



6868.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto:
IVA – esenzione –
attività chiropratica

- Biagio Virgilio · Presidente -
- Enrico Manzon · Consigliere Rel. -
- Maria Giulia Putaturo · Consigliere -
- Donati Viscido di Nocera
- Pierpaolo Gori · Consigliere -
- Gian Andrea Chiesi · Consigliere -

Oggetto
R.G.N. 17156/2014
Cron. 6868
cc – 29 ottobre 2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

3494
2020

sul ricorso iscritto al n. 17156/2014 R.G. proposto da
 Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
 domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
 Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

– ricorrente –

contro

(omissis) sas, in persona del
 legale rappresentante (omissis) , rappresentata e difesa
 dall' avv. (omissis) , con domicilio eletto presso lo
 studio del medesimo in (omissis) ;

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
 Liguria n. 22/6/14, depositata il 10 gennaio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 ottobre 2020 dal Consigliere Enrico Manzon.

Rilevato che:

Con sentenza n. 22/6/14, depositata il 10 gennaio 2014, la Commissione tributaria regionale della Liguria respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, Ufficio locale, avverso la sentenza n. 278/20/10 della Commissione provinciale tributaria di Genova che aveva accolto il ricorso della (omissis)

(omissis) sas contro gli avvisi di accertamento IVA 2004-2005.

La CTR osservava in particolare che, al contrario di quanto sostenuto dall'Ente impositore, le attività svolte dalla società contribuente non potevano considerarsi assoggettate ad IVA, trattandosi di prestazioni di fisioterapia e chiropratica effettuate da medici ovvero da dottore in chiropratica, così come del resto confermato alla contribuente stessa dall'agenzia fiscale in risposta all'interpello ed essendo comunque tali attività sottoposte alla direzione sanitaria di un medico, secondo le prescrizioni della L.R. Liguria 20/1999.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo due motivi.

Resiste con controricorso la società contribuente, che successivamente ha depositato una memoria.

Considerato che:

Con il primo motivo -ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione degli artt. 51, dPR 633/1972, 2697, cod. civ., poiché la CTR ha sovvertito l'onere probatorio circa il presupposto dell'esenzione *de qua*, esonerandone la contribuente, che invece doveva considerarsene gravata.

Con il secondo motivo -ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- la ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione dell'art. 10, primo comma, n. 18), dPR 633/1972, poiché la CTR ha

affermato la sussistenza dell'esenzione IVA per le attività di chiropratica della società contribuente, dovendosene di contro affermare la tassabilità, in quanto attività non ricomprendibile tra quelle sanitarie previste dalla legge e dalla normazione secondaria attuativa.

Le censure, da esaminare congiuntamente per connessione, sono infondate.

In primo luogo vi è da rilevare che risulta pacifico *inter partes* che il 12 dicembre 2002 la DRE Liguria dell'Agenzia delle entrate ha risposto allo specifico interpello proposto -ex art. 11, legge 212/2000 (c.d. "interpello ordinario")- dalla società contribuente sulla questione oggetto della lite, affermando, in termini non equivoci, che «..questa Direzione ritiene che alle cennate prestazioni di chiroterapia svolte dal (omissis)

(omissis) sas, in quanto rese sotto direzione tecnico-sanitaria di un medico, torna applicabile il trattamento di esenzione IVA previsto dall'art. 10, punto 18, DPR 633/1972» (v. p. 5 del controricorso, ma anche la sentenza impugnata).

Quindi è accertato che, prima delle annualità fiscali *de quibus*, la società contribuente ha ottenuto dall'Ente impositore un affidamento preciso in ordine all'esenzione di che si tratta, sul presupposto di fatto che l'attività venisse svolta «..sotto direzione tecnico sanitaria di un medico..».

A tale risposta va ascritta l'efficacia giuridica di legge ossia (art. 11, comma 3, secondo periodo, legge 212/2000) che «La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente» (cfr. Cass. n. 735 del 13/01/2017).

Quanto alla sussistenza di detto presupposto di fatto (direzione sanitaria affidata ad un medico), l'agenzia fiscale ricorrente, con la prima censura, sostiene che il giudice tributario di appello ha violato la regola dell'onere probatorio, invertendolo.

Tuttavia appare piuttosto evidente che ciò non è, posto che con motivazione sintetica, ma del tutto chiara e perspicua, la CTR ligure ha rilevato che *«Il contribuente ha peraltro provato che per il responsabile tecnico-sanitario del (omissis) non sussistono cause di incompatibilità allo svolgimento di tale incarico e che in base alla normativa vigente (legge regionale 20/99) il Direttore medico deve garantire la propria presenza per almeno il 25% delle ore di attività del Presidio sanitario»*.

Tale accertamento di fatto non è ulteriormente revisionabile nel presente giudizio, all'infuori dell'ipotesi, non dedotta, di vizio motivazionale della sentenza impugnata.

Vi è peraltro da rilevare ulteriormente che la pronuncia impugnata risulta comunque conforme alla previsione normativa di cui all'art. 10, n. 18, dPR 633/1972.

Questa disposizione legislativa prevede, tra le altre ipotesi, l'esenzione dall'iva delle *«...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 R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze»*.

Tale disciplina amministrativa nel tempo ha ampliato le categorie delle prestazioni *de quibus*, ma l'attività di chiropratico è stata equiparata, anche ai fini IVA, a quelle sanitarie soltanto dall'art. 2, comma 355, legge 244/2007 (quindi successiva alle annualità fiscali in oggetto), che ha disposto l'istituzione presso il Ministero della salute di un registro dei dottori in chiropratica e correlativamente previsto *ex novo* il relativo titolo accademico, assegnando al dottore in chiropratica il ruolo di *«..professionista sanitario di grado primario..»*.

Tuttavia queste disposizioni legislative non sono state attuate amministrativamente e che ciò fosse indispensabile è stato sostanzialmente ribadito dalla legislazione successiva (art. 7, legge

3/2018: «*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. 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 sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, 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*»).

Di conseguenza nella giurisprudenza di questa Corte si è sancito che «In tema di IVA, l'esenzione prevista dall'art. 10 n. 18 del d.P.R. n. 633 del 1972 non opera con riferimento alla figura del chiropratico, le cui prestazioni professionali non possono, anche dopo l'entrata in vigore della l. n. 244 del 2007, in difetto di un regolamento attuativo volto a determinare i criteri definatori della professione di chiropratico e per l'esercizio in concreto di quest'ultima, essere ricomprese tra le prestazioni sanitarie e di diagnosi, cura e riabilitazione per le quali trova applicazione detta esenzione» (Cass., n. 8145 del 22/03/2019, Rv. 653339 - 01; conforme, Cass., 22812 del 28/10/2014).

Vi è tuttavia da rilevare che nel caso di specie tali normativa e giurisprudenza non trovano applicazione, in quanto, come detto sopra, è stato accertato in fatto che la (omissis)

(omissis) sas svolgeva la propria attività chiropratica

sotto la direzione di un medico e quindi la stessa deve farsi rientrare direttamente nell'attività sanitaria IVA-esente come da previsione dell'art. 10, n. 18), dPR 633/1972.

Ciò del resto ha trovato più in generale fondamento nella più recente giurisprudenza della Corte di giustizia UE, secondo la quale la previsione della direttiva unionale su questa specifica esenzione IVA va interpretata nel senso di ricomprendervi l'attività di chiropratica (e di osteopatia), trattandosi di *trattamenti che vengono svolti allo scopo di curare e, nei limiti del possibile, guarire malattie o anomalie della salute*» (sentenza 27 giugno 2019, causa C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries e altri*, punto 20).

E' peraltro vero che la stessa Corte UE ha posto come condizione che gli Stati membri verifichino la "qualità professionale" di chi eroga tal tipo di prestazioni, ma non necessariamente per il tramite della formale attribuzione di un titolo abilitante (cfr. sentenza cit., punto 27).

In questo senso si intende dare seguito a quanto in tal senso affermato da questa Corte con la sentenza n. 21108/2020.

Ebbene, nel caso di specie, la garanzia della qualità delle prestazioni chiropratiche risulta garantita attraverso la direzione sanitaria affidata ad un medico, il che pare idoneo a salvaguardare, allo stesso tempo, per un verso l'esigenza "sostanziale" posta dalla giurisprudenza unionale rispetto alla prestazione, per altro verso l'applicazione uniforme e non discriminatoria del principio di neutralità dell'imposta.

In conclusione il ricorso va rigettato.

Non sussistono i presupposti di accoglimento della domanda di condanna della ricorrente al risarcimento dei danni ex art. 96, cod. proc. civ., trattandosi in ogni caso di lite giuridicamente dubbia e non ricorrendo dunque alcuna ipotesi di responsabilità aggravata.

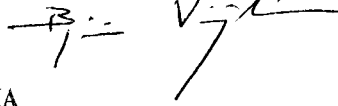
Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

PQM

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in euro 7.200 oltre 15% per contributo spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, 29 ottobre 2020

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **11 MAR. 2021**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

~~Dott.ssa~~ *Isabella Panacchia*

