

IL PUNTO SU...

L'esenzione IVA per le prestazioni osteopatiche alla luce della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 9/2026

di Fabio Benincasa - 17 marzo 2026

A. Il disconoscimento dell'esenzione operato dalla risoluzione amministrativa. Con la ris. 24 febbraio 2026, n. 9/E l'Agenzia delle Entrate ha affrontato la questione del trattamento fiscale, ai fini IVA, delle prestazioni rese da osteopati, chiropratici, chinesologi e massoterapisti (MCB) ribadendo che, per godere del regime previsto dall'art. 10, n. 18), D.P.R. n. 633/1972 (ora art. 37 D.Lgs. n. 10/2026) debbano sussistere congiuntamente il requisito oggettivo della natura sanitaria della prestazione e il requisito soggettivo dell'esercizio di professioni sanitarie vigilate, e confermando l'esenzione per i soli massofisioterapisti (MCB), in quanto figura che, pur non essendo inclusa tra i professionisti sanitari in senso stretto, è esplicitamente menzionata tra le arti ausiliarie soggette a vigilanza dall'art. 99 Testo Unico delle Leggi Sanitarie (TULS, R.D. n. 1265/1934).

La risoluzione ha, invece, escluso l'applicabilità del regime di esenzione alle prestazioni rese dai chinesologi, poiché la figura non è riconosciuta come professione sanitaria, ma considerata finalizzata esclusivamente alla promozione del benessere e del mantenimento della salute senza sovrapporsi alle competenze sanitarie.

In merito alle attività svolte da osteopati e chiropratici, infine, pur riconoscendo che la L. n. 3/2018 le abbia individuate come professioni sanitarie, l'Agenzia ha confermato di negare la spettanza dell'esenzione poiché, nonostante l'emanazione del D.P.R. 7 luglio 2021, n. 131, che ha definito il profilo dell'osteopata come professionista sanitario in possesso di laurea triennale, l'*iter* normativo non sarebbe ancora completo, mancando l'accordo in sede di Conferenza Stato-Regioni per il riconoscimento dei titoli pregressi (equipollenze), necessario, secondo l'Amministrazione per garantire un «*livello qualitativo minimo*» ed esercitare «*efficaci modalità di controllo delle qualifiche professionali*». Ed infatti anche se l'osteopata è stato inserito dal D.M. 18 luglio 2024 tra le "*professioni tecniche della prevenzione*", tale attività, a differenza del massofisioterapista, non rientra ancora tra le arti ausiliarie soggette a vigilanza ai sensi dell'art. 99 TULS.

B. Il quadro normativo di riferimento. L'attività chiropratica è stata ricompresa tra quelle di natura medica già dall'art. 2, comma 355, L. n. 244/2007, che, oltre a prevedere la possibilità di inserire questa figura professionale nelle strutture del Servizio Sanitario Nazionale (SSN), ha istituito anche un registro dei dottori in chiropratica, al quale possono accedere i soggetti in possesso di una laurea magistrale

in chiropratica o di un titolo equipollente, ma tale disposizione non è stata poi resa operativa, per la mancata adozione del previsto regolamento attuativo.

Soltanto oltre un decennio più tardi la questione è stata nuovamente affrontata dal legislatore con l'art. 7 L. 11 gennaio 2018, n. 3, successivamente modificato dall'art. 6 D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, ribadendosi che le attività di osteopata e chiropratico devono essere ricondotte nell'ambito delle professioni sanitarie, con rinvio ad un accordo da adottare in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, entro tre mesi dall'entrata in vigore della legge, con il compito di definire l'ambito di attività e le funzioni proprie di tali professioni, nonché i criteri per la valutazione dell'esperienza professionale e per il riconoscimento dei titoli equipollenti. Con successivo decreto interministeriale, poi avrebbero dovuto essere disciplinati l'ordinamento didattico dei relativi corsi universitari e gli eventuali percorsi formativi integrativi. Anche questa previsione normativa, tuttavia, ha trovato soltanto una parziale attuazione, limitata all'adozione del D.P.R. n. 131/2021, concernente esclusivamente la professione sanitaria dell'osteopata.

Successivamente, con il decreto interministeriale n. 1563/2024, è stato finalmente definito l'ordinamento didattico del corso di laurea in osteopatia, precisandosi che il laureato è il professionista che interviene nella prevenzione e nel mantenimento dello stato di salute mediante trattamenti osteopatici rivolti a disfunzioni somatiche non riconducibili a patologie dell'apparato muscolo-scheletrico, ma lasciandosi irrisolte alcune questioni, tra cui il riconoscimento delle equipollenze finalizzato a regolarizzare la posizione degli osteopati già operanti e l'eventuale previsione di percorsi formativi integrativi.

Questa incompleta definizione del quadro normativo ha generato rilevanti incertezze applicative, ed indotto l'Agenzia delle Entrate, da ultimo con la risoluzione in commento, a negare la possibilità di riconoscere l'esenzione dall'IVA prevista per «le prestazioni mediche rese nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, come definite dallo Stato membro interessato», senza tener neanche conto dell'evoluzione giurisprudenziale in materia.

C. La giurisprudenza di legittimità, infatti, si era inizialmente orientata in senso sfavorevole al riconoscimento dell'esenzione IVA per le prestazioni rese dai chiropratici (v., tra le altre, Cass. n. 8145/2019; n. 34169/2019; n. 11085/2016; nn. 22812, 22813 e 22814/2014), sostenendo che in assenza del regolamento attuativo volto a definire il profilo professionale del dottore in chiropratica e l'ordinamento didattico necessario per il conseguimento del relativo titolo sanitario, tali prestazioni non potessero essere ricondotte tra quelle sanitarie esenti, rimanendo pertanto assoggettate all'IVA nella misura ordinaria.

Un diverso approccio è stato, però, adottato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, con la sentenza 27 giugno 2019, causa C-597/17, ha ritenuto sussistenti i presupposti per l'esenzione IVA anche con riferimento a tali attività, non ritenendo dubitabile che i professionisti in discorso svolgano prestazioni sanitarie alla persona,

trattandosi di trattamenti chiaramente finalizzati alla cura e, nei limiti del possibile, alla guarigione da malattie o anomalie della salute, con la condivisibile precisazione che l'esenzione presuppone che i professionisti interessati abbiano seguito un percorso formativo presso istituti di insegnamento riconosciuti dallo Stato, così da garantire un adeguato livello qualitativo delle prestazioni.

In pratica, pur spettando agli Stati membri verificare il possesso delle necessarie qualifiche professionali, si può ritenere che tale controllo non implichi necessariamente che l'attività sia esercitata nell'ambito di una professione formalmente regolamentata dalla normativa nazionale, potendo essere adottate anche altre efficaci modalità di verifica delle qualifiche, in funzione dell'organizzazione delle professioni mediche e paramediche nel singolo ordinamento.

Alla luce di tale pronuncia, la Corte di Cassazione ha successivamente rivisto il proprio orientamento e con la sentenza n. 21108/2020 ha riconosciuto la possibilità di applicare l'esenzione IVA qualora ricorrano la natura sanitaria delle prestazioni rese, un'adeguata formazione del professionista presso istituti autorizzati dallo Stato e un livello qualitativo sufficiente delle prestazioni, anche in assenza dell'attivazione del relativo corso di laurea. Tale impostazione è stata poi confermata dalla stessa Corte con la pronuncia n. 6868/2021, che ha riconosciuto l'esenzione quantomeno nelle ipotesi in cui la qualità delle prestazioni chiropratiche sia garantita dalla direzione sanitaria affidata a un medico.

D. La Corte di Giustizia ha successivamente chiarito ulteriormente tali principi, sebbene con riferimento a fattispecie diverse (CGUE, 5 marzo 2020, causa C-48/19; CGUE, 4 marzo 2021, causa C-581/19) ribadendo che un'attività possa beneficiare dell'esenzione qualora persegua finalità di interesse generale, come quelle indicate dall'art. 132 Direttiva IVA.

Con specifico riferimento alle attività mediche o paramediche, ciò richiede che la prestazione sia diretta alla prevenzione, diagnosi o cura della malattia ovvero al ripristino della salute.

La giurisprudenza di legittimità ha recepito tali indicazioni, ponendo progressivamente al centro dell'analisi la sostanza della prestazione resa ed evidenziando che l'ambito regolamentare dello Stato membro costituisce soltanto uno degli elementi da considerare ai fini della verifica delle qualifiche professionali richieste per l'applicazione dell'esenzione (così Cass. n. 27459/2023) e, poi, con due successive pronunce successive (Cass. n. 18361/2024 e n. 13230/2024), affermando che il riconoscimento dell'esenzione non è necessariamente subordinato all'esercizio di una professione formalmente disciplinata dalla normativa dello Stato membro, potendo essere prese in considerazione altre efficaci modalità di verifica delle qualifiche professionali, coerenti con l'organizzazione delle professioni mediche e paramediche nel singolo ordinamento.

Secondo l'orientamento che si va consolidando, insomma, non può escludersi a priori che soggetti che operano al di fuori della professione medica in senso stretto possiedano le competenze necessarie per garantire prestazioni di qualità comparabile

a quelle rese da professionisti appartenenti a categorie formalmente riconosciute, ed in tale prospettiva, la disciplina regolamentare dello Stato membro rappresenta soltanto uno degli elementi da considerare ai fini della verifica del possesso delle qualifiche professionali richieste per il riconoscimento dell'esenzione.

La Corte ha anche sottolineato come le professioni del chiropratico e dell'osteopata siano state oggetto di specifici interventi legislativi, indicativi dell'interesse generale alla loro regolamentazione nell'ambito delle professioni sanitarie.

Tali principi sono stati, poi recepiti da qualche coraggiosa (sia pur ancora isolata) pronuncia di merito (Corte Giustizia tributaria II grado Umbria, n. 311/2024), che ha rilevato come l'assenza del regolamento ministeriale di attuazione non possa, di per sé, precludere il riconoscimento dell'esenzione IVA, qualora si tratti di una prestazione sostanzialmente sanitaria e il prestatore, indipendentemente dall'iscrizione in un albo professionale, dimostri di essere in possesso delle necessarie qualifiche professionali, che è compito del giudice di merito valutare.

E. Alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale sopra richiamata, può dunque ritenersi che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione IVA, l'attenzione si stia progressivamente e condivisibilmente spostando sulla natura concreta della prestazione resa, ferma restando la necessaria verifica, da parte del giudice di merito, del possesso delle idonee qualifiche professionali da parte del prestatore.

In questa prospettiva, l'art. 132, par. 1, lett. c), Direttiva 2006/112, nel prevedere l'esenzione per «*le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato*», non deve essere interpretato nel senso di attribuire agli Stati membri la facoltà di ampliare o restringere l'ambito di operatività dell'esenzione sulla base dei diversi regimi nazionali di riconoscimento professionale, giacché una simile interpretazione risulterebbe incompatibile con il principio di neutralità dell'IVA, che impone di evitare che prestazioni simili, poste in concorrenza tra loro, siano assoggettate a trattamenti fiscali differenti.

L'individuazione delle prestazioni esenti deve, invece, avvenire secondo un criterio sostanziale, fondato sulla natura terapeutica della prestazione e sull'adeguatezza delle qualifiche professionali del prestatore, e non esclusivamente sul formale inquadramento della professione nell'ordinamento interno.

Per quanto sopra la soluzione sulla quale insiste l'Amministrazione finanziaria, quindi, di negare l'applicazione dell'esenzione (di diretta derivazione unionale), per la mera inerzia del legislatore nazionale nell'adozione della disciplina regolamentare, appare difficilmente conciliabile con l'orientamento della Corte di Giustizia e di legittimità al quale si auspica che la giurisprudenza di merito voglia presto adeguarsi.