

Civile Ord. Sez. 5 Num. 8145 Anno 2019

Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 22/03/2019

### **ORDINANZA**

Sul ricorso iscritto al numero 1135 del ruolo generale dell'anno 2012,  
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

██████████ rappresentato e difeso, giusta procura speciale in atti Notar dott. Angelo Noli, rep. n. 61249 dell'8 febbraio 2012, dal Prof. avv.to Francesco d'Ayala Valva, elettivamente domiciliato presso lo studio di quest'ultimo, in Roma, Viale Parioli n. 43;

-controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria, n. 25/10/11, depositata in data 24 ottobre 2011, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 4 ottobre 2018 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

**Rilevato che**

-con sentenza n. 25/10/11, depositata in data 24 ottobre 2011, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Liguria accoglieva l'appello proposto da ██████████ nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, avverso la sentenza n. 276/20/2010 della Commissione tributaria provinciale di Genova che aveva rigettato il ricorso proposto dal suddetto contribuente nei confronti dell'Agenzia avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio, ritenendo non esenti da Iva le prestazioni di chiroterapia svolte dal medesimo contribuente, aveva recuperato, per l'anno 2004, una maggiore imposta pari a euro 44.093,00 e, per l'anno 2005, una maggiore imposta pari a euro 50.862,00, oltre relative sanzioni;



- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) dal combinato disposto della normativa italiana e di quella comunitaria, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e del principio di c.d. equivalenza, al contribuente, pacificamente in possesso di laurea in chiropratica costituente titolo per l'attività professionale, andava riconosciuta l'esenzione per le prestazioni sanitarie previste in materia di IVA, in quanto esercente attività di cura della persona (requisito oggettivo) nella qualità di professionista sanitario di grado primario (requisito soggettivo), ciò ai sensi dell'art. 2, comma 355, della legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008) in base al quale era stato istituito presso il Ministero della salute un apposito registro dei "dottori in chiropratica"; 2) sussistendo i suddetti requisiti e dovendo la legislazione interna essere interpretata conformemente a quella comunitaria che imponeva il rispetto del principio di neutralità fiscale, era irrilevante la mancata adozione - eccettata dall'Agenzia - del regolamento di attuazione previsto dall' art. 2, comma 335, *cit.*;

- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a un motivo, cui resiste, con controricorso, [REDACTED]

-il controricorrente ha depositato memoria illustrativa, insistendo per la declaratoria di inammissibilità/rigetto del ricorso e, in subordine, per la rimessione degli atti alla Corte di Giustizia UE, previa sospensione del giudizio;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

**Considerato che**



- con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 10, n. 18, del d.P.R. n.633 del 1972, e 2, comma 355, della legge n. 244 del 2007, per avere la CTR, nell'accogliere l'appello del contribuente, ritenuto erroneamente esente da Iva le prestazioni svolte, negli anni 2004-2005, dal contribuente quale chiropratico, ancorché non fosse stato ancora emanato il regolamento di attuazione previsto dall'art. 2, comma 355, della legge finanziaria 2008, quale "atto indispensabile ai fini della possibilità di esercitare concretamente detta professione", in quanto necessario ai fini dell'individuazione del profilo professionale del dottore in chiropratica e dell'ordinamento didattico per conseguire il relativo titolo di professionista sanitario di primo grado;

- il motivo è fondato;

- l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, vigente all'epoca dei fatti, prevedeva che "Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso: ...c) *le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati*". Tale disposizione è stata sostituita dall'art. 132, p.1 lett. c), della Dir. CEE 112/2006, per cui "gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: c) *le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato*";

- con riguardo alla normativa interna che ha dato attuazione al ricordato art. 13 della cd. sesta direttiva CEE, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 18 ha stabilito, per quel che qui interessa, che "*Sono esenti dall'imposta: (...) le 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". Ora, se da un lato il ricordato art. 99 T.U.L.S. non fa menzione alcuna della professione del chiropratico, per altro verso, l'art. 1 del Decreto 17 maggio 2002, emanato dal Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, ha disposto che, oltre alle prestazioni fornite dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, sono esenti dall'Iva anche le prestazioni rese "da: a) gli esercenti le professioni di biologo e psicologo; b) gli esercenti la professione sanitaria di odontoiatra di cui alla L. 24 luglio 1985, n. 409; c) gli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel D.M. 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria prevista dai decreti ministeriali di individuazione dei rispettivi profili". Nessuno specifico riferimento il D.M. 29 marzo 2001, art. 3 ha poi riservato alla figura del chiropratico. Soltanto la L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, comma 355, ha previsto che "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 della L. 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, comma 3, dal Ministro della Salute";*

-la Ris. 197/E del 30 luglio 2009 Ag. Entrate, successiva al richiamato art. 2, comma 335, della l. n. 244 del 2007, ha poi previsto che "... La disposizione, pur inquadrando il chiropratico tra i professionisti sanitari di grado primario, rinvia però ad un decreto attuativo del Ministero della Salute per l'individuazione delle competenze di tale figura professionale, che, ad oggi, non risulta ancora emanato. Al riguardo, il Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali, in risposta ad un'istanza del Sindacato Italiano dei Medici di Medicina Manuale (SIM e MM), ha chiarito che la disposizione prevista dalla legge finanziaria per il 2008 "pur individuando il registro dei dottori in chiropratica, non ne disciplina le attribuzioni rinviando ad atti successivi la regolamentazione del relativo profilo professionale. Detti atti risultano indispensabili ai fini della possibilità di esercitare concretamente detta professione. Inoltre, poiché allo stato attuale non sono attivi i corsi di laurea magistrale in chiropratica, non è possibile, al momento, individuare i titoli equipollenti" (la nota, del 30 ottobre 2008, è disponibile sul sito del SIM e MM). *In assenza del regolamento di attuazione che individui il profilo professionale del dottore in chiropratica e l'ordinamento didattico per conseguire il relativo titolo di professionista sanitario di primo grado, le prestazioni fornite dai chiropratici secondo l'ordinamento italiano non possono essere comprese tra le prestazioni sanitarie e continuano pertanto a scontare l'Iva nella misura ordinaria del venti per cento";*

- come già affermato da condivisibile orientamento di questa Corte (Cass. n. 22814; n. 22813; n. 22812 del 2014), "la modifica normativa intervenuta nel 2007 non ha integrato gli elementi necessari per inserire la professione del chiropratico fra quelle sanitarie per le quali il legislatore ha inteso garantire il diritto

all'esenzione IVA, se solo si considera che: a) nessuna disposizione è stata introdotta, d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze, secondo le linee indicate dalla legislazione sopra richiamata - D.P.R. n. 633 del 1972 e art. 13 sesta direttiva CEE come modificata dall'art. 132, p.1, lett. c) Dir. 112/2006/CEE, per qualificare la tipologia delle prestazioni sanitarie svolte dal chiropratico; b) la previsione normativa introdotta nell'anno 2007 non integra alcuno degli elementi previsti dal quadro normativo di riferimento, né disciplina i profili della anzidetta professione; c) il regolamento di attuazione previsto dall'art. 2, comma 335 *cit.* si rivela, pertanto, indispensabile per la determinazione dei criteri definitivi della professione stessa, non potendosi ritenere che la mera norma di principio introdotta nel 2007 risponda ai requisiti che l'ordinamento interno, in piena sintonia con il quadro normativo eurounitario, ha determinato per fruire del beneficio fiscale anzidetto;

- la indispensabilità del regolamento di attuazione per la determinazione dei criteri definitivi della professione di chiropratico e per l'esercizio concreto di quest'ultima, è stata confermata anche dal recente espresso riconoscimento delle prestazioni dei chiropratici quali "professioni sanitarie" in forza dell'art. 7 della legge n. 3 del 2018; in particolare, il legislatore ha rimesso ad un successivo accordo stipulato in sede di Conferenza tra Stato, Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano -da adottarsi entro mesi tre dalla data di entrata in vigore della legge richiamata (15/02/2018)- l'individuazione dell'ambito di attività e delle funzioni caratterizzanti la suddetta professione, compresi i criteri di valutazione dell'esperienza professionale e i criteri per il riconoscimento dei titoli equipollenti, nonché ad un apposito decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro della salute, da adottarsi entro sei mesi dal 15.02.2018, la definizione

dell'ordinamento didattico della formazione universitaria in chiropratica e degli eventuali percorsi formativi integrativi;

- sulla base delle superiori considerazioni- che implicano anche il rigetto della richiesta del contribuente di rimessione degli atti alla Corte di giustizia UE- la sentenza impugnata si è discostata dai principi anzidetti e merita, pertanto, di essere cassata, in accoglimento del ricorso proposto dall'Agenzia. Non ricorrendo la necessità di ulteriori accertamenti in punto di fatto la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384, comma 2, c.p.c., con il rigetto del ricorso introduttivo;

- in considerazione della peculiarità e dell'evoluzione normativa della materia, si ravvisano i presupposti per la compensazione delle spese processuali dell'intero giudizio;

#### **P.Q.M.**

**la Corte** accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso introduttivo proposto dalla parte contribuente, compensando integralmente le spese dell'intero giudizio.

Così deciso il 4 ottobre 2018