva previsto l'esenzione Iva per le prestazioni «erogate su prescrizione medica» dal «massofisioterapista diplomato».

7.8.1. Il decreto del 2002, emanato allo scopo di «disciplinare in maniera organica la materia dell'esenzione dall'I.V.A. per le figure professionali indicate nell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie e per quelle già individuate o che saranno individuate ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni», ha individuato tra le prestazioni di diagnosi cura e riabilitazione esenti, oltre a 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», tra i quali si è detto non essere ricompresi i massofisioterapisti.

7.9. Si pongono in consequenzialità i **commi 4-bis e 4-ter introdotti all'art 4 della legge n. 42 del 1999** rispettivamente dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 537, come modificato dal decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 28 febbraio 2020, n. 8, e dal decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 maggio 2023, n. 124.

7.10. Il **comma 4-bis**, introdotto «Al fine di garantire la continuità e la funzionalità dei servizi sanitari», prevede 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».*

7.11. In attuazione di tale disposizione è stato emanato dal Ministro della salute il **decreto del 9 agosto 2019** che, **all'art. 5**, ha istituito l'elenco speciale ad esaurimento dei massofisioterapisti il cui titolo è stato conseguito ai sensi della legge 19 maggio 1971, n. 403.

7.12. Di poi l'introduzione all'art. 4 della legge n. 42 del 1999, anche *«al fine di fare fronte alla grave carenza di operatori di interesse sanitario in tutto il territorio nazionale sia in ambito pubblico sia in ambito privato»*, dell'**art. 4-ter** che prevede, proprio con riferimento ai massofisioterapisti, che *«Fermo restando quanto previsto dal presente articolo e fatta salva la posizione di coloro che sono iscritti nell'elenco speciale di cui all'articolo 5 del decreto del Ministro della salute 9 agosto 2019, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 212 del 10 settembre 2019, possono iscriversi nel citato elenco speciale ad esaurimento coloro che, sulla base di corsi triennali attivati entro il 31 dicembre 2018, abbiano conseguito il titolo di massofisioterapista, anche se abbiano svolto un'attività professionale per un periodo inferiore a trentasei mesi. L'iscrizione, da effettuare entro il 30 giugno 2023, avviene con riserva e diviene definitiva solo a seguito del comprovato svolgimento di un'attività professionale per un periodo minimo di trentasei mesi, anche non continuativi, da completare entro il 30 giugno 2026»*.

8. La complessa disciplina normativa di settore, come sopra ricostruita, rende evidente l'intento primario, assolutamente pregevole ed incontestabile, perseguito dal Legislatore di pretendere un *target* elevato di preparazione dei profili professionali operanti in ambito sanitario, ovvero per il

richiedendo espressamente per questi profili il conseguimento di diplomi universitari.

8.1. Trattasi di una scelta che si pone in linea anche con l'orientamento giurisprudenziale unionale rinvenibile in CGUE, sentenza 27 aprile 2006, nelle cause riunite C-443/04 e C-444/04, di cui si dirà appresso.

8.2. Da quanto appena detto discende l'irrilevanza di quell'operazione ermeneutica sollecitata dal ricorrente, ovvero di equiparare la figura professionale che qui viene in rilievo con quella del massaggiatore cui fa riferimento l'art. 99, comma 2, del TULS (r.d. n. 1265 del 1934), che viene richiamato dall'art. 10, comma 1, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972 ai fini dell'esenzione dell'IVA. Invero, tale disposizione va necessariamente coordinata con il complessivo riordino della disciplina delle professioni sanitarie, attuate a partire dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, per proseguire con la legge 26 febbraio 1999, n. 42 ed i successivi interventi legislativi di integrazione e modifica, ed i correlati decreti interministeriali, sopra enunciati, che postula per tutte le professioni sanitarie, che come tali possono usufruire del regime di esenzione, il conseguimento di diplomi universitari che il massaggiatore, così come il massofisioterapista, di certo non possiede.

8.3. In tale ottica, la previsione di equipollenza dei diplomi e degli attestati di «*Massofisioterapista – Corso triennale di formazione specifica (legge 19 maggio 1971, n. 403)*» con quello di «*Fisioterapista – Decreto del Ministro della sanità 14 settembre 1994, n. 741*», disposta dal decreto interministeriale del 27 luglio 2000, non può assumersi a regola generale o a parametro di comparazione con i soggetti che hanno acquisito la formazione professionale in epoca successiva (come il ricorrente che ha conseguito il diploma triennale in data 8 novembre 2011).

8.4. La predetta equipollenza rispondeva chiaramente alla finalità di regolamentare l'attività di quei soggetti che avevano conseguito il titolo professionale di massofisioterapisti secondo le previsioni del precedente

ordinamento (nella specie, con riferimento ai massofisioterapisti, ai sensi dell'art. 1 della legge 19 maggio 1971, n. 403, poi abrogata dall'art. 1, comma 542, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 che ha altresì introdotto l'articolo 4-bis alla legge 26 febbraio 1999, n. 42), fornendo una disciplina transitoria che non pregiudicasse chi aveva conseguito il titolo professionale e già operava sotto la previgente disciplina delle professioni sanitarie.

8.5. A ciò aggiungasi che il decreto interministeriale del 17 maggio 2002, che, come detto sopra, è stato emanato allo scopo di «*disciplinare in maniera organica la materia dell'esenzione dall'I.V.A. per le figure professionali indicate nell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie e per quelle già individuate o che saranno individuate ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni*», ha espressamente abrogato il decreto interministeriale del 21 gennaio 1994, che aveva inserito tra le professioni sanitarie esenti dall'IVA quella di «*massofisioterapista diplomato*» ancorché per le sole prestazioni «*erogate su prescrizione medica*».

8.6. Va, peraltro, rilevato che nessuna delle disposizioni legislative o regolamentari successive alla legge n. 502 del 1992, fatta eccezione per il già richiamato decreto interministeriale del 2000, ha fatto riferimento alla figura del massofisioterapista.

8.7. Non la legge 10 agosto 2000, n. 251 né il correlato decreto interministeriale 29 marzo 2001, con cui sono state individuate le figure professionali del personale sanitario infermieristico, tecnico e della riabilitazione assoggettate alla disciplina delle professioni sanitarie di cui alla citata legge, che aveva previsto (all'art. 5) la formazione universitaria degli esercenti di tali professioni. E tanto meno il decreto interministeriale del 17 maggio 2002, che, come appena sopra ricordato, ha abrogato il decreto interministeriale del 21 gennaio 1994, che aveva previsto l'esenzione Iva per le prestazioni «*erogate su prescrizione medica*» dal

«*massofisioterapista diplomato*», ma non ha inserito tale figura professionale tra quelle specificamente elencate nel decreto.

9. In definitiva, sulla base del complesso normativo di cui si è dato atto, deve ritenersi che l'esenzione IVA era applicabile alle prestazioni professionali dei massofisioterapisti diplomati che avevano frequentato un «*Corso triennale di formazione specifica (legge 19 maggio 1971, n. 403)*» ma solo per quelle rese su prescrizione medica, nell'arco del periodo ricompreso tra la data di entrata in vigore del decreto interministeriale del 21 gennaio 1994 (che ne aveva previsto l'equiparazione con i fisioterapisti) e la data di entrata in vigore del decreto interministeriale del 17 maggio 2002, che l'ha abrogato.

9.1. Pertanto, tutte le prestazioni professionali rese dal massofisioterapista non sono esentate dall'IVA, spettando la stessa soltanto a coloro che si sono iscritti nell'elenco speciale ad esaurimento di cui all'art. 5 del decreto del 9 agosto 2019 per aver conseguito il titolo ai sensi della legge 19 maggio 1971, n. 403 o che siano in possesso dei requisiti di cui al comma 4-ter dell'art. 4 della legge n. 42 del 1999.

10. Orbene, tale complessa disciplina, diversamente da quanto sostiene il ricorrente nei motivi di ricorso, non viola i principi di eguaglianza, ragionevolezza e di neutralità fiscale.

10.1. Innanzitutto, per quanto già detto in precedenza, il riordino complessivo delle professioni sanitarie, attuato già nel 1992 con la legge n. 502 e quindi con la legge n. 42 del 1999, con la previsione di un più elevato livello di preparazione dei profili professionali operanti in ambito sanitario, richiedendosi espressamente per questi profili il conseguimento di titoli di studio di tipo universitario (diplomi triennali), esclude la possibilità di operare un qualche tipo di comparazione con chi ha acquisito il profilo professionale sulla base del precedente ordinamento. Al più la comparazione è ipotizzabile – ma nel caso di specie è questione che non si pone – tra soggetti che hanno acquisito il titolo professionale di



massofisioterapista sulla base del medesimo ordinamento e quindi, con riferimento al vigente regime, sull'assetto dell'attuale livello di preparazione e formazione richiesta e delle opzioni a disposizione di tale figura professionale, tra cui l'iscrizione nell'elenco speciale ad esaurimento di cui si è detto sopra.

10.2. Solo in tali ultimi casi può essere riconosciuta al massofisioterapista la disciplina di favore di cui alla normativa IVA, non potendosi attribuire alcun rilievo al conseguimento di un diploma sulla base del vecchio ordinamento professionale, quindi non di tipo universitario, e non essendo consentita alcuna equipollenza con ciò che non trova più alcun riconoscimento sul piano normativo.

10.3. Ci si riferisce, in particolare, al decreto interministeriale del 27 luglio 2000 di cui sopra si è detto.

10.4. Al riguardo, deve osservarsi che la Sezione Lavoro di questa Corte, in diverse sentenze (Cass. 22 maggio 2012, n. 8050, 28 maggio 2013 n. 13239, 2 ottobre 2013 n. 25073, 28 febbraio 2024, n. 4866), richiamando le considerazioni espresse in materia dal Consiglio di Stato, Sez. 4, con la sentenza n. 5225 del 2007, pur ribadendo la legittimità del citato decreto interministeriale, che annoverava fra i titoli equipollenti al diploma universitario di fisioterapista di cui al D.M. n. 741 del 1994 il diploma di massofisioterapista, solo se conseguito all'esito di un corso triennale, ha condivisibilmente rilevato che *«una corretta interpretazione della L. n. 42 del 1999, art. 4, commi 1 e 2, di cui il D.M. 27 luglio 2000 costituisce attuazione, porta a disattendere una impostazione secondo cui tutti i titoli preesistenti devono essere riconosciuti come equipollenti ai diplomi universitari di nuova istituzione. Nell'esaminare, infatti, la disciplina prevista dalla citata L. n. 42 del 1999, la quale ha disciplinato in modo innovativo e nei confronti di tutte le professioni sanitarie (già definite come "ausiliarie") il passaggio dal vecchio ordinamento al nuovo regime, fondato sul previo conseguimento del*

*diploma universitario, il Consiglio di Stato ha osservato che l'equipollenza può operare in via automatica solo se il relativo diploma è stato conseguito all'esito di un corso già regolamentato a livello nazionale, e cioè solo in presenza di moduli formativi la cui uniformità ed equivalenza fosse già stata riconosciuta nel regime pregresso. Nel caso dei massofisioterapisti la L. n. 403 del 1971, istitutiva di tale professione sanitaria ausiliaria, non dettava norme sul relativo percorso formativo, sicché lo stesso è stato disciplinato in modo difforme sul territorio nazionale, con la conseguenza che i titoli rilasciati all'esito dei corsi in questione non potevano, in realtà, fruire di alcun riconoscimento automatico, con piena equiparazione al titolo di fisioterapista acquisito nel vecchio ordinamento sulla base di percorsi didattici i cui contenuti erano stati precisamente normati. Il D.M. 27 luglio 2000, è stato, quindi, ritenuto esente da profili di illegittimità, "prendendo lo stesso atto di una situazione di base contrassegnata dall'evidente disparità dei vari percorsi formativi, selezionando all'interno di essi quelli ritenuti in grado di fornire all'operatore una formazione di livello adeguato all'esercizio di una attività professionale altrimenti riservata a soggetti che abbiano conseguito il diploma di scuola media superiore ed abbiano positivamente frequentato un corso di laurea triennale". Nel contesto normativo evidenziato, del tutto irrilevante appare, quindi, il riferimento al principio dell'irretroattività della legge, dal momento che scopo della normativa in esame è stato proprio quello di regolamentare il passaggio dal vecchio al nuovo ordinamento delle professioni sanitarie, stabilendo criteri e modalità per garantire, in un settore particolarmente sensibile e delicato, l'equivalenza dei nuovi titoli professionali a quelli preesistenti, e, quindi, di omogenei livelli professionali, anche attraverso la partecipazione ad appositi corsi di riqualificazione (v. L. n. 42 del 1999, art. 4, comma 2)» (così in Cass. n. 4866 del 2014, cit.).*

11. Non si pongono, pertanto, i profili di disparità di trattamento, né, conseguentemente, di violazione del principio di neutralità fiscale dedotti dal ricorrente.

12. Richiamando quanto sopra (par. 8.1.) soltanto anticipato, la regolamentazione delle professioni sanitarie attuate dal legislatore con il complessivo riordino delle stesse, con i conseguenti riflessi sul piano fiscale, si pone in linea anche con l'orientamento giurisprudenziale unionale in materia di esenzione IVA applicata alle professioni sanitarie, prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, rinvenibile nella sentenza 27 aprile 2006, nelle cause riunite C-443/04 e C-444/04.

12.1. Il Giudice unionale afferma, infatti, *«che la condizione stabilita da tale disposizione, secondo cui le prestazioni mediche debbono essere effettuate nell'esercizio delle professioni paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato, mira a garantire che l'esenzione si applichi unicamente alle prestazioni mediche fornite da prestatori in possesso delle necessarie qualificazioni professionali (sentenza Kügler, cit., punto 27)»* e che *«non tutte le prestazioni mediche rientrano in tale esenzione, posto che quest'ultima riguarda soltanto le prestazioni mediche che presentino un livello di qualità sufficiente tenuto conto della formazione professionale dei prestatori»* (par. 37).

12.2. E, se *«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 qualificazioni professionali dei prestatori delle cure e, dunque, in base a considerazioni riguardanti la qualità delle prestazioni fornite»*, deve ritenersi che l'esigenza di innalzare il livello di formazione professionale in materia sanitaria, al fine di assicurare una qualità più elevata delle stesse, perseguita dal legislatore nazionale con la riforma delle professioni sanitarie, costituisca, all'evidenza,

un motivo oggettivo per escludere dall'esenzione determinate professionalità che, per istruzione e formazione, non sono state ritenute idonee ad assicurare quegli *standard* di qualità.

12.3. Con riferimento al principio di neutralità fiscale, che, com'è noto, è inerente al sistema comune dell'IVA e che, secondo la giurisprudenza unionale, «*osta a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (sentenze 23 ottobre 2003, causa C-109/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I-12691, punto 20, e Kingscrest Associates e Montecello, cit., punto 54)*» (par. 39 della sentenza citata), la Corte di giustizia ha affermato in maniera inequivocabile, che «*Per stabilire se determinate prestazioni mediche siano di uno stesso tipo, occorre tuttavia tener conto, relativamente all'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva e alla luce dell'obiettivo perseguito da tale disposizione, delle qualificazioni professionali dei prestatori di tali cure. Infatti, qualora tali qualificazioni non siano identiche, le prestazioni mediche possono essere considerate di uno stesso tipo soltanto se presentano un livello di qualità equivalente per i beneficiari*» (par. 40). Orbene, con riferimento al caso di specie, deve escludersi la sussistenza di una equivalenza *sic et simpliciter* tra le prestazioni rese dal massofisioterapista semplicemente diplomato da quello che, invece, abbia conseguito una formazione di tipo universitario, salvo a voler irragionevolmente ritenere che un percorso di istruzione e formazione di tipo universitario non abbia alcuna incidenza sulla qualità della prestazione sanitaria.

13. Alla stregua delle complessive considerazioni svolte, il ricorso va integralmente rigettato così come va rigettata la richiesta di rinvio pregiudiziale alla CGUE ai sensi dell'art. 267 TFUE, pure avanzata dal ricorrente.

14. La peculiarità e complessità delle questioni poste nel presente giudizio giustifica l'integrale compensazione delle spese processuali.

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso e compensa le spese processuali.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater del d.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 17 maggio 2024