

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 5 ottobre 2023, n. 28138

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 433/02/19 del 23/12/2019, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria (di seguito CTR) ha rigettato l'appello proposto da XXX avverso la sentenza n. 636/2018 della Commissione tributaria provinciale di Perugia (di seguito CTP), che aveva rigettato il ricorso proposto dal contribuente avverso un avviso di accertamento con il quale era stato rideterminato il reddito imponibile a fini IRPEF, IRAP e IVA relativamente all'anno d'imposta 2012. 1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento veniva emesso in ragione di alcune anomalie riscontrate dall'Amministrazione finanziaria (elevato volume di costi rispetto ai ricavi dichiarati) e riguardava l'omessa contabilizzazione di componenti positivi, l'indebita contabilizzazione di componenti negativi, nonché la soggezione ad IVA dell'attività di chiropratico svolta dal ricorrente, non potendo la stessa considerarsi tra le attività sanitarie esenti in ragione della assenza dei regolamenti attuativi dell'art. 2, comma 335, della l. 24 dicembre 2007, n. 244. 1.2. La CTR rigettava l'appello del contribuente evidenziando che: a) la professione sanitaria di chiropratico non poteva ritenersi esente IVA, in quanto la modifica normativa intervenuta con la l. n. 244 del 2007 «non ha integrato gli elementi necessari per inserire la professione del chiropratico tra quelle sanitarie per le quali il legislatore ha inteso garantire il diritto all'esenzione IVA», in assenza dei regolamenti attuativi previsti dalla menzionata legge, indispensabili «per la determinazione dei criteri definitivi della professione» di chiropratico, «non potendosi ritenere che la norma di principio introdotta nel 2007 risponda ai requisiti che l'ordinamento interno, in piena sintonia con il quadro normativo eurounitario, ha determinato per usufruire del beneficio fiscale anzidetto»; b) nulla era stato provato dal contribuente in ordine a certezza e inerenza dei costi con riferimento al recupero dei canoni di noleggio delle attrezzature. 2. Avverso la menzionata sentenza, XXX proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi. 3. AE resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso XXX denuncia violazione dell'art. 1325, n. 4, cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nonché, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame del fatto decisivo e controverso consistente nella dichiarazione di presa in consegna del 09/12/2009 predisposta da Leasint s.p.a. e sottoscritta anche da D. System s.r.l., dalla quale risulta che il macchinario è stato consegnato a Perugia e non a Spoleto, come erroneamente ritenuto dalla CTR. 1.1. Il motivo è infondato. 1.2. Il ricorrente assume di avere provato per iscritto la circostanza che il macchinario i cui costi sono stati ritenuti non certi né inerenti dal giudice di appello, non sia stato consegnato a Spoleto ma a Perugia, facendo riferimento, peraltro, ad una dichiarazione di presa in consegna che, diversamente da quanto argomentato in ricorso, è stata puntualmente considerata dalla CTR, come evincibile dalla parte in fatto della motivazione della sentenza impugnata (pag. 3, ultimo capoverso). 1.3. Ne consegue che non v'è stato alcun omesso esame, ma un accertamento in fatto in ordine al difetto di certezza dei costi che non può più essere censurato per vizio di motivazione insufficiente



(Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018). 2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la mancata applicazione dell'art. 132, § 1, lett. c), della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), da interpretare analogamente all'art. 13, A, § 1, lett. c), della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (sesta direttiva), nonché la violazione dell'art. 10, n. 18, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 2, comma 355, della l. n. 244 del 2007, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. 2.1. Il ricorrente evidenzia che la legge ha riconosciuto la chiroprassi come professione sanitaria di grado primario nel campo della salute e non vale a disconoscere l'esenzione IVA la mancata emanazione del regolamento attuativo previsto dall'art. 2, comma 355, della l. n. 244 del 2007, anche in ragione dei principi enunciati da Corte di giustizia del 27 giugno 2019, in causa n. C-597/19. 2.2. Con il terzo motivo di ricorso si denuncia la violazione dell'art. 1 del Trattato di amicizia, commercio e navigazione Italia-USA, recepito dalla l. 18 giugno 1949, n. 385, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, n. 4 e n. 5, cod. proc. civ., per non avere la sentenza impugnata considerato il diritto del ricorrente di svolgere l'attività professionale di chiropratico in Italia in base al titolo conseguito negli USA. 2.3. Con il quarto motivo si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, n. 4 e n. 5, cod. proc. civ. violazione e falsa applicazione dell'art. 132, § 1, lett. c), della direttiva IVA e dell'art. 10, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché omesso esame di un punto decisivo, per non avere la CTR tenuto conto del rilievo concernente l'applicazione del principio di neutralità fiscale, senza tenere conto dell'equivalenza delle prestazioni rese da fisioterapisti e chiropratici, riconosciuta dalla Corte di giustizia in causa C-597/19, cit. 2.4. Con il quinto motivo si denuncia violazione dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, n. 4 e n. 5, cod. proc. civ., per avere la CTR reso motivazione apodittica ed erronea sull'esistenza dell'obiettiva incertezza normativa ai fini dell'applicazione delle sanzioni. 3. I motivi possono essere unitariamente esaminati. Il primo motivo è fondato, mentre gli altri motivi restano assorbiti. 3.1. Vale la pena chiarire il quadro normativo di riferimento. 3.1.1. L'attività chiropratica è riconosciuta tra le attività mediche dallo Stato e il chiropratico è un professionista sanitario di grado primario. 3.1.2. In particolare, l'art. 2, comma 355, della l. n. 244 del 2007, così recita: «È istituito presso il Ministero della salute, senza oneri per la finanza pubblica, un registro dei dottori in chiropratica. L'iscrizione al suddetto registro è consentita a coloro che sono in possesso di diploma di laurea magistrale in chiropratica o titolo equivalente. Il laureato in chiropratica ha il titolo di dottore in chiropratica ed esercita le sue mansioni liberamente come professionista sanitario di grado primario nel campo del diritto alla salute, ai sensi della normativa vigente. Il chiropratico può essere inserito o convenzionato nelle o con le strutture del Servizio sanitario nazionale nei modi e nelle forme previsti dall'ordinamento. Il regolamento di attuazione del presente comma è emanato, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, dal Ministro della salute». 3.1.3. Il regolamento di attuazione, peraltro, non è stato mai emanato. 3.1.4. Successivamente, è stato emanato l'art. 7 della 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. 14, il quale – sostituendo la superiore previsione – così recita: «1. Nell'ambito delle professioni sanitarie sono individuate le professioni dell'osteopata e del chiropratico, per l'istituzione delle quali si applica la procedura di cui all'articolo 5, comma 2, della legge 1° febbraio 2006, n. 43, come sostituito dall'articolo 6



della presente legge. 2. Con accordo stipulato in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, da adottare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabiliti l'ambito di attività e le funzioni caratterizzanti le professioni dell'osteopata e del chiropratico, i criteri di valutazione dell'esperienza professionale nonché i criteri per il riconoscimento dei titoli equipollenti. Con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro della salute, da adottare entro il 30 giugno 2023, acquisito il parere del Consiglio universitario nazionale e del Consiglio superiore di sanità, sono definiti l'ordinamento didattico della formazione universitaria in osteopatia e in chiropratica nonché gli eventuali percorsi formativi integrativi». 3.1.5. Ancora una volta la disposizione di legge non ha avuto completa attuazione, essendo stato ancora emanato unicamente il primo dei decreti indicati nella superiore disposizione (d.P.R. 7 luglio 2021, n. 131), con specifico riferimento alla sola professione sanitaria dell'osteopata, ma non anche a quella del chiropratico. 3.2. Proprio in ragione della mancata emanazione dei decreti ministeriali attuativi, per lungo tempo la giurisprudenza della S.C. si è orientata nel senso di disconoscere l'esenzione IVA all'attività svolta dai chiropratici. In particolare, Cass. n. 11085 del 30/05/2016, ha evidenziato che costituiva orientamento univoco quello per il quale «l'esenzione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 18, si applica solo se la prestazione è effettuata da soggetti muniti della speciale abilitazione all'esercizio della professione sanitaria corrispondente (Cass. n. 4987 del 2003; Cass. n. 5084 del 2001; Cass. n. 7411 del 2001; Cass. n. 7422 del 2001; Cass. n. 21703/2010)», sicché le prestazioni dei chiropratici non possono essere comprese tra quelle sanitarie che beneficiano dell'esenzione dal tributo, atteso che l'art. 2, comma 335, della l. n. 244 del 2007, pur avendo inquadrato il chiropratico tra i professionisti sanitari di primo grado, rinvia ad un regolamento di attuazione, mai adottato ed indispensabile per individuare la tipologia delle prestazioni svolte e per disciplinare i profili della professione, secondo le linee indicate dall'art. 10, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 13 della sesta direttiva, come modificata dall'art. 132, par. 1, lett. e), della direttiva IVA (così, sostanzialmente, Cass. nn. 22812, 22813 e 22814 del 28/10/2014). 3.2.1. Questo orientamento è stato, altresì, confermato da Cass. n. 8145 del 22/03/2019 e da Cass. n. 34169 del 20/12/2019. 3.3. Di recente, peraltro, la S.C. ha effettuato una sostanziale rivisitazione di detto orientamento, statuendo che «In tema di IVA, il riconoscimento dell'esenzione, prevista dall'art. 10, comma 1, n. 18) d.P.R. n. 633 del 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. n. 21108 del 02/10/2020, poi seguita anche da Cass. n. 6868 dell'11/03/2021). 3.3.1 Il revirement è stato suggerito da un'attenta lettura della giurisprudenza unionale e allo stesso va dato in questa sede continuità. 3.4. Secondo Corte di giustizia 27 giugno 2019, in causa C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries e altri, ai sensi dell'art. 132, § 1, lett. c), della direttiva IVA sono esentate dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati. 3.4.1. In particolare «una prestazione va esentata se soddisfa a due condizioni, cioè, da una parte, se costituisce una prestazione sanitaria alla persona e, dall'altra, se viene effettuata nel contesto dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali



definite dallo Stato membro interessato» (punto 19). Non si ritiene, peraltro, «che il legislatore dell'Unione abbia inteso imporre agli Stati membri interessati di riservare il beneficio di detta esenzione alle sole professioni regolamentate dalla loro legislazione», godendo gli Stati membri di ampia discrezionalità sul punto, che, comunque, deve essere esercitata nel senso di a) garantire che l'esenzione si applichi esclusivamente alle prestazioni sanitarie alla persona, fornite da prestatori che possiedono le necessarie qualifiche professionali, e b) rispettare il principio di neutralità fiscale (punti 22-25). 3.4.2. Il rispetto della condizione sub a) non implica necessariamente che i prestatori esentati esercitino una professione disciplinata dalla normativa dello Stato membro interessato, in quanto possono essere prese in considerazione altre efficaci modalità di controllo delle loro qualifiche professionali, in funzione dell'organizzazione delle professioni mediche e paramediche in tale Stato membro (punto 27). Del resto, non si può escludere, in via generale e assoluta, che coloro che svolgono tali prestazioni fuori dell'ambito di tale professione dispongano delle qualifiche necessarie per garantire cure di livello qualitativo sufficiente per essere considerate simili a quelle proposte dagli appartenenti ad una categoria siffatta, in particolare qualora abbiano seguito una formazione proposta da istituti di insegnamento riconosciuti da detto Stato membro (punto 29). 3.4.3. Ne consegue che «l'ambito regolamentare dello Stato membro interessato costituisce solo un elemento tra gli altri da prendere in considerazione per stabilire se un soggetto passivo possieda le qualifiche professionali necessarie affinché gli si possa applicare tale esenzione, con il risultato che l'appartenenza di coloro che esercitano cure mediche ad una professione regolamentata non può costituire un presupposto che gli Stati membri devono necessariamente prevedere a tale scopo» (punto 30). 3.4.4. Il rispetto della condizione sub b), invece, implica che prestazioni simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, non siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (punto 28). 3.4.5. In conclusione, secondo la Corte di giustizia, «l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che non riserva l'applicazione dell'esenzione in esso prevista alle prestazioni effettuate da coloro che esercitano una professione medica o paramedica regolamentata dalla legislazione dello Stato membro interessato» (punto 31). 3.5. I superiori principi trovano conferma in due successive sentenze, Corte di giustizia 5 marzo 2020, in causa C-48/19, X-GmbH, concernente le prestazioni sanitarie fornite al telefono, e Corte di giustizia 4 marzo 2021, in causa C-581/19, Frenetikexito - Unipessoal Lda, la quale ultima precisa ulteriormente che un'attività non può essere esentata se non risponde a finalità di interesse generale, quali sono quelle previste dall'art. 132 della direttiva IVA, e, nel caso di attività medica o paramedica, deve avere una finalità di prevenzione, diagnosi, trattamento della malattia e ripristino della salute (punto 31). 3.6. Orbene, ritiene questo collegio che l'orientamento inaugurato da Cass. n. 21108 del 2020, cit., vada in questa sede confermato. 3.6.1. A parte le considerazioni svolte dall'ampia motivazione della superiore sentenza, alla quale integralmente si rimanda, e indipendentemente dal confronto con altre professioni mediche riconosciute (ad es., quella del fisioterapista), può osservarsi che la professione medico-sanitaria del chiropratico è stata presa in considerazione da due successivi interventi legislativi, con conseguente chiara indicazione della circostanza che, per il legislatore, l'attività del chiropratico risponda a finalità di interesse generale. 3.6.2. Ne consegue che non è ragionevole far dipendere il beneficio dell'esenzione IVA, di diretta provenienza unionale, dalla emanazione di un regolamento ministeriale che ne disciplini lo svolgimento, ostandovi l'insegnamento della Corte di giustizia più sopra riassunto,



che lo riserva a persone qualificate e in possesso dei titoli necessari, indipendentemente dalla loro iscrizione ad un albo professionale. 3.6.3. È vero che lo svolgimento di una professione medica così delicata non può essere affidato a qualsiasi soggetto, ma - nelle more dell'emanazione del regolamento attuativo - il controllo dei requisiti per l'esercizio della chiropratica può essere senz'altro demandato al giudice di merito, chiamato a valutare la sussistenza delle necessarie abilità e qualifiche professionali nel soggetto che tale attività esercita e che chiede di beneficiare dell'esenzione dall'imposta. 4. In conclusione il secondo motivo va accolto, assorbiti il terzo, quarto e quinto motivo, rigettato il primo. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio. 4.1. In particolare, la CTR, esaminata la documentazione prodotta, dovrà verificare se - tenuto conto delle abilitazioni conseguite e delle qualifiche professionali del ricorrente - l'attività professionale da lui svolta possa beneficiare dell'esenzione IVA per come richiesto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

