



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Lucio Luciotti	Presidente
Roberto Succio	Consigliere
Gianluca Grasso	Consigliere Rel.
Giovanni Galasso	Consigliere
Pierpaolo Gori	Consigliere

Oggetto:

IVA

Ad.10/03/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12634/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

██████ - ██ S.R.L., in persona del
legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa
dall'avvocato ███████ ███████ ███████ unitamente all'avvocato
██████████;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Corte di giustizia tributaria di
secondo grado della Lombardia n. 1115/2025, depositata il 28
aprile 2025.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10 marzo 2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – Con l'avviso di accertamento n. [REDACTED] - [REDACTED] relativo all'anno di imposta 2016, emesso nei confronti della [REDACTED] - [REDACTED] s.r.l., l'Agenzia delle entrate recuperava a tassazione l'IVA dovuta dalla contribuente per l'anno 2016, oltre interessi e sanzioni per infedele fatturazione di operazioni imponibili e per presentazione di dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta. La [REDACTED] - [REDACTED] s.r.l., costituita in data 13 settembre 2006, effettua terapie non invasive fornite da "[...] *personale altamente specializzato che ha conseguito laurea in chiropratica presso un istituto riconosciuto dalla organizzazione mondiale della sanità*". Nella dichiarazione presentata dalla contribuente per l'anno 2016 veniva indicato un volume d'affari derivante da operazioni esenti, ai sensi dell' art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972. L'Ufficio notificava alla società un questionario, chiedendo di produrre i documenti necessari al controllo fiscale. La contribuente ometteva di rispondere al questionario.

Al termine dell'istruttoria, l'Ufficio notificava l'invito finalizzato al contraddittorio e all'adesione.

La contribuente produceva una memoria e la documentazione contabile richiesta con il questionario.

L'Ufficio non condivideva la tesi della contribuente e riscontrava negativamente l'adesione, emettendo l'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, con cui qualificava imponibili IVA le attività di chiropratica, recuperando a tassazione la maggiore imposta dovuta, oltre interessi e sanzioni.

La società proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate.



La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, con sentenza n. 839/10/2023, accoglieva il ricorso.

2. – Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate proponeva atto di appello.

Si costituiva la contribuente chiedendo il rigetto del gravame.

Con sentenza n. 1115/2025, depositata il 28 aprile 2025, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia rigettava l'appello.

3. – L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

La contribuente si è costituita con controricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo del ricorso si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36, d.lgs. n. 546 del 1992; degli artt. 112 e 132 c.p.c.; dell'art. 111 Cost.; dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. Nullità della sentenza per motivazione apparente. Si censura la decisione impugnata laddove ha rigettato l'appello sulla base di affermazioni generali e astratte, non contestualizzate e prive di comprensibilità rispetto agli elementi probatori in atti, così rendendo la motivazione del tutto inesistente. Del tutto incomprensibilmente, nonostante il richiamo alla giurisprudenza sul tema, la Corte di giustizia tributaria giungerebbe a ritenere la sentenza di prime cure conforme ai principi di diritto esposti senza lasciar comprendere in che modo l'analisi della struttura societaria e il fatto che nel relativo organigramma figurino tre specialisti in ortopedia possa ritenersi aver integrato il controllo - richiesto dalla giurisprudenza interna e sovranazionale - circa la sussistenza di qualifiche necessarie ad equiparare il chiropratico ad un soggetto



esercente una professione regolamentata, il possesso delle abilità e l'attestazione della formazione proposta da istituti di insegnamento riconosciuti nello Stato membro. Del pari incomprensibile sarebbe il passaggio logico che pretende di instaurare un nesso tra la prestazione ortopedica eseguita da un medico specialista e l'attività chiropratica: il trattamento eseguito dal chiropratico non diventa prestazione sanitaria semplicemente in quanto successivo alla visita ortopedica. Non risulterebbero intelligibili, dunque, i nessi inferenziali che collegano la premessa (i.e. esecuzione di visita ortopedica da parte di un medico specialista) con la conclusione (i.e. esenzione della prestazione eseguita dal chiropratico in seguito alla visita specialistica). Risulta fallace il sillogismo della Corte di giustizia tributaria: la visita ortopedica è una prestazione sanitaria (premessa maggiore), la visita ortopedica è eseguita da uno specialista (premessa minore), l'attività chiropratica svolta dopo la visita ortopedica è una prestazione sanitaria. La giurisprudenza richiamata nella pronuncia imponeva ai Giudici di merito di effettuare il controllo sulla sussistenza delle abilità e qualifiche professionali del chiropratico, non della struttura o del medico che aveva svolto la (autonoma e preliminare) visita ortopedica, soggetto diverso da quello che ha posto in essere il trattamento chiropratico di cui si chiede l'esenzione dall'IVA. Né potrebbe sopperire a tale controllo il mero generico richiamo alle risultanze relative alla consultazione dal sito internet dal momento che non sono indicati elementi utili a dimostrare l'esecuzione delle predette verifiche sulle specifiche qualifiche del chiropratico.

1.1. – Il motivo è infondato.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel



ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

Nel caso di specie non può dirsi violato il «minimo costituzionale», essendo la pronuncia dotata di una motivazione che contiene uno specifico apprezzamento dei fatti dedotti.

2. – Con il secondo motivo si prospetta la violazione o falsa applicazione dell'art. 10, comma 1, n. 18 d.P.R. n. 633 del 1972; art. 2697 c.c.; art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Si deduce che qualora si dovesse ritenere che la motivazione della decisione di appello sia coerente e comprensibile, la stessa risulterebbe comunque illegittima laddove assume l'esenzione ai fini IVA delle operazioni in contestazione, nonostante il mancato controllo sulla sussistenza dei requisiti per l'esercizio della chiropratica: necessarie abilità e qualifiche professionali nel soggetto che tale attività esercita. La pronuncia di appello risulterebbe in palese contrasto sia con le disposizioni legislative in materia sia con la giurisprudenza di legittimità formatasi sul tema. L'art. 10, comma 1, n. 18, d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'esenzione dall'IVA, per come interpretato dal diritto vivente, consente di includere tra le prestazioni esenti anche quelle rese nell'esercizio della chiropratica purché siano rispettati certi requisiti che era onere di



controparte provare (Cass. n. 25892/2022). In particolare, in base ai principi di diritto espressi da Cass. n. 27549/2023, richiamata nella sentenza di appello, il beneficio dell'esenzione dall'imposta è subordinato al "controllo dei requisiti per l'esercizio dell'attività chiropratica" da intendersi quale verifica della "sussistenza delle necessarie abilità e qualifiche professionali nel soggetto che tale attività esercita". La giurisprudenza ai fini dell'esenzione IVA per le operazioni in contestazione richiede la verifica del requisito in capo al chiropratico della formazione adeguata, ricevuta da istituti d'insegnamento riconosciuti dallo Stato, nonché del possesso delle necessarie abilità e qualifiche professionali. Sul punto, a nulla possono valere l'organigramma e le fatture prodotte dalla contribuente in giudizio, del tutto inidonee a provare la sussistenza di tali requisiti; nel caso di specie, a differenza di quanto argomentato dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, la contribuente non avrebbe assolto allo specifico onere della prova sulla stessa gravante costituito dalla dimostrazione della sussistenza in capo al chiropratico che ha eseguito le prestazioni fatturate in regime di esenzione delle necessarie abilità e qualifiche professionali, quali ad esempio l'aver seguito una formazione proposta da istituti di insegnamento riconosciuti dallo Stato membro. Gli elementi valorizzati dalla Corte di appello riguarderebbero esclusivamente la specializzazione dell'ortopedico che avrebbe eseguito la visita preliminare, senza però dimostrare il carattere sanitario dell'attività chiropratica svolta. Inoltre, la sentenza avrebbe erroneamente ritenuto non contestati i fatti storici allegati, trascurando che la specificità della contestazione è proporzionata a quella delle allegazioni, le quali, nel caso di specie, si sarebbero limitate a descrivere l'iter delle visite ortopediche e la



qualifica del medico, senza affrontare il vero *thema probandum*, ossia le qualifiche e abilità del chiropratico.

2.1. – Il motivo è fondato.

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. 27549/2023; Cass. n. 21108/2020).

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, da un'interpretazione letterale dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deriva che una prestazione va esentata se soddisfa 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 (Corte giust. 10 settembre 2002, *Kügler*, C-141/00, punto 27; Corte giust. 27 aprile 2006, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, punto 23).

Quanto alla prima condizione richiesta per l'esenzione, ossia la natura sanitaria dell'attività, la Corte di giustizia (sentenza 27 giugno 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries e altri*, C-597/17, punto 20) mostra di non dubitare, sia pure con riguardo a quanto esposto dal giudice dei rinvio, che coloro che esercitano le professioni di cui trattasi nel procedimento principale (ossia quelle di chiropratici e di osteopati) effettuano



senz'altro prestazioni sanitarie alla persona, in quanto propongono trattamenti che vengono svolti allo scopo di curare e, nei limiti del possibile, guarire malattie o anomalie della salute.

La seconda condizione, ossia il fatto che l'attività sia resa nell'esercizio di una professione medica o paramedica, è parimenti intesa in senso ampio. E ciò perché, per un verso, 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 l'esenzione. Sicché non è da escludere che coloro che svolgono le prestazioni fuori da tale ambito, comunque, dispongano delle qualifiche necessarie per garantire cure di livello qualitativo sufficiente per essere considerate simili a quelle proposte dagli appartenenti all'ambito regolamentato, soprattutto se abbiano seguito un percorso formativo proposto da istituti di insegnamento riconosciuti dallo Stato. Quel che importa, dunque, è che le prestazioni sanitarie alla persona presentino un livello di qualità sufficiente.

Anche se spetta agli Stati membri verificare che i prestatori di cure interessati possiedano le qualifiche professionali a tal fine necessarie, dunque (come riconosce Corte giust. 27 aprile 2006, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, punti 37 e 38), ciò non necessariamente significa che i prestatori in questione esercitino una professione disciplinata dalla normativa dello Stato membro interessato (Corte giust. 27 giugno 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries e altri*, C-597/17, punto 27): «*possono quindi 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*».



Questo anche al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale, il quale osta a che prestazioni simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA, come nel caso delle arti ausiliarie alle professioni sanitarie.

Occorre quindi verificare, anzitutto che le prestazioni rese dal contribuente fossero di natura sanitaria, nell'accezione sopra indicata; inoltre, anche in mancanza di regolamentazione della professione di chiropratico all'epoca dei fatti, che il contribuente fosse munito di formazione somministrata da istituti d'insegnamento riconosciuti dallo Stato e che l'attività sia qualitativamente sufficiente ad offrire la cura della persona.

Nel caso di specie, la Corte non ha effettivamente valutato i due requisiti per l'esenzione, così come indicati dalla giurisprudenza richiamata. La questione dovrà essere riesaminata in sede di rinvio.

3. – La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 10 marzo 2026.

Il Presidente

Lucio Luciotti

