

**IMPOSTE E TASSE IN GENERE**

Esenzioni ed agevolazioni, in genere  
Prescrizione e decadenza

**PROVA IN GENERE IN MATERIA CIVILE**

Onere della prova

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
COMM. TRIB. REG. PER L'UMBRIA  
PRIMA SEZIONE/COLLEGIO

Al Dott. xxxxx specializzato in chirurgia plastica e ricostruttiva, in seguito a un indagine Finanziaria dalla G.di F. di Terni del 17/10/2016 avviata nei suoi confronti, l'Agenzia delle Entrate di Terni in data 07/09/2017 gli notificava avvisi di accertamento per diversi anni di cui il n. (...) per l'anno di imposta 2015, di cui si discute, per maggiori imposte accertate, ai fini IVA, pari ad Euro 10.022,10, oltre sanzioni ed interessi. Con l'accertamento, a parere dell'Ufficio il Dott. xxxxx, aveva emesso:

1. Ricevute fiscali per consulenze medico legali esenti da IVA per prestazioni relative a consulenze (con recupero di Euro. 198,00)
2. Ricevute fiscali esenti da IVA per "interventi chirurgici" che a giudizio dell'Ufficio dovevano essere assoggettate ad IVA, sulla base della sentenza della Corte di Giustizia Europea del 21/03/113 (C-91112), dovevano essere considerate prestazioni a fini estetici, e come tali con l'applicazione dell'Iva. L'Ufficio notificava al Contribuente proposta di mediazione con sola riduzione delle sanzioni, alla quale il contribuente non aderiva e si costituiva in giudizio con ricorso, sollevando una serie di eccezioni e violazioni commesse dall'Ufficio, quali violazione dell'art. 633/72 D.P.R. n. 633 del 1972, eccettuando difetto di istruttoria, difetto di motivazione, difetto dei presupposti, travisamento dei fatti. Riferisce che l'Agenzia delle Entrate ha disatteso la propria stessa circ. n. 4/2005 che dispone l'esenzione dell'imposta IVA delle prestazioni di chirurgia plastica richiamando altresì il concetto di salute definito dall'OMS, che afferma che la chirurgia estetica rientra a pieno titolo nel concetto di attività sanitaria. Sostiene inoltre che la sentenza della Corte di Giustizia Europea, richiamata dall'Ufficio afferma che per distinguere le prestazioni esenti da quelle non esenti si deve valutare anche l'aspetto psicologico e che la valutazione del tipo di intervento-curativo o estetico - e questo deve essere fatta dal medico. L'Agenzia delle Entrate di Terni in risposta, rilevava in primis che il ricorrente non aveva contestato i rilievi relativi alle riprese per l'emissione di ricevute fiscali per le prestazioni medico legali, per un importo di Euro 900,00 e che nel resto delle ricevute, la dizione generica riportata dal Dott. xxxxx nelle ricevute "interventi chirurgici", non ha consentito di comprendere il tipo di intervento sulla base della sentenza della Corte di Giustizia Europea che ha chiarito il principio secondo cui le prestazioni aventi finalità prettamente estetiche sono da assoggettare ad IVA, mentre sono esenti le prestazioni estetiche rientranti nella nozione di "cure mediche" o di "prestazioni mediche. I primi giudici della CTP di Terni accoglievano il ricorso, con sentenza n°170/2018 del 25/10/2018 compensando le spese di giudizio, sostenendo in sintesi che da parte dell'Ufficio, non è stato provato che gli interventi oggetto di accertamento siano stati di puramente di natura estetica e quindi soggetti ad imposta IVA. Appellandosi, l'Agenzia delle Entrate chiede la riforma dell'impugnata sentenza e la legittimità dell'atto di accertamento, con vittoria di spese di entrambi i gradi di giudizio.

Contesta le eccezioni sollevate dalla parte, ribadendo in primis, che il contribuente non aveva contestato nel corso del primo grado di giudizio le riprese di accertamento relative all'emissione di ricevuta fiscale esente da Iva per prestazioni medico legali, sulle quali l'Ufficio aveva invece applicato l'Iva al 22% , essendo le medesime escluse dall'esenzione (art. 10, n. 18 del D.P.R. n. 633 del 1972) e chiede pertanto la conferma del rilievo nell'accertamento emesso.

Fa osservare che sulla questione i giudici della CTP di Terni, pur confermandone la legittimità dell'accertamento dell'Ufficio, omettevano nel dispositivo della sentenza impugnata le indicazioni sul punto, accogliendo in toto il ricorso del contribuente, con evidente erroneità e contraddittorietà della sentenza. Sulla questione invece delle ricevute per "prestazioni chirurgiche" rilasciate dal professionista senza Iva, l'Ufficio contesta la sentenza, rilevando la motivazione della medesima, che viola i principi dettati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e della giurisprudenza di legittimità. Evidenzia che, il Giudice di prime cure, non ha indicato l'iter logico giuridico seguito per giungere alla propria conclusione, ritenendo erroneamente inoltre che fosse a carico dell'Ufficio l'onere della prova per dimostrare o

discernere quali fossero le prestazioni eseguite dal dott. xxxxx ai fini terapeutici e quali a fini estetici, salvo poi affermare, in maniera contraddittoria, "che la valutazione della finalità della prestazione, e di conseguenza l'esenzione o meno dell'imposta Iva, è una valutazione di carattere esclusivamente medico ed è riservata al personale medico abilitato. Ritiene, quindi, che, in merito al suddetto profilo, la sentenza sia errata e quindi da riformare e che in tema di esenzioni l'onere della prova grava sul contribuente, come affermato costantemente dalla giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. 8184/15, Cass.13991/14, Cass.5679/14, Cass. 20575/11 e Cass. 21435/09). In secondo luogo ribadisce, come già fatto in primo grado, che la Corte di Giustizia, nella sentenza del 20/11/03, cause C-307/11 e C-212/01, non esenta l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, ma esenta 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 di Giustizia, 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 e che, 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. Lamenta che in sede di ricorso il contribuente accertato si era riservato di produrre il tipo di prestazione medica resa, salvo liberatoria dei pazienti, cosa che non ha fatto e a parere dell'Ufficio i suddetti trattamenti, per la grande maggioranza dei casi, a sommo avviso di questa difesa, non paiono avere carattere "sanitario", ma "estetico" (doc. 5), con conseguente assoggettamento ad IVA Sul punto, segnala la sentenza n.2328/12/2018 della CTR di Bologna che afferma che il medico può senz'altro ritenere che una prestazione abbia carattere terapeutico e non semplicemente estetico, ma di ciò deve poi offrire giustificazione, fondata su elementi obiettivi, quando l'amministrazione finanziaria gli chieda di giustificare l'esenzione, cosa che non è stata fatta nel caso in questione.

#### Motivi della decisione

Il Collegio preso atto della documentazione a disposizione ed esaminato il P.V.C. della G. di F. relativamente all'anno 2015 di cui si discute, accoglie parzialmente l'appello dell'Ufficio come in motivazione. Innanzitutto occorre distinguere preliminarmente la natura delle prestazioni e le corrispondenti ricevute rilasciate dal professionista Dott. Xxxxx specializzato in chirurgia plastica e ricostruttiva. Nel pvc della G.di F. di Terni, risulta che il professionista, ha effettuato prestazioni, rilasciando sia certificazioni mediche riguardanti perizie medico-legali perizie specialistiche con relazioni medico-legali, oltre ad effettuare altre prestazioni rilasciando ricevute per "interventi chirurgici" Per poter stabilire il trattamento dell'IVA ed in particolare le esenzioni Iva su tali ricevute, occorre tener presente, sia l'art.13 parte A, n. 1, lett. c), della sesta Direttiva Europea, e quanto la giurisprudenza della Corte di giustizia Europea ,(vedi sentenze cause 307/01 e 212/01 e altre) stabilendo che l'esenzione IVA 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 Al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione occorre individuare il contesto in cui le prestazioni sanitarie sono rese per stabilire quale sia il loro scopo principale. Prendendo in considerazione il primo gruppo di prestazioni e ricevute, occorre tener presente, se una prestazione medica viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare nonché di mantenere o di ristabilire la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non si applica. Trattasi infatti di certificazioni, perizie medico-legali attraverso cui si persegue lo scopo principale di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui, che non hanno la finalità di tutelare la salute della persona e che anche nel nostro ordinamento normativa, sono escluse dall'esenzione prevista dall'art. 10, n. 18 del D.P.R. n. 633 del 1972. Il Collegio ritiene pertanto che la prima specie delle prestazioni ed il tenore letterale riportata nelle ricevute emesse dal professionista accertato, non rientrano nelle prestazioni esenti da Iva e quindi giusto ha fatto l'Ufficio a richiederne l'applicazione sulle ricevute. Sulla questione ed in particolari su queste prestazioni/ ricevute esenti da Iva, i primi giudici non si sono espressi nella sentenza appellata, anche se richiesto esplicitamente dall'Ufficio, emettendo per errore un dispositivo di accoglimento totale del ricorso del contribuente Si unisce oltre il fatto poi che, le suddette esenzioni dall'Iva, non sono state reclamate dal contribuente durante tutta la fase di ricorso né richiamate ultra petitem, nel presente appello, e quindi ormai si è formato il giudicato sulla questione per stessa acquiescenza implicita dello stesso contribuente. Circa invece la esenzione applicata dal professionista per le altre ricevute per "interventi chirurgici e rivendicata dal medesimo, la cosa

si presenta più complessa e articolata per la natura stessa del significato di "prestazione medica" e della sua natura, rispetto al complesso delle attività rese nell'ambito di tali professioni. Il problema nasce anche dall'interpretazione del concetto di salute. La legislazione italiana non contempla una definizione normativa" a riguardo, riportandosi a quella dell'OMS (Organizzazione Mondiale della Sanità). Secondo l'OMS. (Convenzione istitutiva OMS firmata a New York nel lontano 1946) per concetto di salute si intende uno stato di completo benessere fisico, mentale e sociale e non semplicemente l'assenza di malattia o di infermità. Pertanto, rientrano nelle prestazioni e cure mediche tutte quelle attività che sono dirette ad ottenere assenza di malattia e miglioramento di stato di benessere fisico, mentale e sociale dell'individuo, basate sul rapporto terapeutico medico paziente. Il concetto di "salute", come quello, di "malattia", quindi non va limitato al mero fatto "fisico", accertabile mediante strumenti diagnostici. Anche "l'estetica" di una persona, nell'accezione in cui la intende l'Agenzia delle Entrate appellante, nella società attuale è una componente non di poco conto dello stato di "benessere fisico sociale e mentale che integra il concetto di salute. La presenza di un difetto evidente del volto o del corpo comporta molto spesso senso di "vergogna", diminuzione di autostima. problemi relazionali, talvolta anche comportamentali; tutto ciò comporta uno stato di malessere psicologico e sociale. Quasi sempre la rimozione con un intervento chirurgico del problema fisicou00AD Estetico, se ben riuscita, comporta di per se un effetto benefico sul problema psicologico, contribuendo al benessere e quindi alla tutela la salute. Si pensi ai più evidenti interventi chirurgici per eliminare tutti quei inestetismi sia di natura congenita, sia talvolta dovuti ad eventi pregressi di vario genere in seguito a incidenti stradali, per ustioni in seguito ad incendi e nei casi più gravi per effetti tumorali. Tutte situazioni che si rendono suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone e che l'intervento chirurgico ben riuscito, comporta molto spesso la salute fisico-mentale del paziente. Il confine però tra l'intervento di tipo medico prettamente sanitario per tutelare la salute e l'intervento estetico da ritenersi finalizzato solamente a migliorarne solo l'aspetto per le più varie ragioni, si presenta di difficile esame e classificazione. Basti pensare per esempio a taluni interventi che potrebbero sembrare solamente di natura estetica ma che invece assicurano una soluzione a molte questioni di salute oltre che a migliorare un equilibrio psichico e sociale. Gli interventi stessi di rinoplastica, che consentendo di rimodellare il naso di una persona anche a fini estetici, spesso si abbina alla correzione di una imperfezione respiratoria. Così come gli interventi di blefaroplastica, che consentono di rimuovere il grasso in eccesso dalle palpebre superiori ed inferiori di una persona, hanno senza dubbio effetto estetico importante, ma di fatto, molto spesso, eliminano un problema visivo di non poco conto (palpebre a "tendina"), che si chiama "blefarocalasi con riduzione del campo visivo. La stessa mastoplastica riduttiva (riduzione del seno), senza dubbio spesso viene fatta per migliorare l'aspetto della donna ed escludendo i casi di rimozione di carcinoma al seno, spesso si abbina alla correzione della stessa postura, riducendo l'aggravio a carico della colonna vertebrale, evitando la deformazione della stessa. Sul punto, spesso le stesse associazioni dei medici chirurgici e i singoli contribuenti hanno cercato di avere risposta attraverso richiesta agli organi competenti nazionali, per meglio capire ed avere lumi e conforto per una corretta applicazione dell'esenzione dell'IVA. Anche la giurisprudenza comunitaria che quella nazionale, hanno cercato di creare dei confini trovando una ratio legis per l'esenzione Iva agevolando l'accesso alle cure, onde rafforzare la tutela alla salute, bene costituzionalmente protetto, negando però il diritto all'esenzione per i "trattamenti di natura puramente estetica" (Corte di giustizia causa C-91/12 del 21 marzo 2013 e Cassazione 21272/2005), dove viene meno la giustificazione dell'esenzione IVA della prestazione, ristabilendo la piena operatività del principio di neutralità dell'Iva con il pagamento da parte del destinatario finale della prestazione e cioè al clienteu00AD paziente. Suddetti confini, per la natura stessa della finalità della prestazione medica, come già detto, si prestano ad essere labili e comunque definiti e demandati ad esclusiva interpretazione medica da parte degli addetti ai lavori. La cosa si presenta alquanto problematica se tali classificazioni debbano scaturire dallo stesso medico-chirurgo accertato, dove l'interesse di parte potrebbe far venir meno la causa oggettiva o le concause stesse dell'intervento. Rientrando nel merito della questione trattata, e relativamente all'accertamento dell'anno 2015, non sembrano a parere del Collegio però assenti le classificazioni degli interventi definiti "chirurgici" e che il professionista accertato, si è prestato a fare invitato dalla stessa G.di F., disponibilità messa in dubbio dall'Ufficio. Nello stesso PVC della G.di F., pag.15 viene detto: "...I verbalizzanti hanno altresì ,rilevato che il Dott. xxxxx ha emesso ricevute con la dicitura "intervento chirurgico".

Questi invitato a specificare,per ogni singolo intervento chirurgico, il tipo di trattamento cui erano stati sottoposti i pazienti .....forniva per ciascuno il dettaglio dell'intervento effettuato ..." seguiva una tabella riepilogativa per l'anno 2015 ,degli "interventi chirurgici" effettuati dal Dott. xxxxx... ....L'elenco completo con i dati identificativi verrà inviato, in busta chiusa , alla sola Agenzia delle Entrate-Direzione Prov. Terni competente per l'accertamento ...".Non può essere

negata pertanto una collaborazione da parte del professionista accertato , messa in dubbio dall'Ufficio fiscale , avendo avuto quest'ultimo anche l' ulteriore possibilità di indagare, chiedere informazioni sulla natura degli interventi chirurgici interpellando i clienti-pazienti, non escludendo altresì la possibilità di una Consulenza medica. Con riferimento poi all'onere della prova che l'Ufficio imputa al contribuente accertato, occorre precisare che la stessa circolare n.4/2015 dell'Agenzia delle Entrate -Direzione Generale Contenzioso, art. 8)- Prestazioni di chirurgia estetica recita : "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. Trattasi quindi di una evidente "inversione dell'onere della prova" spettante all' Ufficio, per dimostrare la prova contraria per il diniego dell'esenzione dell'Iva sulle ricevute delle prestazioni chirurgiche, prova che il Collegio ritiene non avvenuta da parte dell'Ufficio o per lo meno non in modo convincente, essendo stato affermato semplicemente che a parere dell'Ufficio i suddetti trattamenti, "per la grande maggioranza dei casi, non paiono avere carattere "sanitario", ma "estetico. In considerazione della complessità della questione e della soccombenza di entrambe le parti, si ritiene giusto di compensare le spese di giudizio del grado tra le parti.

P.Q.M.

Accoglie parzialmente l'appello, come da motivazione.  
Spese compensate del presente giudizio  
Perugia il, 17 luglio 2019