STUDIO LEGALE DI DIRITTO PENALE INDUSTRIALE E TRIBUTARIO

AVV. EMILIO GUELI
AVV. PIETRO A. BIANCATO
AVV. PAOLA VILLA
AVV. PIERA MASIA
AVV. VALENTINA MONDINI
AVV. ALESSANDRO PASTA
AVV. MICHELE TROVESI

of Counsel
AVV. RAFFAELLO NEMNI
Ordine di Milano
AVV. ROBERTO MAGRI

DR. DANIELA BOTTIGELLI
Consulente in Marchi

PARERE

E' stato richiesto un parere in ordine al trattamento IVA delle prestazioni di chirurgia estetica.

L'ambito del parere sotto il profilo dell'oggetto

Per chirurgia estetica si intendono applicazioni chirurgiche (e non mediche, cioè non medicinali) che affrontano il problema terapeutico con atti manuali od operazioni strumentali finalizzate al miglioramento dell'immagine corporea (così in Dizionario di medicina Treccani, 2010).

Queste applicazioni costituiscono pratiche lecite sulla base della definizione di salute data dall'Organizzazione Mondiale della Salute, la quale indica come **stato di salute perseguibile** non l'assenza di malattia ma il completo benessere psico-fisico e quindi anche un gradimento ed una piena accettazione del proprio aspetto fisico.

Per l'OMS, pertanto e con riferimento alla scienza medica, rientra nella nozione di stato di salute perseguibile qualsiasi intervento mirato al conseguimento di quello stato di salute delineato nel periodo precedente.

Ai nostri fini, per delimitare il perimetro del tema è necessario condividere una definizione di difetto estetico, inclusivo, in questo ambito, di tutti i difetti che provocano una deviazione, avvertita soggettivamente ed oggettivamente evidente, dai canoni estetici normalmente accettati dalla società. Nel caso di indicazioni

soggettive occorre indagare sulla personalità del soggetto, poiché la richiesta di correzione potrebbe essere solo il frutto di nevrosi da insicurezza, con focalizzazione delle ansie su una parte del corpo considerata responsabile di problemi che hanno motivazione altra, di tipo psicologico.

Questo l'ambito secondo i canoni della scienza medica, la quale inserisce la chirurgia estetica sotto le *species* della chirurgia plastica (suddivisa in ricostruttiva, riparatrice ed, appunto, estetica) caratterizzandola per l'assenza di un vero e proprio danno ma solo dal desiderio di modificare il proprio aspetto.

La problematica fiscale

Occorre ora esportare l'evidenziato contesto medico all'interno delle previsioni del DPR 633/72.

Come noto, il numero 18 dell'articolo 10 del Decreto attrae sotto l'ombrello dell'esenzione dall'IVA le prestazioni di servizio definibili sanitarie. In particolare, vi ricomprende " *le **prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona** nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza...*". Si impone pertanto di verificare quali siano gli elementi la cui presenza risulti determinante al fine di ritenere fruibile l'esenzione Iva per le prestazioni in esame. In via di anticipazione, la giurisprudenza e la prassi amministrativa nazionale evidenziano un comune denominatore, un criterio di lettura, costituito dalla rilevabilità della presenza di quei caratteri di "cura medica" o di "prestazione medica" che l'intervento di chirurgia estetica (peraltro come del trattamento di carattere estetico), deve contenere, così da potersi veder qualificare come prestazione sanitaria esente ai sensi della normativa IVA nazionale.

Buon punto di partenza per una riflessione sui possibili regimi IVA applicabili nel settore della chirurgia estetica e sull'evoluzione storica dell'approccio tributario al settore, si rivela la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4 del 28 gennaio 2005, redatta quale spunto interpretativo di alcune sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e precisamente le 307/01 e 212/01 del 20 novembre 2003. La

Circolare interpreta queste due ultime decisioni nel senso che esse non esentino " *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* ". E quindi " *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 problemi di salute* ". E qui non v'è chi non veda come la definizione data dall'OMS non sia esattamente sovrapponibile – essendo di maggior latitudine (e non si sa se e quanto conosciuta dai Giudici della Corte) – con la definizione di salute e terapia necessaria rilevante ai fini della esenzione dell'atto medico dalla particolare imposta indiretta: in pratica non tutto ciò che è tutela della salute gode dell'esenzione IVA (essendo le due aree, appunto, non sovrapponibili esattamente l'una all'altra).

La circolare 4/2005 indicata mostra di interpretare la posizione della giurisprudenza comunitaria come adesiva al criterio dello scopo principale della prestazione, proponendosi pertanto di fornire ai contribuenti italiani una classificazione alla quale l'Agenzia si sarebbe attenuta nel valutare le singole e distinte casistiche poste alla sua attenzione. Tra le fattispecie specificamente esaminate si rilevano, al numero 8, proprio le prestazioni di chirurgia estetica, relativamente alla quali così si esprime: " *le prestazioni mediche di chirurgia estetica sono esenti Iva in quanto connesse ontologicamente al benessere psico-fisico del soggetto che riceve le prestazioni e quindi alla tutela della salute della persona*". Essa assume pertanto una latitudine più aderente alla definizione OMS e più ampia rispetto a quella che pare essere stata fatta propria dalla Corte di Giustizia.

Un ultima annotazione afferisce alla circostanza che la circolare mostra di così intendere definibile la chirurgia estetica: " *si tratta di interventi tesi a riparare inestetismi sia congeniti, sia dovuti ad eventi successivi (traumi, malattie, etc.), comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone, per cui tali prestazioni possono ritenersi finalizzate alla tutela della salute della persona*". Ora, tutto dipende dall'interpretazione dell'espressione inestetismi - che in sé richiama il

semplice contrasto con canoni estetici - in relazione alla parola congeniti. Nessun dubbio si pone infatti sugli inestetismi da trauma, ma chi valuta quanto osservato come appartenente alla categoria degli inestetismi congeniti rilevanti ?

Vien da ritenere che quella classificazione non possa essere che il frutto di una valutazione medica e pertanto di competenza di un appartenente alla professione medica. Si pone già sin d'ora il tema della incompetenza di un organo di indagine ed accertamento tributario a svolgere questo tipo di valutazione: la risposta negativa è pacifica. Ma quello che un organo di indagine può legittimamente pretendere è la verifica dell'intervenuta preliminare indagine, da parte del o dei medici, circa la classificabilità dell'intervento tra quelli destinati alla tutela della salute della persona (anche, eventualmente e se addotto a supporto dell'invocata esenzione, sotto il profilo dell'equilibrio psicologico di quest'ultima). Indagine – quella relativa all'esistenza di esigenze di tutela della salute della persona – che è indispensabile, poiché le cause di esenzione, dall'imposta essendo una deroga alla regola generale, devono essere allegate (= dimostrate e provate, quindi documentate) dal soggetto che ne affermi l'esistenza e ne deduca l'applicabilità.

Un approccio di questo tenore è rinvenibile nella **sentenza 21272 del 2 novembre 2005** della **Sezione Tributaria della Corte di Cassazione**, che ha escluso dal regime di esenzione Iva le prestazioni dirette **soltanto** a migliorare l'aspetto estetico delle persone, e ciò anche nel caso in cui esse siano state rese da personale medico o infermieristico abilitato e sottoposto alla vigilanza di cui all'art. 99 TU leggi sanitarie, *per il sol fatto che, nel caso sottoposta al suo esame, non risultava provata la presenza di "situazioni morbose oggetto di specifiche prestazioni mediche"*. In buona sostanza, per applicare l'esenzione occorre che si versi, effettivamente, in un contesto comunque di tutela della salute e, per la Corte di Cassazione, tale situazione esige una precondizione di morbosità e quindi una condizione anche solo soggettiva purché idonea a creare disequilibri psico-fisici nel destinatario della attività chirurgica, disequilibri di cui deve essere resa esplicita evidenza (inevitabilmente con documento medico e contabile.

Su questo terreno in qualche modo così assestato (con un'Agenzia meno invasiva ed una giurisprudenza più esigente), interviene la sentenza della Terza Camera della **Corte di Giustizia U.E. n° 91 dello scorso 21 marzo 2013,** la quale ha posto alcuni principi di diritto attraverso la c.d. pronuncia pregiudiziale sull'interpretazione. In questo caso, dell'art. 132, p. 1, lettere b) e c) della direttiva 2006/112/CF.

Il contesto sottoposto alla Corte

Si tratta di una pronuncia sulla esenzione dall'IVA. Gli interventi praticati descritti alla Corte erano, in alcuni casi, destinati a pazienti che, a seguito di una malattia, di un trauma oppure di una handicap fisico congenito, necessitavano di trattamenti di chirurgia estetica. In altri casi veniva affermato che gli interventi sarebbero derivati più dalla sola volontà del paziente di modificare o migliorare il proprio aspetto fisico. Tutti gli interventi sarebbero stati effettuati da personale medico (punto 18).

Il Giudice richiedente l'interpretazione pregiudiziale dichiarava (punto 19) di essere nel dubbio se le espressioni " *cure medi*che" e "*prestazioni mediche*" alla persona dovessero "*essere intese nel senso che includono ogni tipo di intervento chirurgico o di trattamento cosmetico diverso, praticato da medici o da altri professionisti sanitari abilitati, oppure se lo scopo che motiva le attività in parola sia a tal fine determinante*".

Chiedeva pertanto espressamente (punto 20) a) se le esenzioni previste dall'articolo 132 della Direttiva dovessero ritenersi "*applicabili alle prestazioni di servizi rappresentate da 1) operazioni estetiche e 2) trattamenti estetici, b) se sia rilevante, ai fini della valutazione, il fatto che le operazioni e trattamenti siano eseguiti allo scopo di prevenire o trattare malattie, difetti corporei o lesioni c) nel caso in cui si debba dare rilievo allo scopo, se debba essere tenuta nel conto l'opinione del paziente in merito alla finalità dell'intervento d) se abbia rilievo, ai fini della valutazione, il fatto che sia un professionista abilitato del settore sanitario ad effettuare l'intervento o a prendere posizione in merito al suo scopo*".

Una prima risposta è contenuta nel punto 25: la nozione di cure mediche e quella di prestazioni mediche alla persona riguardano entrambe prestazioni che hanno lo **scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura possibile, di guarire malattie o problemi di salute**. Ne deriva, secondo la Corte (punto 28) che **lo scopo delle prestazioni di operazioni estetiche e trattamenti estetici è rilevante ai fini della valutazione se tali prestazioni siano esenti dall'IVA.** " *Detta esenzione è infatti diretta ad applicarsi alle prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o rpoblemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone*".

Centrale ai nostri fini le conclusioni del punto 29. "... ***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, abbiano bisogno di un intervento di natura estetica, potrebbero rientrare nelle nozioni di "cure mediche" o di "prestazioni mediche alla persona ... Per contro, se l'intervento risponde a scopi puramente cosmetici, non rientra in tali nozioni*** ".

La semplice convinzione soggettiva che sorge nella mente della persona che si sottopone ad un intervento estetico in merito ad esso invece non è, di per sé, determinante ai fini della valutazione se quell'intervento abbia uno scopo terapeutico. Infatti, per il punto 35, quest'ultima valutazione presenta carattere medico e deve pertanto fondarsi su constatazioni che hanno tale carattere, effettuate da personale qualificato a tale scopo. Tuttavia non è escluso a priori che i problemi di salute affrontati dalle operazioni esenti possono essere di ordine psicologico e ciò sulla base del principio che la finalità terapeutica di una prestazione non vada intesa seguendo un significato eccessivamente intransigente

In sostanza, perché sia abbia legittima applicazione dell'esenzione , occorre che contemporaneamente 1) le prestazioni siano rese "*da un appartenete al corpo medico abilitato*" 2) lo scopo di tali interventi sia determinato da un professionista medico come rientrante "*nelle nozioni di cure mediche o di prestazioni mediche alla*

persona" (quindi anche qualora i problemi psicologici si risolvano in problemi di salute).

Conclude in questo modo la Corte:

- Le prestazioni di servizi consistenti in operazioni di chirurgia estetica e in trattamenti di carattere estetico rientrano tra le cure mediche e le prestazioni mediche alla persona di cui all'articolo 132 della Direttiva 2006/112/CE, 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 convinzioni soggettive del paziente sono irrilevanti
- È invece rilevante la circostanza che l'atto sia compiuto da un appartenente al corpo medico abilitato
- È altrettanto rilevante che lo scopo della prestazione sia determinato da un appartenente al corpo medico abilitato

Conclusioni

Le prestazioni di servizio consistenti in interventi di chirurgia estetica rientrano nell'esenzione prevista dall'articolo 10, n° 18, del DPR 633/72 nel caso in cui esse siano finalizzate a scopi curativi e siano svolte da personale qualificato secondo la legislazione nazionale. Il concetto di cura dell'O.M.S. non coincide con quello sposato ai fini IVA dalla Corte di Giustizia U.E., depositaria del diritto di interpretazione di quell'imposta.

Lo scopo curativo può consistere anche nel riequilibrio di un disagio psicologico del soggetto interessato all'intervento, a condizione che tale situazione psicologica sfori in una patologia legata proprio alla sussistenza dell'esigenza di riparazione estetica.

Trattandosi, quello dell'esenzione, di regime derogatorio alla regola generale dell'imponibilità ai fini IVA di ogni genere di prestazioni di servizio, la invocata causa di esenzione deve essere sempre documentabile ed effettivamente documentata. Ciò impone, da un lato, che l'esigenza curativa sia evidenziata tra gli

incarti nella cartella clinica ma che di essa vi sia traccia anche nella documentazione fiscale emessa, dall'altro che le esigenze di cura siano in ogni caso certificate da un professionista medico.

La sentenza della Corte di Giustizia non necessita di previa recezione nell'ordinamento nazionale italiano ma, conformemente alle disposizione dei Trattati, è di immediata efficacia. Essa pertanto diviene criterio di interpretazione e non trova limiti temporali alla sua applicazione se non in quelli previsti dalla normativa nazionale di ciascuno Stato dell'Unione (per l'Italia il termine è normalmente quadriennale dallo spirare dell'anno di presentazione della dichiarazione Modello Unico).

L'Agenzia delle Entrate e la Polizia Tributaria non dispongono del potere di decisione circa la natura curativa o meno di un intervento, ma possono muovere contestazioni tali da provocare un esame della veridicità delle diagnosi proposte dal medico ad opera del Giudice Tributario (il quale, con tutta probabilità dovrebbe avvalersi a sua volta, di una consulenza medica). La mancata valutazione documentalmente rilevabile del carattere di cura potrà invece essere oggettivamente rilevata dagli organi di controllo prescindendo da ogni indagine di ordine medico. Riprese immotivate o prive di base tecnica dovranno essere decisamente contrastate contestate a mezzo di procedura contenziosa.

Da ultimo, i contenuti della circolare 4/2005 dell'Agenzia delle Entrate che, al numero 8, sostanzialmente escludeva la rilevanza IVA delle prestazioni di chirurgia estetica, portano ad escludere l'applicabilità di sanzioni, dal momento che sembra fondatamente sostenibile come il contribuente si sia adeguato ad indicazioni dell'Agenzia medesima.

Si resta a disposizione per ulteriori approfondimenti.

(Avv. Pietro A. Biancato)