AVV. VALERIO BOTTA
AVV. GIACOMO BERRINO
Viale Brigata Bisagno 6, int. 6
16129 - Genova
010.8178813
valerio.botta@gmail.com
berrino@avvocatoberrino.it

Prime osservazioni sulla consulenza giuridica n. 903-2/2020 in materia di esenzione IVA delle prestazioni di chirurgia plastica-estetica

L' Agenzia della Entrate conferma finalmente in modo chiaro ed inequivoco che l'applicazione dell'IVA con riferimento alle prestazioni di chirurgia plastica-estetica dipende dalle valutazioni effettuate direttamente dal personale sanitario, rimettendosi al giudizio medico in ordine allo scopo terapeutico della prestazione.

Visto il moltiplicarsi degli accertamenti fiscali e, conseguentemente, dei contenziosi tributari con riferimento all'applicazione dell'IVA agli interventi di chirurgia plastica-estetica, in data 20 marzo 2020 veniva redatta da questo Studio istanza di Consulenza Giuridica all'Agenzia delle Entrate, nell'interesse dell'Ordine dei Medici Chirurghi e degli Odontoiatri della Provincia di Genova (da qui in poi anche solo "l'Ordine").

In particolare, l'obiettivo dell'istanza era quello di cercare di dipanare i dubbi applicativi dell'art. 10, co. 1, n. 18, DPR 633 del 1972 creatisi alla luce delle divergenti pronunce giurisprudenziali e dei controversi documenti di prassi.

Il mezzo scelto è stato – come si diceva - quello della Consulenza Giuridica, strumento poco conosciuto ed utilizzato, che permette, soddisfatti particolari requisiti soggettivi, di richiedere direttamente all'Agenzia delle Entrate un'interpretazione normativa prescindendo dal singolo caso concreto. Ciò nell'ottica di aiutare tutti i membri di quest'Ordine, e non solo, a fare luce sulle condotte da tenere sia a livello difensivo (per chi ha già un contezioso aperto) sia a livello preventivo.

La Direzione Regionale della Liguria dell'Agenzia delle Entrate, raccogliendo l'istanza formulata, ha quindi risposto al quesito posto con il provvedimento n. 903-2/2020, il cui testo per esteso si trova in calce alla presente breve nota di commento.

Il provvedimento offre spunti molti interessanti in chiave difensiva del contribuente.

È pur vero che da una parte l'Ufficio afferma che le prestazioni di chirurgia platica-estetica, anche se prestate da personale sanitario abilitato, non sempre devono essere considerate esenti IVA, ma che di volta in volta si dovrebbe andare a verificare lo scopo

del trattamento (certamente non potevamo aspettarci un drastico *revirement* dell'Agenzia rispetto a tutte le contestazioni degli ultimi anni).

A sostegno di tale affermazione, però, l'Agenzia richiama la circolare n. 4/E del 2005, la quale afferma chiaramente 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*". Tale richiamo non solo produce l'effetto di destabilizzare, sottraendo incisività, l'impianto di consulenza dell'Ufficio, ma soprattutto l'Agenzia conferma la portata della suddetta favorevole circolare, determinando, quindi, ancora oggi un indirizzo di rilievo per tutti gli operatori del settore.

Inoltre, l'Agenzia ribadisce che debbano essere considerati, ai fini dell'esenzione IVA, anche gli aspetti psicologici del trattamento; per cui la prestazione di cura anche solo di un piccolo inestetismo, se quest'ultimo ingenera nel paziente problematiche di tipo psicologico, deve essere considerata esente.

Ma soprattutto, e qui sta la portata innovativa del provvedimento vista l'enorme rilevanza per i contenziosi, l'Agenzia sposa la nostra tesi per cui è solamente il personale medico - e certamente non la Guardia di Finanza o l'Agenzia stessa - che può attestare la finalità curativa della prestazione sanitaria (cfr. ultima pagine del provvedimento).

In particolare, nel provvedimento in commento si legge chiaramente che "*la valutazione in merito alla sussistenza di tale finalità, presentando carattere medico, dev'essere effettuata da personale a tal fine qualificato, come correttamente evidenziato anche dall'istante*" (cfr. ultima pagina del provvedimento in calce).

L'Ufficio non prevede che tale analisi debba essere effettuata da un medico terzo rispetto a quello che effettua l'operazione, lasciando quindi implicitamente spazio affinché lo stesso chirurgo (essendo chiaramente un medico abilitato) possa attestare la finalità terapeutica della propria prestazione.

A differenza di una pronuncia giurisprudenziale di una Commissione Tributaria, qui siamo di fronte al parere dello stesso organo impositore che, quindi, ci aspettiamo non voglia contraddirsi in sede di accertamento. Di conseguenza, non considerandosi competente per sua stessa ammissione, l'Agenzia non dovrebbe sindacare il giudizio medico sulla finalità terapeutica dell'operazione chirurgica.

È lo stesso Ufficio che, nelle proprie conclusioni, afferma chiaramente che non potranno beneficiare dell'esenzione Iva solamente le prestazioni "*prive degli scopi appena richiamati e/o* *in assenza di una valutazione tecnica che riconosca la sussistenza di tali finalità*" (cfr. ultima pagine del provvedimento in calce).

Concludendo, si consiglia a tutti gli operatori del settore, sempre che naturalmente ne sussistano i presupposti, di attestare, o - ancor meglio – di far attestare da personale sanitario terzo, che l'operazione di chirurgia plastica-estetica abbia carattere terapeutico, ricomprendendo in tale accezione anche i risvolti psicologici o di prevenzione.

Si rimane a disposizione per ogni chiarimento o approfondimento si rendesse necessario.

Cordiali saluti.

Genova, 23 luglio 2020

(avv. Valerio Botta)

(avv. Giacomo Berrino)

Agenzia Entrate

Direzione Regionale della Liguria

Settore Fiscalità e Compliance

Ufficio Consulenza

ORDINE PROV.LE DEI MEDICI CHIRURGHI E ODONTOIATRI DI GENOVA

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 903-2/2020
Associazione/Ordine ORDINE PROV.LE DEI MEDICI CHIRURGHI E ODONTOIATRI DI GENOVA
Codice Fiscale 80015710108
Istanza presentata il 20/03/2020

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10 comma 1 del DPR n. 633 del 1972 , e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istanza di consulenza giuridica concerne l'esenzione IVA ex art.10, co. 1, n. 18, DPR 633 del 1972 alla luce dell'art. 132, Direttiva 2006/112/CE, così come interpretato dalla Sentenza di Corte di Giustizia Europea, 21 marzo 2013, nella causa n. C-91/12 con riferimento alle prestazioni di chirurgia estetica. Il quesito viene rappresentato come segue:

"Preliminarmente richiamati:

1. L'art. 10, co. 1, n. 18, DPR 633 del 1972 prevede espressamente che sono esenti IVA "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".

2. La Direttiva 2006/112/CE prevede, all'art. 132, che: "Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: [.] b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti; c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato".

3. La Circolare dell'Agenzia delle Entrate (CIR), 28 gennaio 2005, n. 4/E la quale, per ciò che concerne le prestazioni di chirurgia estetica, afferma 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".

4. La Sentenza della Corte di Giustizia Europea, 21 marzo 2013, nella causa C-91/12.

Premesso che

- la presente istanza riguarda l'interpretazione normativa con riferimento ad interventi chirurgici (che vanno, a fini esemplificativi, dalla semplice chirurgia dermatologica ad interventi molto più complessi come, ad esempio, una mastoplastica) i quali, per legge, sono necessariamente posti in essere da personale medico abilitato. Ciò per il fatto che tali operazioni chirurgiche sono sempre invasive e devono essere effettuate nella miglior tutela della salute del paziente;
- tali interventi nulla hanno a che vedere con trattamenti cosmetici o semplici applicazioni di prodotti cosmetici che per loro natura possono essere effettuati anche da personale non sanitario e che non sono invasivi. Infatti, per «prodotto cosmetico» si intende: "qualsiasi sostanza o miscela destinata ad essere applicata sulle superfici esterne del corpo umano (epidermide, sistema pilifero e capelli, unghie, labbra, organi genitali esterni) oppure sui denti e sulle mucose della bocca allo scopo esclusivamente o prevalentemente di pulirli, profumarli, modificarne l'aspetto, proteggerli, mantenerli in buono stato o correggere gli odori corporei" (Regolamento 1223/2009/CE).

Si formula il seguente quesito.

Quesito sottoposto all'Agenzia delle Entrate

Alla luce di quanto citato in premessa, si chiede quale sia la corretta esegesi dell'art. 10, co. 1, n. 18, DPR 633 del 1972, alla luce dell'art. 132 della Direttiva 2006/112/CE, così come interpretato dalla Corte di Giustizia Europea con la Sentenza, 21 marzo 2013, nella causa C-91/12, ossia se e a quali condizioni gli interventi di chirurgia plastica-estetica rientrino all'interno dell'esenzione prevista dalla norma. Ciò al fine di dipanare le incertezze createsi nel contesto dell'Ordine nell'interpretazione della Legge e, quindi, nella sua applicazione. Si chiede quindi che l'Ufficio fornisca

un'interpretazione normativa che definisca il criterio di discernimento delle operazioni esenti da quelle imponibili.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

"L'Ordine dei Medici di Genova ritiene che la prestazione del medico chirurgo plastico, anche quando si tratta di chirurgia plastica-estetica, debba essere sempre inclusa nel concetto di "cura" della persona e, in quanto tale, debba rientrare nell'esenzione prevista dall'art.10, co. 1, n. 18 del DPR 633 del 1972.
È infatti opinione dello scrivente ordine che prestazione del chirurgo plastico rientri in ogni caso nella definizione di "cure mediche" o di "prestazioni mediche" alla luce dell'art. 132, Direttiva 2006/112/CE, così come interpretato dalla Sentenza di Corte di Giustizia Europea, 21 marzo 2013, nella causa C-91/12.

Tale pronuncia risulta determinante nell'esegesi della normativa europea poiché, come noto, l'interpretazione della Corte ha efficacia erga omnes e retroattiva; in virtù di ciò le autorità degli Stati membri, ivi inclusa naturalmente anche l'Agenzia delle Entrate, devono conformarsi alle norme europee così come interpretate dalla Corte.
In particolare il citato art. 132 prevede espressamente che "Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: [.] b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti; c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato".

Tale articolo, come si diceva, è stato oggetto di interpretazione da parte della Sentenza di Corte di Giustizia Europea, 21 marzo 2013, nella causa C-91/12.

Tale causa era stata sollevata da un Tribunale svedese in merito ad una controversia fra l'Amministrazione fiscale svedese e la società PFC Clinic AB (in prosieguo anche solo "PFC") la quale forniva prestazioni quali "l'aumento e la riduzione della mammella, il lifting dei seni, l'addominoplastica, la liposuzione, il lifting del viso e della fronte, talune operazioni degli occhi, delle orecchie e del naso altri interventi di chirurgia plastica." nonché "anche trattamenti come la depilazione definitiva e il ringiovanimento della pelle a luce pulsata, il trattamento della cellulite nonché iniezioni di botox e di acido ialuronico." (Sentenza Corte UE C-91/12, punto 13).

È bene fin da subito evidenziare, quindi, che la società PFC effettuava non solo veri e propri interventi di chirurgia plastica (sia funzionali sia estetici) ma anche semplici trattamenti cosmetici (quali ad esempio la depilazione definitiva e il ringiovanimento della pelle a luce pulsata) che non sono invasivi e possono per loro natura esser effettuati anche da personale non medico.

La PFC aveva presentato ricorso contro il Fisco svedese affinché fosse riconosciuta la non applicabilità dell'esenzione IVA alle attività svolte dalla società.

In primo grado il Giudice interno aveva accolto la domanda della ricorrente, ritenendo che le prestazioni fornite da essa fossero imponibili IVA, decisione poi parzialmente ribaltata in appello, in cui la Corte amministrativa d'appello di Stoccolma stabiliva che i trattamenti di ricostruzione o quelli praticati per ragioni psicologiche dovessero invece rientrare nel novero delle prestazioni esenti quando realizzati da personale medico abilitato.

Quest'ultima decisione veniva nuovamente impugnata di fronte alla Corte Suprema

Amministrativa svedese, la quale, decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre la questione alla Corte di Giustizia Europea formulando il seguente quesito: «1) Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che le esenzioni previste dall'articolo stesso sono applicabili anche alle prestazioni di servizi del tipo contemplato nel caso di specie, rappresentati da:

- operazioni estetiche;
- trattamenti estetici.

2) Se sia rilevante ai fini della valutazione il fatto che le operazioni e i trattamenti siano eseguiti allo scopo di prevenire o trattare malattie, difetti corporei o lesioni.
3) Qualora debba essere dato rilievo allo scopo, se si debba tenere conto dell'opinione del paziente in merito alla finalità dell'intervento.
4) Se sia rilevante ai fini della valutazione il fatto che sia un professionista abilitato del settore sanitario a effettuare l'intervento o a prendere posizione in merito al suo scopo» (Sentenza di Corte di Giustizia Europea, 21 marzo 2013, C-91/12, punto n. 20)
La Corte, dopo un'attenta analisi delle questioni giuridiche sottese, 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." (Sentenza di Corte di Giustizia Europea C-91/12, 21 marzo 2013).

La Corte, quindi, rispondendo al quadripartito quesito formulato dalla Corte Suprema Amministrativa svedese, stabilisce quattro parametri interpretativi della suddetta norma che, a nostro parere, devono essere considerati separatamente.

1) "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;"

Nel caso esaminato dalla Corte, come si diceva in precedenza, la società PFC si occupava sia di vera e propria chirurgia plastica-estetica sia di fornire prestazioni essenzialmente cosmetiche; prestazioni che fra loro sono evidentemente differenti per le motivazioni meglio di seguito approfondite.

Oggetto dell'istanza alla Corte erano tutte le prestazioni effettuate dalla PFC per cui i Giudici - correttamente - hanno dovuto individuare dei criteri di esenzione IVA generalmente applicabili a tutti i tipi di prestazioni di servizi in campo estetico senza poter effettuare un discernimento basato sul tipo di attività (chirurgica o meno). La Corte, infatti, ha stabilito che debbano considerarsi esenti dall'imposta sul valore aggiunto, le prestazioni di servizi che tendano a "diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute" nonché a "tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone".

È bene fin da subito evidenziare che, per le ragioni di seguito esplicate, la chirurgia estetica, a differenza di un semplice trattamento estetico o cosmetico, ha sempre come scopo quello di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone.

Infatti, l'intervento operatorio di un chirurgo non è prestazione puramente cosmetica e/o estetica, come possono essere ad esempio trattamenti abbronzanti o pulizia della pelle, ma si concretizza in operazioni invasive della persona, che per legge solamente un medico può effettuare, comunque volte al benessere psico-fisico e ai fini di tutelare la salute della persona.

Tali interventi comportano sempre rischi, più o meno gravi, per il paziente e un più o

meno lungo periodo di recupero. Proprio per tale fatto il chirurgo è sempre tenuto ad un'adeguata informazione del paziente, il quale deve fornire il proprio consenso esaurientemente informato sulle caratteristiche, sui rischi e sulle finalità dell'intervento.

Ogni intervento di chirurgia (sia funzionale che estetico) deve per legge avere una finalità terapeutica. Applicando il giudizio controfattuale, si pensi a un medico che operi un paziente senza tale finalità: rischierebbe di esser condannato per lesioni personali dolose ai sensi dell'art. 582 cod. pen.

È quindi evidente che le operazioni chirurgiche tendano di per se stesse ad una finalità di "cura" della persona che, invece, deve esser di volta in volta ricercata per le attività non prettamente chirurgiche.

Non solo, la finalità terapeutica della chirurgia plastica-estetica è anche desumibile dal fatto che tali tipi di intervento incidono sul benessere psicologico del paziente.

Infatti, sottoporsi a tali interventi è evidentemente impegnativo per il paziente che, se decide in tal senso, è certamente motivato da convinzioni intime di disagio verso una propria parte del corpo. Tale situazione di disagio, magari già affrontata con psicologi o psichiatri, è chiaramente una condizione importante nella valutazione del medico che può decidere, o meno, di procedere ad un intervento di questo tipo qualora la stima del rischio operatorio lo consenta (cfr. par. 2). La decisione di operare è, quindi, sempre ricollegata ad una finalità terapeutica poiché connessa alla risoluzione o prevenzione di una problematica sia fisica sia psicologica (di cui si parlerà più approfonditamente nel par.2).

I Giudici Europei hanno specificato, nella parte di motivazione della sentenza, punto n. 26, anche che "occorre rammentare che, sebbene le «cure mediche» e le «prestazioni mediche [alla persona]» debbano avere uno scopo terapeutico, non ne

consegue necessariamente che la finalità terapeutica di una prestazione debba essere intesa in un'accezione particolarmente rigorosa".

Alla luce di tale pronuncia, non si deve quindi considerare un trattamento per le proprie finalità dirette sul corpo del paziente, ma anche per i risvolti di prevenzione di insorgenza di ulteriori patologie, di miglioramento della propria vita quotidiana nonché della percezione del proprio io con evidenti ricadute migliorative anche sull'aspetto psicologico della persona. Tanto è vero ad esempio che le sedute di psicoterapia, anche non in presenza di malattie o disturbi del paziente, sono sempre - e correttamente - considerate esenti IVA.

Infatti, se considerassimo esenti IVA le operazioni basandoci solamente su una rigida valutazione restrittiva dei soli effetti diretti sul corpo del paziente di un intervento di chirurgia plastica, si potrebbe arrivare ad escludere dall'esenzione interventi chiaramente collegati alla salute della persona in senso più ampio (quali ad esempio i risvolti psicologici); ciò che creerebbe una situazione di difficile (se non impossibile) applicazione pratica, dovendo di volta in volta il medico-chirurgo interrogarsi, ed assumersi la relativa responsabilità anche a fini sanzionatori, se un proprio intervento sia o meno imponibile IVA.

A titolo meramente esemplificativo, si prenda in considerazione un intervento di mastoplastica riduttiva.

Appare evidente che un seno di dimensioni eccessive in una donna debba considerarsi un caso di anormalità che può portare anche a conseguenze negative sulla salute della persona (es. cifosi, ossia schiena curva a convessità posteriore) e, quindi, una sua correzione dovrebbe esser considerata come cura o prevenzione dell'insorgenza e/o aggravamento di patologie. Come tale, l'operazione dovrebbe essere considerata esente IVA.

Anche anomalie o asimmetrie di forma o volume o posizione del seno mono o bilaterali, per i motivi di cui sopra, a seguito della pronuncia della Corte, possono rientrare nel concetto di cura e di tutela della salute.

In caso di interpretazione restrittiva della norma però non sarebbe affatto chiaro fino a che punto una dimensione eccessiva, un difetto di posizione o di forma costituisca un'anomalia sufficiente a giustificarne una correzione esente IVA.

Si ritiene, in ogni caso, che una situazione di seno abbondante ma rientrante nella norma, o di piccoli difetti, qualora questi abbiano conseguenze psicologiche negative sulla paziente, possano comunque rientrare nel concetto di interventi a valenza terapeutica. Si ricordi che il tempo detto "della comunicazione", ossia quello destinato a informare il paziente sui rischi e benefici della terapia, è parte integrante della visita, con tutto ciò che ne consegue.

Alla luce di quanto sopra detto, e per quanto si dirà in seguito, appare evidente che si delineino due distinte categorie di prestazioni:

-la prima nella quale rientrano tutti gli interventi chirurgici;

-la seconda, quella in cui ricadono i trattamenti cosmetici.

La pronuncia della Corte che tenta di delineare i confini dell'esenzione pone inconsciamente un limite proprio ai confini esterni della chirurgia estetica, la quale quindi deve essere sempre inclusa-a nostro parere- sia nel concetto di cura previsto dalla norma interna nonché nelle esser considerata sempre prestazione medica ai sensi della norma UE.

Tale interpretazione non può che essere ulteriormente confermata anche dall'interpretazione critica della normativa sia nazionale sia europea. Infatti, in base al criterio teleologico (criterio che guarda allo scopo delle norme), appare evidente che la suddetta interpretazione, sostenuta dall'Ordine, rimane ad oggi quella più conforme

agli scopi della norma, la quale vuole chiaramente tutelare il diritto alla salute dei cittadini in ogni suo aspetto, psicologico e fisico. Inoltre, ragionando a contrariis, appare altrettanto evidente che, nel caso in cui il Legislatore avesse voluto escludere gli interventi di chirurgia estetica dal novero delle operazioni esenti, lo avrebbe certamente specificato.

In conclusione, negare l'esenzione a trattamenti medico-chirurgici (anche se posti in essere per finalità estetiche) equivale di fatto a privare l'esenzione dei suoi effetti (in tal senso la medesima Sentenza sopra citata, punto n. 23).

Ciò in conformità di quanto riportato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 4 /E del 28 gennaio 2005 (mai modificata dalla stessa Amministrazione) che afferma in modo del tutto corretto 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 sottolinea a tal riguardo che pur non essendo vincolante per il contribuente, né per la stessa Amministrazione, la Circolare del 2005 sopra riportata determina un indirizzo per tutti gli operatori del settore che, in assoluta buona fede, cercano di conformarsi a tale interpretazione; in tal senso un eventuale mutamento da parte dell'Amministrazione di un precedente indirizzo interpretativo sul quale il contribuente possa aver fatto affidamento, oltre a non essere condivisibile, andrebbe certamente a creare gravi problematiche applicative.

Anche prescindendo dalle difficoltà che una diversa interpretazione normativa determinerebbe, per quanto sopra esposto, appare evidente che le prestazioni di chirurgia estetica abbiano sempre una finalità terapeutica in senso stretto e in senso lato e, quindi, debbano essere sempre incluse nel novero delle prestazioni esenti IVA.

***

2) "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"

La Corte, quindi, afferma che le convinzioni soggettive del paziente (inerenti ad una problematica riferita ad una propria parte del corpo) non sono sufficienti affinché si possa parlare di un intervento con finalità terapeutica, ma devono naturalmente essere valutate congiuntamente ad altri fattori, sia di natura psicologica che di natura fisica.

Sulle motivazioni di carattere psicologico, anche la Corte di Giustizia Europea afferma che queste possono essere prese in considerazione ai fini della valutazione dello scopo di un intervento (Sentenza nella causa C 45/01, punto 50, nonché causa C 443/04 e C 444/04, punti 16 e 24).

È quindi un medico, o comunque un soggetto abilitato, che deve valutare di volta in volta la natura terapeutica o meno di un determinato intervento basando il proprio convincimento su una pluralità di elementi.

Si tratta insomma di vere e proprie diagnosi effettuate dal medico, che constatino una patologia psichica o, quantomeno, una situazione di disagio psicologico relativa ad una propria parte del corpo, migliorabile tramite un intervento plastico della stessa. Senza tali risultanze, infatti, un medico non dovrebbe intervenire con operazioni chirurgiche di per se stesse invasive ed accompagnate comunque da un certo grado di rischio. Come già detto, infatti, un comportamento in senso contrario da parte del chirurgo avrebbe gravi conseguenze anche di carattere penale (cfr. par. 1).

È quindi il medico chirurgo stesso che, durante l'anamnesi del paziente, deve valutare se sussistano o meno le condizioni per intervenire chirurgicamente. E' appena il caso di ricordare che, nel corso di laurea sono sostenuti l'esame di "Psichiatria" e quello di

"Neurologia".

Il medico infatti è l'unico soggetto abilitato dallo Stato a effettuare una diagnosi in tal senso. L'art. 3 comma 3 del codice di Deontologia medica approvato dal consiglio nazionale della FNOMCeO prevede infatti che "la diagnosi a fini preventivi, terapeutici e riabilitativi è diretta, esclusiva e non delegabile competenza del medico e impegna la sua autonomia e responsabilità".

Il medico chirurgo, infatti, interviene, sempre per obblighi deontologici, solamente nel caso in cui ritenga che ci sia necessità di un intervento (che ben può essere anche solo migliorativo di una parte del corpo della persona con incidenza comunque positiva sull'aspetto psicologico).

La valutazione del medico di intervenire per alleviare uno stato di disagio psico-fisico o anche solamente psichico in ordine al rapporto con una propria parte del corpo è una parte imprescindibile del rapporto medico-paziente, in cui il medico può, ed anzi deve, effettuare una diagnosi preventiva di carattere psicologico sulle condizioni del paziente.

Rientra nel concetto di cura anche tale situazione di disagio psicologico - chiaramente sempre sotteso ad un'operazione chirurgica - che sicuramente incide sul benessere psico-fisico della persona e che, in quanto tale, avrà certamente carattere terapeutico.

Si ritiene, quindi, che tale seconda statuizione dei Giudici Europei non possa che avvalorare la tesi per cui l'esenzione prevista dalla norma in esame, debba riguardare anche, e sempre, tutti gli interventi chirurgici plastici-estetici.

3) "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".

A differenza delle prestazioni poste in essere dalla società PFC (il cui caso è alla base della sentenza della Corte), come già si è avuto modo di evidenziare, le operazioni oggetto della presente istanza sono sempre poste in essere da personale medico abilitato.

Ai sensi di quanto esposto dalla Corte, il fatto che un intervento sia effettuato da un medico chirurgo deve essere sempre valutato al fine di determinare se tali operazioni rientrino nelle nozioni di «cure mediche» o di «prestazioni mediche [alla persona].

Tale assunto della Corte non può che maggiormente rafforzare l'idea che le operazioni di chirurgia plastico-estetica siano sempre, anche per il fatto che sono sempre poste in essere da personale medico, incluse nel concetto di cura della persona e, quindi, debbano sia per la normativa Europea che per quella interna, esser considerate esenti IVA.

4) "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."

Tale ultima statuizione, che è posta dalla Corte a conclusione ed a chiusura di quanto esposto in Sentenza, richiama diversi articoli della Direttiva 2006/112/CE.

Tali richiami potrebbero risultare ai nostri fini superflui, ma il fatto che nessuna norma di quelle citate dalla Corte possa portare ad escludere la bontà della tesi sostenuta dall'Ordine dei Medici, evidenzia maggiormente la correttezza delle argomentazioni giuridiche precedentemente esposte.

In conclusione

Visto quanto sopra esposto, l'Ordine dei Medici Chirurghi e degli Odontoiatri della Provincia di Genova ritiene che le operazioni di chirurgia plastica-estetica debbano sempre includersi nei concetti di "cure mediche" o "prestazioni mediche" previste dall'art. 132 della Direttiva 2006/112/CE, nonché nel novero delle "prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione", di cui all'art.10, co. 1, n. 18 del DPR 633 del 1972; conseguentemente tali operazioni debbano sempre considerarsi esenti dall'imposta sul valore aggiunto."

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base all'articolo 10, comma 1, n. 18), del DPR n. 633/1972, sono esenti da Iva «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 Risoluzione n. 128/E del 20 dicembre 2011 precisa: «Come emerge da una prassi ministeriale consolidata (vedi Risoluzione del 27/12/1989 n. 550555, Risoluzione del 28/05/2003, n. 119, Risoluzione del 16 marzo 2004, n. 39, Risoluzione del 20/08/2010, n. 87) e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea (vedi sentenza n. C-141/00 del 10 settembre 2002) .. l'applicazione dell'esenzione Iva alle prestazioni sanitarie deve essere valutata in relazione alla natura delle prestazioni fornite, riconducibili nell'ambito della diagnosi, cura e riabilitazione, e in relazione ai soggetti prestatori, i quali devono essere abilitati all'esercizio della professione, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le rende.
In relazione al profilo soggettivo dell'esenzione, come sottolineato nella sentenza sopra citata, "il principio di neutralità fiscale osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'Iva. Ne deriva che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare l'esenzione prevista per le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche dipendesse dalla forma giuridica mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività". L'art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972 subordina, pertanto, l'esenzione esclusivamente alla natura della prestazione e alla qualifica professionale del prestatore, non richiedendo, invece, una particolare forma giuridica del soggetto passivo che fornisce la prestazione».
L'articolo 99 del Testo Unico delle Leggi sanitarie, richiamato dal n. 18) dell'articolo 10 del DPR n. 633/1972 sopra riportato, stabilisce, al primo comma, che «È soggetto a vigilanza l'esercizio della medicina e chirurgia, della veterinaria, della farmacia e delle professioni sanitarie ausiliarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata», e, al secondo comma, che «È anche soggetto a vigilanza l'esercizio delle arti ausiliarie delle professioni sanitarie. S'intendono designate con tale espressione le

arti dell'odontotecnico, dell'ottico, del meccanico ortopedico ed ernista e dell'infermiere abilitato o autorizzato, compresi in quest'ultima categoria i capi bagnini degli stabilimenti idroterapici e i massaggiatori».

Ai sensi dell'articolo 1 del Decreto interministeriale del 17 maggio 2002, sono esenti da Iva le prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona, oltre che dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate all'articolo 99 del Testo Unico delle Leggi sanitarie, dagli «operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel decreto ministeriale 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria prevista dai decreti ministeriali di individuazione dei rispettivi profili».

Per completezza, con riferimento al profilo soggettivo della disposizione di cui si sta trattando, si segnala quanto affermato dalla Risoluzione n. 363327 del 27 febbraio 1980: - «Attesa la formulazione della norma di cui al citato punto 18) nonché i richiami legislativi in essa contenuti e le finalità sociali che si intendono perseguire, fruiscono della esenzione in parola le prestazioni effettuate nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie anche se rese da società in qualsiasi forme organizzate (di persone, di capitali, ecc.), purché dette prestazioni rientrino fra quelle previste dall'art. 99 del T.U. approvato con R.D. 27 luglio 1934, n. 1265 e successive modificazioni». Questo concetto è stato poi ribadito in successivi documenti di prassi (cfr. Risoluzione n. 119/E del 28 maggio 2003; Risoluzione n. 167/E dell'1 agosto 2003).

Quanto all'ambito oggettivo di operatività del menzionato n. 18) del comma 1 dell'articolo 10 del DPR n. 633/1972, più specificamente oggetto del quesito, con la Circolare n. 4/E del 28 gennaio 2005 (cfr. paragrafo 4), l'Amministrazione Finanziaria, muovendo dalla nozione di "prestazione medica" elaborata in alcune pronunce della Corte di Giustizia UE, ha chiarito come il perimetro di applicazione della norma in

discorso vada limitato «alle prestazioni mediche di diagnosi, cura e riabilitazione il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute della persona, 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».

Sul medesimo aspetto, precedentemente, con la Risoluzione n. 184/E del 24 settembre 2003, la stessa Amministrazione Finanziaria, sempre sulla scorta della già richiamata sentenza n. C-141/00, aveva avuto modo di precisare che «pur rilevando l'oggettività, seppur parziale in quanto in ogni caso i soggetti prestatori devono essere abilitati all'esercizio della professione, della richiamata norma esentativa, è indispensabile, per poter usufruire dell'esenzione Iva, che la prestazione stessa sia resa alla persona nell'ambito di quelle specifiche attività», cioè della diagnosi, della cura e della riabilitazione. «Per attività di diagnosi» - si legge nel medesimo documento di prassi - «si indica l'attività diretta ad identificare la patologia cui i pazienti sono affetti; per prestazioni di cura, secondo la normativa in materia vigente, si intendono le prestazioni di assistenza medico generica, specialistica, infermieristica, ospedaliera e farmaceutica. Intendendo per quest'ultima non genericamente qualsiasi tipologia di prestazione farmaceutica, bensì solo quella a contenuto terapeutico: preparazione di prodotti farmaceutici, prelievi ed esami del sangue, misurazione della pressione sanguigna, eccetera. Prestazioni, effettuate in regime di esenzione Iva, per le quali, sostanzialmente, è prevalente la prestazione di fare rispetto alla sola cessione di medicinali; per prestazioni di riabilitazione si intendono quelle che, al pari delle

prestazioni di cura, le quali prevedono una prevalente prestazione di fare, sono rivolte al recupero funzionale e sociale del soggetto».

Da quanto fin qui esposto emerge, dunque, che, in linea generale, se il fine oggettivo delle prestazioni è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute di un individuo e se queste sono rese da professionisti compresi nel perimetro soggettivo sopra delineato, le medesime prestazioni sono esenti da Iva, ai sensi del menzionato n. 18) del comma 1 dell'articolo 10 del DPR n. 633/1972.

Con particolare riguardo alle prestazioni di chirurgia estetica, la citata Circolare n. 4/E del 2005 ha chiarito 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».

Passando al caso in esame, l'orientamento interpretativo sopra richiamato non può essere esteso acriticamente a tutte le prestazioni di chirurgia medica estetica descritte dall'istante, pur se rese alla persona «nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza», come sopra individuate.

Tale interpretazione è del resto conforme a quanto precisato nella sentenza della Corte di Giustizia 21 marzo 2013, causa C-91/12, citata dall'istante, in cui è stato affermato che la nozione di "cure mediche" e quella di "prestazioni mediche" alla persona, di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c), della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, contenuta nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della stessa Direttiva, riguardano entrambe prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute (cfr. punto

n. 25).

«Pertanto» - si legge nel successivo punto n. 29 della medesima sentenza - «prestazioni del tipo di quelle di cui trattasi nel procedimento principale, nei limiti in cui abbiano lo scopo di trattare o curare persone che, a seguito di una malattia, di un trauma oppure di un handicap fisico congenito, abbiamo bisogno di un intervento di natura estetica, potrebbero rientrare nelle nozioni di "cure mediche" o di "prestazioni mediche [alla persona]", ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva Iva e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva. Per contro, se l'intervento risponde a scopi puramente cosmetici, non rientra in tali nozioni». «Per quanto attiene all'esigenza [...] di stabilire in quale misura debba essere presa in considerazione la convinzione soggettiva che i destinatari di prestazioni come quelle di cui al procedimento principale si formano di esse, nella valutazione dello scopo di un intervento determinato» - si legge ancora al punto n. 33 della richiamata sentenza - «dalla giurisprudenza deriva che i problemi di salute affrontati dalle operazioni esenti in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva IVA possono essere di ordine psicologico (v. in tal senso, segnatamente, sentenze del 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Racc. pag. I-12911, punto 50, nonché del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, Racc. pag. I-3617, punti 16 e 24)». «Tuttavia, la semplice convinzione soggettiva che sorge nella mente della persona che si sottopone ad un intervento estetico in merito ad esso non è, di per sé, determinante ai fini della valutazione della questione se tale intervento abbia scopo terapeutico» (cfr. punto n. 34).

«Infatti, tale valutazione, poiché presenta carattere medico, deve basarsi su constatazioni che hanno tale carattere, effettuate da personale qualificato a tale scopo» (cfr. punto n. 35, enfasi aggiunta).

Tornando al caso oggetto del presente quesito, quindi, i trattamenti di chirurgia medica estetica descritti, posti in essere da soggetti che operano «nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza» (come sopra definiti), godranno del regime di esenzione, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 18), del DPR n. 633/1972, solo nei casi in cui perseguano lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone; la valutazione in merito alla sussistenza di tale finalità, presentando carattere medico, dev'essere effettuata da personale a tal fine qualificato, come correttamente evidenziato anche dall'istante ("È quindi un medico, o comunque un soggetto abilitato, che deve valutare di volta in volta la natura terapeutica o meno di un determinato intervento basando il proprio convincimento su una pluralità di elementi").

Per contro, le stesse prestazioni, ancorché erogate alle persone dai medesimi soggetti che operano «nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza», se prive degli scopi appena richiamati e/o in assenza di una valutazione tecnica che riconosca la sussistenza di tali finalità, non potranno beneficiare dell'esenzione Iva di cui al citato articolo 10, primo comma, n. 18), del DPR n. 633/1972, ma dovranno essere assoggettate ad imposta, con aliquota ordinaria.

IL DIRETTORE REGIONALE

Fabio IGNACCOLO

(firmato digitalmente)