
Medici legali: il Fisco non può chiedere l'IVA arretrata

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 9 Febbraio 2007

E' legittimo il recupero dell'Iva non applicata anche per gli anni pregressi, ma al tempo stesso si è ritenuto applicabile l'articolo 10 comma 2 dello Statuto del Contribuente, per cui si è disposta la disapplicazione sia delle sanzioni sia degli interessi.

Qualche tempo fa ho avuto modo di scrivere su questo sito del problema legato alla imponibilità (o, meglio, legato alla dichiarata esclusione dal regime di esenzione) ai fini Iva delle prestazioni svolte dai medici legali.

Il disposto della allora commentata sentenza della Corte di Giustizia Ce ha trovato immediatamente applicazione nella normativa italiana, visto che la genericità dell'esenzione della norma interessata (l'articolo 10 comma 1 n. 18 del DPR n. 633/72) non impediva di interpretarla nel senso voluto dalla Corte di Giustizia; ed in effetti, all'indomani della sentenza, il Fisco ha recepito prontamente tale indirizzo, e, con la circolare n. 4 del 28/1/2005, ha confermato che il trattamento per tali operazioni sarebbe stato da subito quello della imponibilità Iva.

Successivamente, a seguito dei dubbi manifestati dalle varie Direzioni Regionali circa il comportamento da assumere in riferimento alle passate prestazioni medico-legali fatturate in esenzione da Iva, l'Agenzia delle Entrate è tornata sul tema con la RM n. 174 del 22/12/2005, nella quale ha affermato che i principi espressi dalla Corte di Giustizia hanno effetto retroattivo, come d'altronde asserito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 389/1989, secondo cui la sentenza dichiarativa della Corte di Giustizia ha la medesima immediata efficacia delle disposizioni interpretate.

Pertanto, si concludeva per la legittimità del recupero dell'Iva non applicata anche per gli anni pregressi, ma al tempo stesso, visto che innegabilmente la passata applicazione della esenzione da Iva aveva trovato il conforto del Fisco, si è ritenuto applicabile l'articolo 10 comma 2 dello Statuto del Contribuente, per cui si è disposta la disapplicazione sia delle sanzioni sia degli interessi.

Tale conclusione era sembrata ai più abbastanza penalizzante per il contribuente medico legale, e ciò non soltanto in quanto non si può limitare la tutela dell'affidamento solo alla disapplicazione di sanzioni ed interessi, ma anche e soprattutto in quanto avrebbe comportato un ingiustificato onere a capo del contribuente. Se infatti il contribuente avesse a suo tempo applicato l'Iva, non vi sarebbe stato alcun problema a versare l'Iva allora incassata; in verità, poichè l'operazione è stata considerata (si ribadisce, conformemente alle indicazioni dello stesso Fisco) esente, per il contribuente medico si tratterebbe ora di intentare una improbabile azione di recupero presso i suoi clienti, onde ottenerne il pagamento "a conguaglio della propria prestazione" dovuto appunto all'Iva; in sostanza, graverebbe sul prestatore l'onere impositivo che invece dovrebbe gravare sul consumatore.

Alla prova dei Giudici, tale affermazione, è stata, come era giusto che fosse, delegittimata in toto.

Qui di seguito proponiamo una tra le prime di tali sentenze, ovvero la n. 105 emessa dalla I sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara nel 2006, ma ricordiamo che sulla stessa linea si è pronunciata anche la Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno, con la sentenza n. 9/VI/06, e, recentemente, anche la Commissione Tributaria Provinciale di Udine, n. 82/I/07.

Nella sentenza che segue viene affermato che il contribuente, che avendo adottato una determinata condotta fiscale si sia uniformato alla consolidata interpretazione di disposizioni tributarie così come fornita dall'Amministrazione finanziaria nei documenti di prassi da questa emanati, non è tenuto alla ripetizione dell'imposta inevasa.

La piena attuazione del principio di buona fede, sancito dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, non deve infatti limitarsi alla mera disapplicazione delle sanzioni nei casi in cui l'omesso versamento del tributo sia dipeso integralmente dalle istruzioni e chiarimenti diffusi dall'Amministrazione finanziaria.

Né detto principio può essere pregiudicato da un'estensione ex tunc dell'efficacia delle sentenze interpretative del diritto comunitario, da parte della Corte di Giustizia delle Comunità europee, ai periodi d'imposta che – anche alla luce del particolare meccanismo di liquidazione dell'Iva - debbono ritenersi insuscettibili di ridefinizione.

Sentenza n. 105 del 31 marzo 2006 (depositata il 18 agosto 2006) della Commissione tributaria provinciale di Ferrara, Sezione I

Fatto - Con ricorso depositato in data 7 ottobre 2005 ... rappresentato e difeso per mandato in atti da ... impugnava gli avvisi di accertamento n.... relativo all'anno di imposta 1999, n. ... relativo all'anno di imposta 2001 e n. ... relativo all'anno di imposta 2002, tutti emessi dall'Agenzia delle Entrate di Ferrara e notificati al ricorrente in data 20-21 aprile 2005. Con i suddetti avvisi di accertamento l'ufficio chiedeva al contribuente il pagamento di Iva e interessi per gli anni di imposta 1999, 2001 e 2002, per un totale di euro 17.598,88, in relazione ai compensi percepiti per lo svolgimento di incarichi professionali aventi ad oggetto redazione di perizie medico-legali per conto di alcune compagnie di assicurazione. Dette prestazioni, rese in esenzione di imposta ex articolo 10 n. 18), del D.P.R. n. 633/1972, venivano ritenute dall'ufficio non finalizzate alla tutela, al mantenimento e/o al ristabilimento delle condizioni di salute dell'individuo e quindi non esenti ai fini Iva. Il tutto in relazione alla giurisprudenza comunitaria formatasi con le sentenze C-212/01 e C-307/01 del 20 novembre 2003 sull'interpretazione dell'articolo 13, parte A, n. 1, lettera c), della VI Direttiva CEE. Secondo tale giurisprudenza, le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche sono esenti da Iva solo se effettuate con "finalità terapeutica". L'ufficio applica retroattivamente l'articolo 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972 sulla base della lettura datane dalla giurisprudenza comunitaria sopra richiamata. La difesa del contribuente eccepisce la "violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212, in relazione alla VI Direttiva CEE, articolo 13, parte A, n.1, lettera c), ed all'articolo 10, n. 18), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633". Secondo l'interpretazione univoca e perentoria data anche dall'Amministrazione all'articolo 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972, tutte le prestazioni medico-legali e similari rese nei confronti delle società di assicurazioni o di altri enti rientravano nella categoria delle prestazioni esenti da Iva. Solo dopo le sentenze della Corte di Giustizia europea, l'Amministrazione finanziaria ha emesso una circolare interpretativa, n. 4/E del 28 gennaio 2005, per precisare che le prestazioni rese da medici nella veste di periti nominati dal Tribunale, nonché quelle rese per conto di datori di lavoro, compagnie di assicurazioni, eccetera, devono essere considerate operazioni imponibili ai fini Iva in quanto non finalizzate alla "tutela della salute" in senso stretto ma a fornire pareri preventivi all'adozione di provvedimenti con effetti giuridici. A parere del contribuente, non vi è dubbio che l'interpretazione della norma data dalla Corte di Giustizia europea è vincolante per gli Stati membri; nello stesso modo, però, l'efficacia temporale di tale interpretazione deve essere limitata al periodo successivo all'emanazione delle suddette sentenze e non al periodo precedente. Ciò in osservanza del principio di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento: il contribuente, infatti, nella gestione dei rapporti conclusi nei periodi di imposta precedenti al 2003 si è adeguato alla normativa Iva secondo l'interpretazione vigente e, soprattutto, alle disposizioni fornite dalla stessa Amministrazione finanziaria con circolare 4 novembre 1992, n. 65/431007. Ne consegue che riconoscere efficacia ex tunc all'interpretazione dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633/1972 data dalla Corte di Giustizia della Comunità europea (CGCE) significherebbe riaprire

rapporti giuridici indiscutibilmente esauriti ed imporre al contribuente un onere fiscale illegittimo; ciò anche in considerazione del fatto che lo stesso contribuente non potrebbe beneficiare del meccanismo di rivalsa dell'Iva né della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti. Per tutto quanto sopra esposto, la difesa del contribuente, richiamando altresì l'articolo 10 della L. 212/2000, Statuto del contribuente, chiede la declaratoria di infondatezza di ogni pretesa impositiva per i periodi di imposta precedenti la data di emanazione della circolare n. 4/E dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2005.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Ferrara, con memoria 8 novembre 2005 per chiedere il rigetto del ricorso ritenuto infondato in fatto e in diritto, nonché la refusione delle spese di causa. In particolare, l'ufficio rileva che le sentenze interpretative delle norme comunitarie rese dalla Corte di Giustizia europea sono per loro stessa natura di portata generale ed esplicano effetti ex tunc. Ne consegue che non essendo mutata la formulazione della norma ma solo precisata l'interpretazione della stessa, tutte le prestazioni rese dai medici e paramedici non aventi precise finalità di diagnosi e cura devono essere assoggettate ad Iva. È legittimo il recupero dell'imposta operato con gli avvisi di accertamento impugnati; mentre non sono applicabili sanzioni di alcun genere in relazione al principio di collaborazione e buona fede sancito dall'articolo 10 dello Statuto del contribuente.

Il ricorso viene trattato in pubblica udienza nella seduta del 31 marzo 2006 su istanza presentata dal ricorrente.

Diritto - Il ricorso è fondato e come tale deve essere accolto.

Non vi è dubbio che le sentenze interpretative della Corte di Giustizia europea hanno la stessa immediata efficacia delle disposizioni comunitarie interpretate e sono vincolanti per gli Stati membri. Si tratta di stabilire l'efficacia temporale di tali interpretazioni in materia tributaria ed in relazione alla buona fede del contribuente che, fino alla pronuncia interpretativa, si è uniformato alla prassi vigente. Nel caso specifico, riconoscere effetto retroattivo all'interpretazione dell'articolo 10 n. 18), del D.P.R. n. 633/1972 data dalla CGCE significherebbe sanzionare il contribuente che nel corso degli anni si è adeguato alle indicazioni fornite dalla stessa Amministrazione finanziaria per la liquidazione dell'imposta. Infatti, negli anni 1999, 2000 e 2001, cui si riferiscono gli avvisi di accertamento impugnati, l'interpretazione dell'Amministrazione e la prassi instauratasi sulla base di tale interpretazione erano nel senso di considerare esenti tutte le prestazioni rese dal medico, comprese quelle relative all'attività di medico-legale. L'articolo 10 della L. n. 212/2000, Statuto del contribuente, sancisce il principio di tutela della buona fede nei rapporti tra Amministrazione e contribuente. La buona fede è senz'altro riscontrabile nel caso che ci occupa in cui il contribuente ha agito nella convinzione di adempiere correttamente al

disposto della norma tributaria attuando un comportamento legittimo e coerente alle disposizioni della stessa Amministrazione. La piena tutela del principio della buona fede non può attuarsi con la sola "non applicazione delle sanzioni" come preteso dall'ufficio, ma deve estendersi alla "non applicabilità dell'imposta" nei casi in cui l'omesso tempestivo versamento dell'imposta stessa deriva da una prassi interpretativa resa dalla stessa Amministrazione finanziaria.

Ciò in considerazione del fatto che tutela della buona fede significa non aggravare di conseguenze ingiuste il contribuente che si è comportato, appunto, secondo buona fede. Infatti, considerato il particolare meccanismo di liquidazione dell'Iva, il contribuente si troverebbe oggi esposto al pagamento dell'imposta calcolata sull'ammontare dei compensi percepiti senza poter usufruire della detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti; inoltre, trattandosi di periodi di imposta già definiti, lo stesso contribuente non potrebbe agire in rivalsa nei confronti del soggetto erogante i compensi. In tal modo verrebbe sfalsato l'intero meccanismo di liquidazione dell'imposta ai danni esclusivamente del contribuente che, in assoluta buona fede, si è uniformato, nel tempo, alle disposizioni dell'Amministrazione finanziaria in materia di liquidazione e versamento delle imposte. Considerata la natura della controversia si ritiene equo disporre la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M. - la Commissione accoglie il ricorso e dichiara compensate le spese.