

Civile Ord. Sez. 5 Num. 28512 Anno 2023  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: D'AQUINO FILIPPO  
Data pubblicazione: 12/10/2023

Oggetto: tributi –  
IVA – esenzione –  
attività medica -  
chiropratica

## ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3776/2022 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12

– *ricorrente* –

*contro*

**CHIRO S.a.s. di Nicholson Gordon Anthony** (C.F. 04740310828), in persona del legale rappresentante GORDON ANTHONY NICHOLSON (C.F. NCHGDN52S26Z401N), rappresentato e difeso dall'Avv. Prof. FRANCESCO d'AYALA VALVA (C.F. DYLFNC45E04H501K) e dall'Avv. LICIA FIORENTINI (C.F. FRNLIC80C56I838L) in virtù di procura

speciale allegata al controricorso, elettivamente domiciliato presso il loro studio in Roma, Viale Parioli, 43

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, n. 7457/08/21, depositata in data 1° settembre 2021

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4 luglio 2023 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

#### RILEVATO CHE

1. La società contribuente CHIRO S.a.s. di Nicholson Gordon Anthony ha impugnato un avviso di accertamento per IVA, relativo al periodo di imposta 2010, con il quale veniva disconosciuta l'esenzione IVA di cui all'art. 10, primo comma, n. 18 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per l'attività di chiropratica svolta da quest'ultima, attività che non poteva considerarsi esente da IVA, non essendo stato ancora istituito un albo dei chiropratici a mente dell'art. 2, comma 255, l. 24 dicembre 2007, n. 244, con conseguente esclusione dalle professioni sanitarie ai fini dell'esenzione IVA.

2. La CTP di Palermo ha rigettato il ricorso.

3. La CTR della Sicilia, con sentenza in data 1° settembre 2021, ha accolto l'appello della società contribuente. Ha ritenuto il giudice di appello che non fosse decisiva la mancanza di un regolamento attuativo della professione chiropratica, trattandosi di attività rientrante tra le professioni sanitarie; il giudice di appello ha accertato in fatto che la società contribuente ha provato che le prestazioni rese siano prestazioni parificabili ad altre prestazioni sanitarie.

4. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a un solo motivo; resiste con controricorso la società contribuente.

#### CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione della VI

direttiva n. 77/388/CEE, degli artt. 11 e 117 Cost, dell'art. 10, primo comma, n. 18 d.P.R. n. 633/1972, dell'art. 2, comma 355 della l. n. 244/2007, dell'art. 7 della l. 11 gennaio 2018, n. 3, nonché dell'art. 2697 cod. civ., nella parte in cui la sentenza di appello ha riconosciuto che la professione di chiropratico rientra tra le professioni sanitarie. Il ricorrente deduce che l'assenza di regolamenti di attuazione della professione chiropratica sia ostativa al riconoscimento della natura di prestazioni sanitarie, alla luce anche del disposto dell'art. 10, primo comma, n. 18 d.P.R. n. 633/1972, che richiede l'esercizio di una professione sanitaria individuata con decreto del Ministro della Sanità. Osserva, inoltre, come l'art. 2, comma 355, l. 244/2007 abbia demandato a un regolamento di attuazione, non ancora emanato, la disciplina dell'attività chiropratica, in assenza del quale non può predicarsi l'esistenza di una attività sanitaria, in quanto non regolamentata, senza – pertanto – garanzia di sufficiente livello di qualità. Parte ricorrente, pur evidenziando come la giurisprudenza della Corte di Giustizia consenta lo svolgimento di prestazioni sanitarie purché la stessa sia riconosciuta come tale in termini sostanziali, osserva come il legale rappresentante della società contribuente non abbia conseguito il proprio titolo in un istituto di insegnamento riconosciuto dallo Stato italiano; nel qual caso, sarebbero state violate anche le regole di riparto dell'onere della prova in ordine all'accertamento delle condizioni soggettive del contribuente.

2. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di specificità, essendo il ricorso sufficientemente ancorato agli atti di causa ed essendo incentrato non su una revisione dell'accertamento in fatto, bensì sulla falsa applicazione della norma che prevede l'esenzione IVA per le prestazioni sanitarie. Parimenti infondata è, poi, l'eccezione di inammissibilità fondata sulla valutazione

delle prove da parte del giudice del merito, essendo il ricorso incentrato sui presupposti normativi per il riconoscimento dell'esenzione IVA.

3. Il ricorso è infondato. Come correttamente osservato dal controricorrente, ciò che rileva nella specie, secondo la giurisprudenza dell'Unione, è che sussistano le condizioni soggettive e oggettive dell'esenzione IVA quale attività medica. Si è, difatti, affermato che il legislatore dell'Unione ha soltanto previsto la facoltà, per gli Stati membri, di applicare un'aliquota IVA ridotta alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi incluse nelle categorie dell'allegato III alla direttiva 2006/112, per cui spetta agli Stati membri determinare con maggior precisione quali siano, tra tali cessioni di beni e prestazioni di servizi, quelle alle quali si applica l'aliquota ridotta (CGUE, 27 giugno 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a.*, C-597/17, punto 44; CGUE 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, punto 23; CGUE, 11 settembre 2014, *K*, C-219/13, punto 23).

4. Secondo un'interpretazione letterale dell'art. 132, par. 1, lettera c), della citata direttiva IVA, una prestazione va esentata se soddisfa due condizioni, cioè, da una parte, se costituisce una prestazione medica e, dall'altra, se viene effettuata nel contesto dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali definite dallo Stato membro interessato (CGUE, 5 marzo 2020, *x-GmbH*, C-48/19, punto 17; CGUE, C-597/17, cit., punto 19 e giurisprudenza ivi citata; in termini analoghi CGUE, 4 marzo 2021, *Frenetikexito*, C-581/19).

5. In conformità con la giurisprudenza dell'Unione, questa Corte ha ritenuto che il riconoscimento dell'esenzione, prevista dall'art. 10, comma 1, n. 18) d.P.R. n. 633/1972, al chiropratico che renda una prestazione di cura alla persona, richiede l'accertamento che la prestazione garantisca un sufficiente livello di qualità e che chi la rende sia munito di formazione adeguata, somministrata da istituti d'insegnamento riconosciuti dallo Stato, anche in mancanza

dell'istituzione del registro dei dottori in chiropratica e dell'attivazione del relativo corso di laurea magistrale (Cass., Sez. V, 2 ottobre 2020, n. 21108). In quel caso era stato richiesto al giudice del rinvio di accertare se il contribuente potesse dimostrare di avere ricevuto formazione somministrata da istituti d'insegnamento riconosciuti dallo Stato e che l'attività fosse qualitativamente sufficiente ad offrire la cura della persona.

6. Questo orientamento è stato ribadito da Cass., Sez. V, 11 marzo 2021, n. 6868, in cui è stato rigettato il ricorso dell'Ufficio, ritenendosi decisiva la circostanza che *«la garanzia della qualità delle prestazioni chiropratiche risulta garantita attraverso la direzione sanitaria affidata ad un medico»*, quale requisito sostanziale per la fruizione dell'esenzione IVA riconosciuta alle prestazioni sanitarie.

7. Ancora più recentemente (Cass., Sez. V, 28 settembre 2023, n. 27549), questa Corte ha precisato che, nell'attuale quadro normativo (art. 7 l. 11 gennaio 2018, n. 3, da ultimo modificato dall'art. 6 del d.l. 29 dicembre 2022, n. 198, conv. con modif. nella l. 24 febbraio 2023, n. 1), che ha differito al 30 giugno 2023 l'emanazione del decreto di definizione dell'ordinamento didattico del corso per chiroprassi (Decreto MIUR di concerto con il Ministro della Salute, previ pareri CUN e CSS), la mancata adozione di detto decreto (indispensabile al fine di individuare la tipologia delle prestazioni svolte e di disciplinare i profili della professione) non è circostanza decisiva ai fini dell'esenzione IVA delle relative prestazioni mediche. La natura medica della prestazione va, invero, valutata in termini sostanziali, costituendo l'ambito regolamentare un elemento come altri al fine di verificare l'esistenza dei presupposti perché la prestazione benefici dell'esenzione IVA.

8. Deve, pertanto, ritenersi definitivamente superato l'opposto orientamento, inaugurato dalla sesta sezione di questa Corte (Cass., Sez. VI, 28 ottobre 2014, nn. 22812, 22813, 22814) e

successivamente confermato sia dalla sesta sezione (Cass., Sez. VI, 30 maggio 2016, n. 11085), sia più di recente da questa sezione (Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8145; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2019, n. 34169), secondo cui, pur avendo la disciplina interna inquadrato il chiropratico tra i professionisti sanitari, aveva ritenuto ai fini dell'esenzione IVA indispensabile l'emanazione del relativo regolamento di attuazione del percorso formativo della professione.

9. Nella specie, la verifica dei requisiti sostanziali per l'esercizio della professione medica è stata compiuta dal giudice di appello, che ha accertato che le prestazioni sono svolte «*sotto la direzione medica di uno specialista in medicina dello sport*». E', inoltre, stato accertato che le prestazioni sono state autorizzate dal S.S.N., tanto che i relativi costi sono stati posti a carico di quest'ultimo previa verifica della rispondenza dei benefici assicurati ai rispettivi fruitori del servizio, al pari di prestazioni sanitarie rese da strutture sanitarie convenzionate.

10. La sentenza impugnata ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suindicati principi. Il ricorso va rigettato; l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, stabilizzatasi nel corso del presente giudizio e la relativa novità della questione comportano la compensazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

**P. Q. M.**

La Corte rigetta il ricorso; dichiara compensate le spese processuali del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 4 luglio 2023