



29.11.2005 CORTE di CASSAZIONE - (quando la attività di estetica medica puo' considerarsi esente da iva ai sensi dell'art. 10 n. 18 DPR 633/1972 ?)

§ - Viene escluso il diritto all'esenzione dall'iva, una volta ritenuto che i trattamenti praticati di natura puramente estetica, non avessero contenuto intrinseco di prestazione sanitaria medica o paramedica, unica destinataria della prevista esenzione (www.dirittosanitario.net)

Sentenza 02-11-2005 n. 21272

Svolgimento del processo

1. L'Ufficio IVA di Venezia notificava alla sas "Poliambulatorio ..diesercente attività di "estetica medica", separati avvisi di rettifica delle dichiarazioni relative agli anni 1990, 1991 e 1992.

La società impugnava tali atti impositivi, assumendone la illegittimità sotto molteplici profili. In primo luogo, perchè, trattandosi di attività di estetica medica, debitamente autorizzata dal Sindaco di Venezia, l'attività stessa doveva considerarsi esente da iva ai sensi dell'art. 10 n. 18 DPR 633/1972, in quanto le prestazioni rese erano collegate a situazioni patologiche che richiedevano interventi e pratica di discipline riservati a medici ed infermieri.

Inoltre, perchè relativamente agli interventi di diatermocoagulazione, da compiersi in più sedute, l'Ufficio aveva indebitamente moltiplicato il relativo compenso per il numero delle sedute: senza tenere conto che i vari compensi erano stati invece corrisposti una volta sola, a conclusione dei relativi interi cicli di cura. Ancorala contribuente deduceva che l'Ufficio neppure aveva tenuto conto che per l'anno 1990 era stata presentata una dichiarazione integrativa con effetti di estinzione automatica della controversia; mentre per l'anno 1992 la materia del contendere era cessata per adesione alla proposta di concordato.

Con sentenza n. 22/10/97 la Commissione Tributaria Provinciale di Venezia rigettava i ricorsi. La decisione, appellata dalla società, veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto con sentenza n. 174/16/98, depositata l'1.2.1999. I Giudici di appello ritenevano non decisiva, in senso favorevole alla società contribuente, la circostanza che l'attività prestata ai clienti fosse svolta da personale infermieristico soggetto a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del TU sulle leggi sanitarie, osservando che l'art. 10 DPR 633/72 richiede anche che si tratti di prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione: mentre, nella specie, anche con riguardo ai trattamenti di diatermocoagulazione (connessi a problemi di ipertricosi) non era stata fornita la prova che si trattasse di trattamenti conseguenti a situazioni morbose.

Analogo difetto di prova documentale la CTR rilevava poi sia con riguardo all'assunto che i compensi per siffatti trattamenti avrebbero riguardato l'intero ciclo e non singole prestazioni sia circa l'asserita presentazione di dichiarazione integrativa per il 1990 e di adesione alla proposta

di concordato per l'anno 1992. Ricorre per Cassazione la società, con tre mezzi di doglianza. Resiste con controricorso il Ministero delle Finanze - 2 Ufficio Entrate di Venezia. La difesa della ricorrente ha depositato delle note di replica alle conclusioni del PM in udienza.

Motivi della decisione

2. Con un primo motivo la ricorrente deduce il vizio logico della sentenza laddove esclude il diritto all'esenzione ex art. 10 n. 18 DPR 633/1972. I Giudici di appello non avrebbero tenuto conto che all'attività prestata nel poliambulatorio erano in concreto addetti un medico quale responsabile sanitario e degli infermieri professionali; che era il medico ad effettuare le diagnosi, ed a prescrivere il tipo e la durata della terapia: eseguita, poi, sotto il suo controllo, da personale paramedico: così come del resto accertato dalla CTP di Venezia con sentenza n. 41/1997, confermata dalla CTR del Veneto con sentenza n. 104/1999, nella vertenza fra le stesse parti, avente ad oggetto le sanzioni irrogate in base al medesimo rapporto della Guardia di Finanza.

Sicchè, l'attività doveva considerarsi svolta secondo le prescrizioni del RD 1265/1934 e quindi esente da iva ai sensi del citato art. 10 DPR 633/1972. Il motivo di doglianza - che la ricorrente supporta attraverso la produzione della ora richiamata sentenza di appello n. 104/1999 - si risolve in una censura in fatto, non consentita in questa sede. Va premesso che della produzione de qua non può tenersi alcun conto, essendo estranea alla previsione dell'art. 372 c.p.c., che disciplina la relativa attività nel giudizio di legittimità. D'altro canto, neppure si tratta di sentenza definitiva, mancando la relativa attestazione: sicchè, deve comunque escludersi che tale decisione sia suscettibile di produrre nel presente giudizio gli effetti propri del giudicato.

Ciò posto, va osservato che i Giudici di appello hanno ritenuto - anche con riguardo a trattamenti di diatermocoagulazione - trattarsi di prestazioni dirette soltanto a migliorare l'aspetto estetico delle persone, anche se rese dal personale infermieristico della società, soggetto a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del Testo Unico delle leggi sanitarie. Nè in sentenza vi è alcun riferimento a situazioni morbose oggetto di specifiche prescrizioni mediche.

Pertanto, era onere della ricorrente società dedurre quando ed in quali termini fosse stata dedotta la esistenza anche di un responsabile sanitario dei trattamenti resi dal personale, sì da consentire a questa Corte di valutare la rilevanza o meno della (asserita) mancata considerazione della questione da parte della CTR: invece, al riguardo, il ricorso difetta della necessaria autosufficienza. Deve quindi sul punto concludersi che i Giudici di appello non sono incorsi in alcun errore di diritto, avendo del tutto correttamente escluso il diritto all'esenzione dall'iva, una volta ritenuto che i trattamenti praticati natura puramente estetica, non avessero contenuto intrinseco di prestazione sanitaria medica o paramedica, destinataria della prevista esenzione (Cass. 7422 e 5984/2001; Cass. 4987/2003).

Con un secondo articolato motivo la ricorrente si duole, anzitutto, dell'errata ricostruzione dei fatti da parte dei militari della Guardia di Finanza, particolarmente in ordine alla durata dei trattamenti di diatermocoagulazione. Al riguardo gli operanti non avrebbero infatti tenuto conto che tali trattamenti si svolgono - salvo casi eccezionali - in più sedute, perchè particolarmente dolorosi e comunque non consistono in semplici trattamenti di depilazione, di natura soltanto estetica. Inoltre la ricorrente deduce violazione del DM 31.10.1974 e vizio di motivazione. I Giudici di appello erroneamente avrebbero ritenuto che la prova della riferibilità dei compensi per i trattamenti in questione all'intero ciclo anzichè a singole sedute dovesse avvenire attraverso la produzione di tante ricevute fiscali quante le singole sedute: non avendo considerato che il DM citato - applicabile in materia di prestazioni sanitarie in luogo del DM 13.10.1979 (richiamato dall'Ufficio iva, e concernente i laboratori di estetica) prevede invece la emissione della ricevuta soltanto all'atto del pagamento del corrispettivo.

Le doglianze sono in parte inammissibili e in parte infondate.

Inammissibili, laddove pongono a questa Corte delle questioni di merito (relative alla qualità e

durata dei trattamenti di diatermocoagulazione) che quei termini - in precedenza ricordati - in cui sono formulate nel ricorso in esame, non risultano invece essere state dedotte innanzi ai Giudici tributari e segnatamente di appello. Del resto, la sentenza impugnata comunque ha escluso che fosse stata offerta la prova della pluralità delle "sedute" relativamente a ciascun trattamento di diatermocoagulazione. Pertanto, dal relativo accertamento in fatto non essendo in ogni caso dato a questa Corte di prescindere tenuto conto altresì della accertata natura puramente estetica dei trattamenti effettuati dalla società, deve concludersi che anche la dedotta violazione del DM 31.10.1974 è priva di fondamento. Con un terzo motivo la ricorrente si duole che sia stata negata operatività alla definizione agevolata per l'anno 1990 (ai sensi della L. 413/1991) per mancanza di prova della avvenuta rinuncia al credito iva, avendo invece essa società provveduto a versare l'importo del credito nel giugno del 1992, contestualmente alla presentazione della domanda di sanatoria: sicchè, la CTR avrebbe dovuto accogliere la domanda di cessazione della materia del contendere per tale annualità. La doglianza non è condivisibile, non risultando la questione - nei termini in cui risulta prospettata in questa sede - essere stata in precedenza dedotta. D'altro canto, nella sentenza impugnata viene evidenziato la mancanza di documentazione a supporto anche della asserita avvenuta presentazione della dichiarazione integrativa ex L. 413/1991.

Ciò stante, incombeva alla società spiegare quale documentazione a supporto avesse realmente prodotto ed in quale occasione, sì da consentire a questa Corte di valutare la mancata considerazione di essa da parte della CTR: ma, sul punto, il ricorso non è autosufficiente e quindi della relativa attuale deduzione non può tenersi conto. Alla stregua dei rilievi tutti che precedono, il ricorso deve essere rigettato.

3. Quanto al controricorso, lo stesso deve essere dichiarato inammissibile, essendo del tutto privo delle ragioni di opposizione all'avverso ricorso: ragioni che la difesa erariale non enuncia minimamente, avendo solo fatto riserva di svilupparle "in una eventuale successiva memoria" e che all'evidenza dovevano essere invece esposte nel controricorso, richiamandosi l'art. 370 comma secondo c.p.c. anche all'art. 366 (che disciplina il contenuto del ricorso per Cassazione prevedendo al comma primo n. 4, a pena di inammissibilità, la esposizione dei motivi). In ogni caso, è da rilevare che nella specie non è stata in alcun modo dimostrata l'impossibilità, per la difesa dell'A.F., di formulare i motivi di contrasto all'avverso ricorso - ciò si rileva in quanto il richiamato comma secondo dell'art. 370 prevede l'applicazione degli artt. 365 e 366, "in quanto è possibile" - tenuto conto della dimostrata conoscenza dei fatti di causa, desumibile dal testo del controricorso.

In ordine alle spese del presente giudizio, ritiene la Corte che la reciproca soccombenza delle parti ne giustifichi la compensazione.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso, dichiara inammissibile il controricorso e compensa fra le parti le spese di questo giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 8 luglio 2005.

Depositato in Cancelleria il 2 novembre 2005