

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 17/05/2024) 04/07/2024, n. 18361*IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA) › In genere**IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Notificazione degli atti**IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Avviso di accertamento***Intestazione****REPUBBLICA ITALIANA****IN NOME DEL POPOLO ITALIANO****LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE****Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:****Dott. - Presidente****Dott. - Consigliere Rel.****Dott. - Consigliere****Dott. - Consigliere****Dott. - Consigliere****ha pronunciato la seguente****ORDINANZA****sul ricorso iscritto al n. 23211-2018 R.G. proposto da:**

A.A., rappresentato e difeso, per procura speciale in calce al ricorso, dall'avv. Francesco MOSCHETTI (pec: francesco.moschetti@ordineavvocatipadova.it) e dall'avv. Giovanni MOSCHETTI (pec: giovanni.moschetti@ordineavvocatipadova.it) ed elettivamente domiciliato presso l'indirizzo di posta elettronica dei predetti difensori;

- ricorrente e controricorrente incidentale -**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, domicilia;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 106/02/2018 della Commissione tributaria regionale del VENETO, depositata in data 24/01/2018;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del 17 maggio 2024 dal Consigliere relatore dott. ;

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza in epigrafe indicata la CTR (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) del Veneto accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione provinciale tributaria di Vicenza che aveva accolto il ricorso proposto da A.A. avverso l'avviso di accertamento IVA 2010 con cui l'Agenzia delle entrate aveva recuperato l'IVA sulle operazioni che il

contribuente aveva ritenuto esenti dall'applicazione della predetta imposta in quanto rese nell'esercizio dell'attività di chiropratico, dal medesimo svolta, come tale da considerarsi rientrante tra le attività sanitarie.

2. Sostenevano i giudici di appello, con riguardo alla statuizione di primo grado di illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di preventivo contraddittorio, che nel caso di specie l'interlocuzione con il contribuente nella fase amministrativa era stata attivata "sotto forma di chiarimenti e richiesta di documenti ex art. 32 D.P.R. n. 600/73", "anche se successivamente, in data 03.12.2015, l'Ufficio inviava al procuratore del contribuente mediante e-mail l'invito al contraddittorio endoprocedimentale, da svolgersi il 10.12.2015, al quale, però, la controparte non partecipava". Con riguardo alla questione dell'esenzione IVA delle prestazioni rese nell'esercizio dell'attività di chiropratico, sostenevano che questa non costituisse attività sanitaria in quanto non era stato emanato il regolamento di attuazione previsto dall'art. 2, comma 355, della legge n. 244 del 2007 (Legge Finanziaria 2008). Sostenevano, inoltre, che andassero annullate le sanzioni per le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

2. Avverso tale statuizione il contribuente propone ricorso per cassazione affidato ad otto motivi, cui replica l'Agenzia intimata con controricorso e ricorso incidentale affidato ad un motivo, cui ha replicato il ricorrente con controricorso.

3. Il ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale viene dedotta la "violazione o falsa applicazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., dell'art. 41, lett. a), della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, nonché dell'art. 10, co. primo, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, e degli artt. 24 e 97 Cost. (fondamento a livello nazionale del principio generale del contraddittorio preventivo) laddove, in materia di Iva, il Collegio ha ritenuto sufficiente, ai fini della valida instaurazione del contraddittorio, la semplice notifica al contribuente di un invito a produrre documentazione. E nulla più (invito seguito da silenzio)".

2. Con il secondo motivo viene dedotta la "violazione o falsa applicazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., degli artt. 10, n. 18, D.P.R. n. 633/1972 e 2, co. 355, L. 24 dicembre 2007, n. 244 applicabile *ratione temporis* (letti, conformemente al diritto comunitario, in uno con i principi di parità del trattamento e neutralità) laddove il Collegio ha disconosciuto l'esenzione Iva per le prestazioni chiropratiche rese dal dott. A.A. dietro prescrizione medica. In subordine, richiesta di rinvio alla Corte Europea di Giustizia per violazione del principio di parità di trattamento. In via ulteriormente subordinata, richiesta di rinvio alla Corte costituzionale (per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. anche in relazione all'art. 32, primo comma, Cost.)".

3. Con il terzo motivo viene dedotto l'"omesso esame di fatti decisivi per il giudizio e che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., laddove il Collegio, nel decidere sulla spettanza, nella fattispecie in esame dell'esenzione di cui all'art. 10, n. 18, Decreto Iva, ha trascurato il fatto che tutte le prescrizioni chiropratiche erano state rese dal dott. A.A. dietro prescrizione medica nonché il fatto che il contribuente era in possesso di qualifiche professionali equivalenti a quelle di un fisioterapista. Richiesta di decisione nel merito della causa".

4. Con il quarto motivo viene dedotta la "violazione o falsa applicazione, in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c., dell'art. 112 c.p.c. (Omessa pronuncia sulla domanda pregiudiziale di inammissibilità dell'appello dell'Ufficio per mancata impugnazione di autonoma ratio decidendi della sentenza di primo grado, con conseguente passaggio in giudicato della stessa)".

5. Con il quinto motivo viene dedotta la "Violazione o falsa applicazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 112 c.p.c. (Omessa pronuncia sulla domanda preliminare di illegittimità

dell'avviso di accertamento per difetto di "motivazione rafforzata" e per difetto di istruttoria in relazione alla documentazione prodotta)".

6. Con il sesto motivo viene dedotta, "In subordine, nullità della sentenza o del procedimento in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per violazione degli artt. 276, secondo comma, c.p.c. e 118 disp att. c.p.c., (applicabili al processo tributario stante il rinvio di cui all'art. 1, comma secondo, D.Lgs. n. 546/1992), laddove il Collegio ha dichiarato assorbita sia la questione pregiudiziale di inammissibilità dell'appello dell'Ufficio (per mancata impugnazione di un'autonoma ratio decidendi sia quella preliminare di illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di "motivazione rafforzata" e per difetto di istruttoria in relazione alla documentazione prodotta".

7. Con il settimo motivo vien dedotta, "In ulteriore subordine, ove si ritenesse che sulla questione pregiudiziale di inammissibilità dell'appello si sia formato rigetto implicito, nullità della sentenza o del procedimento, in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c., per violazione degli artt. 324 c.p.c. (in tema di giudicato interno), e 49 D.Lgs. n. 546/1992 (in tema di specificità dei motivi)".

8. Con l'ottavo motivo viene dedotta, "In estremo subordine, ove si ritenesse che sulla questione preliminare di illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di "motivazione rafforzata" si sia formato rigetto implicito, violazione o falsa applicazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., degli artt. 3, L. 241/1990, 7 e 10 L. 212/2000 e 56, quinto comma, decreto Iva".

9. Il primo motivo del ricorso principale, incentrato sulla violazione del contraddittorio, è infondato e va rigettato.

9.1. Invero, nella sentenza impugnata si legge che "in data 03.12.2015, l'Ufficio inviava al procuratore del contribuente mediante e-mail l'invito al contraddittorio endoprocedimentale, da svolgersi il 10.12.2015, al quale, però, la controparte non partecipava". Il ricorrente afferma (pagg. 4 e 5 del ricorso) che "per lo svolgimento del contraddittorio preventivo, infine, veniva assegnato (ancora una volta) un termine ristrettissimo (di appena due giorni lavorativi). Il contribuente veniva, infatti, invitato a presentare "eventuali osservazioni" entro e non oltre il 10 dicembre 2015. Da ultimo, in occasione del contraddittorio tenutosi in tale data (doc. 8b del ricorso, doc. 4 del presente atto), il contribuente si limitava a constatare come fosse "del tutto palese che l'Agenzia delle Entrate" avesse nella specie "voluto eludere qualunque contraddittorio" effettivo, data altresì "la complessità della materia".

9.2. Orbene, a prescindere dal fatto o meno della partecipazione del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale, quello che rileva è che lo stesso sia stato comunque attivato dall'amministrazione finanziaria, com'è pacifico in causa, mentre in relazione al profilo dell'effettività dello stesso, non garantito, secondo il ricorrente, per la ristrettezza dei tempi concessi, non risulta che il contribuente abbia chiesto una proroga e che questa sia stata negata.

9.3. Ma anche a prescindere da tale circostanza di fatto, il ricorrente ha genericamente lamentato l'omissione del contraddittorio endoprocedimentale omettendo del tutto di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede amministrativa, come era suo onere alla stregua del principio affermato da Cass., Sez. u, n. 24823 del 2015, costantemente ribadito da questa Corte (Cass. n. 20036 del 2018, n. 27421 del 2018, n. 20436 del 2021).

9.4. Sempre in tema di contraddittorio endoprocedimentale, Cass. n. 26068 del 2023 ha precisato che "Il rispetto del contraddittorio, anche alla luce dei principi enucleabili dalla L. 212 del 2000 e dalla giurisprudenza unionale, non vuol significare che alle parti del procedimento amministrativo (Amministrazione e contribuente) debba richiedersi nella fase endoprocedimentale capacità di critica e valutazione delle complessive allegazioni documentali, pari a quelle demandate all'organo giudiziario in sede processuale, ma che la serietà e pertinenza delle allegazioni del contribuente, qualora vagliate dall'Amministrazione finanziaria all'esito della verifica e prima della notificazione dell'atto impositivo, avrebbero potuto incidere sul "se" e sul contenuto dell'atto".

9.5. Circostanza che, nel caso di specie, va decisamente esclusa alla stregua delle ragioni poste a base della ripresa fiscale - ovvero l'inapplicabilità dell'esenzione IVA a soggetto esercente l'attività di chiropratico fondata sulla legislazione vigente in materia e sulla sua interpretazione da parte della giurisprudenza di legittimità (all'epoca dei fatti, per come meglio si dirà esaminando il secondo motivo di ricorso, unanimemente orientata ad escluderla) - in relazione alle quali la documentazione prodotta dal contribuente (titoli di studio, fatture e prescrizioni mediche), peraltro vagliata dall'amministrazione finanziaria, deve escludersi che potesse avere una qualche incidenza, che neppure il contribuente è stato in grado di specificare, essendosi limitato a supporre che ciò potesse accadere.

9.6. Il motivo in esame va, pertanto, rigettato.

10. Ragioni di ordine logico-giuridico impongono l'esame degli altri motivi del ricorso principale iniziando dal quinto, incentrato sull'omessa pronuncia dei giudici di appello "sulla domanda preliminare di illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di "motivazione rafforzata" e per difetto di istruttoria in relazione alla documentazione prodotta)" che è infondata per evidente pronuncia implicita di rigetto della domanda desumibile dall'esame nel merito della causa. Come insegna questa Corte, è configurabile la decisione implicita di una questione (connessa a una tesi difensiva ritualmente prospettata) quando questa risulti superata e travolta, benché non espressamente trattata, dalla incompatibile soluzione di un'altra questione (nella specie, dall'accoglimento dell'appello dell'Agenzia sulla questione dell'esclusione della chiroprassi dalle attività sanitarie), il cui solo esame presupponga e comporti, come necessario antecedente logico-giuridico, la sua irrilevanza o infondatezza, con l'ulteriore conseguenza che ne discende per cui la reiezione implicita di una tesi difensiva o di una eccezione è censurabile mediante ricorso per cassazione non - come avvenuto nella specie - per omessa pronuncia (e, dunque, per la violazione di una norma sul procedimento), bensì come violazione di legge e come difetto di motivazione, sempreché la soluzione implicitamente data dal giudice di merito si riveli erronea e censurabile oltre che utilmente censurata, in modo tale, cioè, da portare il controllo di legittimità sulla decisione inespressa e sulla sua decisività (arg. da Cass., Sez. 3, 8.5.2023, n. 12131 e, con riferimento ad un caso, analogo al presente, di eccezione di merito sollevata in appello, Cass., Sez. 3, 6.11.2020, n. 24953).

11. Nella specie, la ricorrente ha proposto la censura di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento con l'ottavo motivo, che però è inammissibile ed infondato e va, pertanto, rigettato.

11.1. Invero, il ricorrente lamenta in maniera assolutamente generica, e quindi inammissibilmente, un obbligo dell'amministrazione finanziaria di adottare una motivazione rafforzata dell'atto impositivo con riferimento alla documentazione dal medesimo esibita su richiesta della stessa Agenzia delle entrate, senza specificare in che termini ed in relazione a quali documenti andasse resa una specifica motivazione. A ciò aggiungasi che l'avviso di accertamento, prodotto in allegato al ricorso, è congruamente motivato in relazione alle ragioni di inapplicabilità dell'esenzione IVA a soggetto esercente l'attività chiropratica e dallo stesso non risulta in alcun modo pretermesso alcuno dei documenti esibiti dal contribuente.

12. Deve, quindi, passarsi all'esame del quarto motivo, incentrato sull'omessa pronuncia dei giudici di appello sull'eccezione di giudicato interno sollevata con le controdeduzioni di appello, che è infondata per evidente pronuncia implicita di rigetto desumibile dall'esame nel merito della questione sulla quale si sarebbe formato il giudicato. Richiamati i principi giurisprudenziali enunciati nell'esame del quinto motivo, osserva il Collegio che nel caso di specie la ricorrente anche con riferimento alla violazione del giudicato interno ha proposto specifico motivo di ricorso, ovvero il settimo che, sia nella parte in cui viene dedotta la violazione dell'art. 324 cod. proc. civ. in tema di giudicato interno, sia nella parte in cui viene dedotta la violazione dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546 del 1992, è comunque infondato e va rigettato.

12.1. Invero, la statuizione di primo grado, trascritta nel ricorso (in nota) nelle parti rilevanti, fa

riferimento, nel suo iter argomentativo, alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 27 aprile 2006, in causa C-443/04 e C-444/04, che, sul rilievo che gli Stati membri non hanno in materia un potere illimitato, ha dettato alcuni principi ai quali gli Stati avrebbero dovuto attenersi "nel definire nel proprio diritto interno le professioni paramediche nel cui ambito lo svolgimento delle prestazioni è esentato dall'I.V.A.", in particolare "quello di non pregiudicare né gli obiettivi perseguiti dalla sesta direttiva, né i principi di diritto comunitario, ed in particolare il principio di parità di trattamento, al quale corrisponde, in materia di I.V.A., il principio di neutralità fiscale", precisando che l'esclusione di una professione dalla definizione delle professioni paramediche adottata dalla normativa nazionale contrasta con il principio di neutralità fiscale soltanto qualora si possa dimostrare che le persone svolgenti la detta professione o attività dispongono, per la fornitura di tali prestazioni mediche, di qualificazioni professionali atte a garantire a tali prestazioni un livello di qualità equivalente a quello delle prestazioni fornite da persone che beneficiano dell'esenzione in virtù di questa stessa normativa nazionale. Poiché nel caso di specie l'Amministrazione non contesta neppure che il contribuente disponga delle qualifiche professionali atte a garantire, ai trattamenti chiropratici, quanto meno un livello qualitativo equivalente a quello delle prestazioni di un fisioterapista, che pacificamente beneficia dell'esenzione ai fini I.V.A., e poiché spetta al Giudice nazionale stabilire se l'esclusione dell'esenzione dall'I.V.A. prevista dall'articolo 13, parte A, n. 1, lettera c) della sesta direttiva comporti un superamento dei limiti del potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri da tale disposizione (paragrafo 42 della ricordata sentenza 27 aprile 2006), deve osservarsi che, in assenza dell'eccezione in rito accolta, il ricorso sarebbe stato comunque meritevole di accoglimento".

12.2. Essendo questa "l'ossatura della parte in merito" (così si esprime il ricorrente) della motivazione della sentenza di primo grado, è ben evidente che il principio della parità di trattamento non è l'unico evocato dal giudice di primo grado, il quale ha richiamato anche quello di neutralità fiscale ed ha fatto riferimento anche alla necessità che i soggetti esercenti attività paramediche come quella di chiropratico abbia una specifica qualificazione professionale, atta a "garantire a tali prestazioni un livello di qualità equivalente a quello delle prestazioni fornite da persone che beneficiano dell'esenzione in virtù di questa stessa normativa nazionale". Pertanto, il non aver fatto riferimento nell'atto di appello al principio di parità di trattamento ma alla disposizione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lettera c), della Sesta Direttiva, in materia di esenzione dall'IVA, la cui corretta attuazione da parte degli Stati membri passa proprio attraverso il rispetto di quei principi, non è in alcun modo idoneo a rendere l'appello inammissibile per intervenuto giudicato interno, posto che le argomentazioni svolte sul punto dai giudici di primo grado non costituiscono autonoma ratio decidendi.

13. Il sesto motivo, al cui esame a questo punto deve passarsi, con cui viene dedotta la violazione degli artt. 276, secondo comma, cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., con riferimento alle due questioni pregiudiziali dedotte nei motivi di ricorso precedentemente esaminati - di inammissibilità dell'appello dell'Ufficio "per mancata impugnazione di un'autonoma ratio decidendi" e per difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato - per non avere la CTR "rispettato l'ordine di trattazione in giudizio delle questioni giuridiche, così come prescritto ex lege", è inammissibile per difetto di interesse sopravvenuto alla statuizione di rigetto dei motivi di ricorso proposti con riferimento alle predette questioni pregiudiziali.

14. Deve, quindi, passarsi all'esame del secondo motivo, incentrato sull'applicabilità dell'esenzione IVA all'attività di chiropratico esercitata dal contribuente, che è fondato e va accolto.

14.1. Invero, l'attività chiropratica è riconosciuta tra le attività mediche dallo Stato e il chiropratico è un professionista sanitario di grado primario nel campo del diritto alla salute, come espressamente previsto dall'art. 2, comma 355, della L. n. 244 del 2007, che, oltre a stabilire che "il chiropratico può essere inserito o convenzionato nelle o con le strutture del Servizio sanitario nazionale nei modi e nelle forme previsti dall'ordinamento", ha anche istituito "presso il Ministero della salute, senza oneri per la finanza pubblica, un registro dei dottori in chiropratica", la cui iscrizione "è consentita a coloro che

sono in possesso di diploma di laurea magistrale in chiropratica o titolo equivalente.

14.2. L'emanazione di un regolamento di attuazione della predetta disposizione, prevista dalla citata legge, rimaneva però inattuata.

14.3. 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".

14.4. Ancora una volta la disposizione di legge non ha avuto completa attuazione, essendo stato 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.

14.5. 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 tal senso Cass. n. 11085 del 30/05/2016; Cass. nn. 22812, 22813 e 22814 del 28/10/2014; Cass. n. 8145 del 22/03/2019 e Cass. n. 34169 del 20/12/2019).

14.6. Di recente, però, 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 del 2021, Cass. n. 27549 del 2023, Cass. n. 28138 del 2023, Cass. n. 28512 del 2023, e, da ultimo, Cass. n. 12199 del 2024).

14.7. Come osservato in Cass. n. 27549 del 2023, le cui articolate e complete argomentazioni il Collegio condivide, il revirement è stato suggerito da un'attenta lettura della giurisprudenza unionale e allo stesso va dato in questa sede continuità. 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, par. 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.

14.8. 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).

14.9. 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).

14.10. 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).

14.11. 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).

14.12. 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).

14.13. 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).

14.14. Orbene, richiamando l'orientamento inaugurato da Cass. n. 21108 del 2020, deve osservarsi che la professione medicosanitaria 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.

14.15. 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.

14.16. 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.

15. L'accoglimento del motivo di ricorso in esame comporta l'assorbimento del terzo motivo, con cui il ricorrente ha dedotto un vizio logico di motivazione ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

nonché del motivo di ricorso incidentale, con cui la controricorrente ha dedotto la violazione e falsa applicazione degli artt. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 e 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992, censurando la statuizione d'appello di annullamento delle sanzioni applicate con l'avviso di accertamento impugnato per la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa tributaria.

16. In estrema sintesi, va accolto il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo ed il motivo di ricorso incidentale e rigettati tutti gli altri motivi del ricorso principale. Non essendovi ulteriori accertamenti in fatto da compiere, la causa può essere decisa nel merito ex art. 384, secondo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con accoglimento dell'originario ricorso del contribuente e con compensazione delle spese processuali dell'intero giudizio in quanto la decisione è stata assunta sulla base di un orientamento giurisprudenziale formatosi successivamente alla proposizione del ricorso.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo ed il motivo di ricorso incidentale, rigettati tutti gli altri motivi del ricorso principale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente compensando tra le parti le spese processuali dell'intero giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma il 17 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 4 luglio 2024.