

Civile Ord. Sez. 6 Num. 26906 Anno 2022

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: PENTA ANDREA

Data pubblicazione: 13/09/2022

Avvisi accertamento
Irpef, Irap ed Iva –
Prestazioni mediche
chirurgo plastico

ORDINANZA

sul ricorso 12670/2020 proposto da:

Agenzia delle Entrate (C.F.: 06363391001), in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: 80224030587) e presso la stessa domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12;

- **ricorrente** -

contro

Uccellini Roberto, nato a Terni il 30.9.1961 ed ivi residente alla Via Verga n. 2 (C.F.: CCLRRT 61P30LI 17D), rappresentato e difeso, giusta procura a margine del ricorso, dall'Avv. Maria Di Paolo (C.F.: DPILMRA64R62FS44R), elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. Umberto Segarelli, in Roma alla Via G.B. Morgagni n. 2/a (C.F.:

SGRMRT45E23H282S);

- **controricorrente** -

-avverso la sentenza n. 359/02/2019 emessa dalla CTR Umbria il 11/12/2019 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

Ritenuto in fatto

1. Il dott. Uccellini Roberto, quale medico e chirurgo plastico e ricostruttivo, proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Terni avverso due avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio in materia di Irpef, Irap, IVA, interessi e sanzioni per gli anni d'imposta 2013 e 2014.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, ritenendo che anche le prestazioni di chirurgia plastica rientrassero tra le prestazioni mediche e fossero, per l'effetto, esenti dall'applicazione dell'IVA.

3. Sull'appello dell'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria rigettava il gravame, evidenziando che anche gli interventi di chirurgia plastica ricostruttiva rientravano a pieno titolo nel concetto di attività sanitaria, potendo solo il medico valutare la necessità dell'intervento per la salute fisica e psichica del paziente, e che, quanto al recupero dell'importo di euro 1.000,00, la giustificazione fornita dal contribuente appariva del tutto convincente.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di un unico motivo. Il dott. Uccellini Roberto ha resistito con controricorso.

5. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Ritenuto in diritto

1. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 10 d.P.R. n. 633/1972 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR posto a suo carico l'onere di dimostrare che le prestazioni eseguite dal contribuente rientrassero nella nozione di "prestazioni mediche".

1.1. il motivo è fondato.

Sul piano normativo, l'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 stabilisce che <<Sono esenti dall'imposta: [...] 18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze; [...]>>.

La circolare n. 4/E del 28/01/2005, a sua volta, contiene i seguenti passaggi rilevanti ai fini della presente controversia:

<<1) La Corte di Giustizia con le sentenze in rassegna (cause 307/01 e 212/01), pronunciate a seguito di controversie insorte in Austria e Gran Bretagna, ha affermato che il richiamato art. 13, parte A, n. 1, lett. c), non esenta l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche ma solo quelle corrispondenti alla nozione "di prestazioni mediche" che deve assumere, ai fini dell'esenzione, un significato autonomo rispetto al complesso delle attività rese nell'ambito di tali professioni.

Secondo la Corte, l'esenzione va riconosciuta esclusivamente a quelle prestazioni mediche che sono dirette alla diagnosi, alla cura e, nella misura possibile, alla guarigione di malattie e di problemi di salute.

Infatti, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenze 10 settembre 2002-causa 141/00, 11 gennaio 2001-causa 76/99, 14 settembre 2000- causa n. 384), le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

2) Come già detto, in ambito nazionale l'individuazione delle prestazioni mediche e paramediche esenti è operata dall'art. 10, n. 18), del DPR n. 633/1972, che fa riferimento alle "prestazioni sanitarie di diagnosi cura e riabilitazione rese alla persona".

Al riguardo tenendo conto, in particolare, della nozione di "prestazione medica" elaborata nelle pronunce giurisdizionali in discorso, l'ambito di applicazione dell'esenzione prevista dal citato art. 10, n. 18), va limitato alle prestazioni mediche di diagnosi, cura e riabilitazione il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, comprendendo in tale finalità anche quei trattamenti o esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia.

In tal modo si evita di comprendere indistintamente nell'esenzione IVA tutte le estrinsecazioni delle professioni mediche e paramediche, ma si rende necessario individuare nell'ambito di tali professioni le prestazioni non riconducibili alla nozione di prestazioni mediche enucleata dalla Corte di Giustizia.

3) Le prestazioni mediche di chirurgia estetica sono esenti da IVA, in quanto sono ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona.

Si tratta di interventi tesi a riparare inestetismi, sia congeniti sia talvolta dovuti ad eventi pregressi di vario genere (es: malattie tumorali, incidenti stradali, incendi, ecc.), comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone.>>.

1.2. La Corte giustizia dell'Unione europea, dal canto suo, con sentenza n. 91 del 21/03/2013, ha stabilito che l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che:

- prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, consistenti in operazioni di chirurgia estetica e in trattamenti di carattere estetico, rientrano nelle nozioni di "cure mediche" o di "prestazioni mediche [alla persona]", ai sensi di detto paragrafo 1, lettere b) e c), qualora tali prestazioni abbiano lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone;

- le semplici convinzioni soggettive che sorgono nella mente della persona che si sottopone a un intervento di carattere estetico in merito ad esso non sono, di per sé, determinanti ai fini della valutazione della questione se tale intervento abbia scopo terapeutico;

- le circostanze che prestazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale siano fornite o effettuate da un appartenente al corpo medico abilitato, oppure che lo scopo di tali prestazioni sia determinato da un professionista siffatto, sono idonee a influire sulla valutazione della questione se interventi come quelli di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nelle nozioni di "cure mediche" o di "prestazioni mediche [alla persona]", ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, e, - per valutare se prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale siano esenti dall'imposta sul valore aggiunto a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) o c), della direttiva 2006/112, occorre tenere conto di tutti i requisiti previsti in tale paragrafo 1, lettere b) o c), nonché di altre disposizioni pertinenti del titolo IX, capi 1 e 2, di tale direttiva quali, per quanto riguarda l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva, gli articoli 131, 133 e 134 della medesima.

Già in precedenza la CGUE aveva, con sentenza della Quinta Sezione del 20 novembre 2003, affermato che «L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva 77/388, relativo all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di alcune prestazioni mediche, non esenta l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, ma solo le "prestazioni mediche". In proposito, è lo scopo della prestazione medica che determina se quest'ultima debba essere esentata dall'imposta. Pertanto, se una tale prestazione viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare, vuoi mantenendola vuoi ristabilendola, la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici,

l'esenzione non si applica a tale prestazione.>>.

1.3. Da ultimo, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che "In tema di IVA e con riguardo a prestazioni (trattamenti di diatermocoagulazione) di natura puramente estetica, anche se rese da personale infermieristico soggetto a vigilanza ai sensi dell'art. 99 del testo unico delle leggi sanitarie, va escluso il diritto all'esenzione, di cui all'art. 10, n. 18, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, una volta ritenuto che i trattamenti praticati non abbiano contenuto intrinseco di prestazione sanitaria medica o paramedica, destinataria della prevista esenzione" (Sez. 5, Sentenza n. 21272 del 02/11/2005).

In quest'ottica, va escluso il diritto all'esenzione dall'iva, una volta ritenuto che i trattamenti praticati, di natura puramente estetica, non avessero contenuto intrinseco di prestazione sanitaria medica o paramedica, destinataria della prevista esenzione (Cass. 7422 e 5984/2001; Cass. 4987/2003).

1.4. Dalla ricostruzione offerta si evince che l'unica previsione che sembrerebbe contemplare una sorta di presunzione *iuris tantum* in favore del contribuente (con conseguente inversione dell'onere probatorio a carico dell'Ufficio) è proprio la circolare n. 4/2005 dell'Agenzia delle Entrate, nella parte in cui prevede che <<Le prestazioni mediche di chirurgia estetica sono esenti da IVA in quanto sono ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona. Si tratta di interventi tesi a riparare inestetismi, sia congeniti sia talvolta dovuti ad eventi pregressi di vario genere (es: malattie tumorali, incidenti stradali, incendi, ecc.), comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone.>>.

Tuttavia, a prescindere dalla genericità e dall'atecnicismo della previsione, è noto che le circolari dell'Agenzia delle Entrate interpretative di una norma tributaria, anche ove contengano una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, esprimono esclusivamente un parere, non vincolante per il contribuente - oltre che per gli uffici -, per il giudice e per la stessa autorità che l'ha emanata (Sez. 5, Sentenza n. 6699 del 21/03/2014).

Ragion per cui, essendosi al cospetto di un'agevolazione fiscale, non può non trovare applicazione, anche in *subiecta materia*, il principio secondo cui <<In tema di IVA, l'esenzione prevista dall'art. 10 n. 18 del d.P.R. n. 633 del 1972 deve essere interpretata in senso restrittivo, conformemente alla giurisprudenza unionale (Corte di giustizia, 20 novembre 2003, C-212/01), costituendo una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso dal soggetto passivo, con la conseguenza che deve intendersi riferita solo alle "prestazioni mediche", ossia agli interventi diretti alla diagnosi, cura e guarigione delle malattie o dei problemi di salute, ovvero alla prevenzione della loro insorgenza>> (Sez. 5, Ordinanza n. 25440 del 12/10/2018).

Invero, in tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 23228 del 04/10/2017).

1.5. Orbene, nel caso di specie, la CTR, dopo aver fatto un *excursus* sull'interpretazione del concetto di "salute" e sul diritto all'esenzione anche per i trattamenti di natura estetica alla luce della sentenza della Corte di Giustizia C 91/12 del 21.3.2013, ha fondato la sua decisione sui seguenti argomenti:

- 1) il professionista, collaborando con l'Ufficio, aveva fornito, per ciascun trattamento cui aveva sottoposto i pazienti, il dettaglio dell'intervento effettuato;
- 2) grazie a questa collaborazione, l'Agenzia delle Entrate era stata posta nelle condizioni di indagare e chiedere informazioni sulla natura degli interventi direttamente ai clienti-pazienti, non escludendo altresì la possibilità di ricorrere ad una consulenza tecnica;
- 3) la circolare 4/2005 dell'Agenzia delle Entrate, all'art. 8, aveva introdotto un'evidente inversione dell'onere della prova a carico dell'Ufficio per fondare il diniego dell'esenzione, "prova che il Collegio ritiene non raggiunta o per lo meno non raggiunta in modo convincente, avendo lo stesso affermato semplicemente che i suddetti trattamenti, per la grande maggioranza dei

casi, non paiono avere carattere sanitario ma estetico”.

Merita, pertanto, di essere ribadito il principio secondo cui, in tema di IVA, le prestazioni mediche e paramediche di chirurgia estetica si distinguono dalle prestazioni a contenuto meramente cosmetico e sono esenti di imposta, ex art. 10, n. 18, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei limiti in cui sono finalizzate a trattare o curare persone che, a seguito di una malattia, di un trauma o di un handicap fisico congenito, subiscono disagi psico-fisici e, dunque, sono rivolte alla tutela della salute, gravando sul contribuente l'onere di provare la sussistenza dei suddetti requisiti soggettivi e oggettivi (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 27947 del 13/10/2021, resa in analogia controversia tra le stesse parti con riferimento a diversa annualità d'imposta). È evidente, quindi, l'errore in cui è incorsa la CTR, avendo posto in prima battuta a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare che gli interventi posti in essere dal contribuente non rientravano tra quelli per i quali è prevista l'esenzione dall'IVA.

2. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso va accolto, con conseguente rinvio della causa, anche per le spese del presente giudizio, alla CTR dell'Umbria.

P.Q.M.

La Corte

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, alla CTR dell'Umbria in differente composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della VI-V Sezione civile della