

# PARERE TECNICO-LEGALE IVA & MEDICINA ESTETICA

---



COLLEGIO ITALIANO DELLE SOCIETÀ  
SCIENTIFICHE DI MEDICINA ESTETICA



# Introduzione

Alla luce dell'interrogazione parlamentare n. 3-03094 presentata dal Senatore Perosino nella seduta n.404 ai Ministri dell'Economia e delle Finanze e della salute sull'applicabilità del regime IVA degli interventi medico-estetici e della risposta resa dal Sottosegretario FRENI, si fornisce analisi tecnico-legale, normativa e giurisprudenziale.

## INTERROGAZIONE IN COMMISSIONE FINANZE AL SENATO

### Legislatura 18 Atto di Sindacato Ispettivo n° 3-03094

Atto n. 3-03094 (in Commissione)

Publicato il 16 febbraio 2022, nella seduta n. 404 Svolto nella seduta n. 305 della 6a Commissione (10/03/2022)

PEROSINO - Ai Ministri dell'economia e delle finanze e della salute. - Premesso che:

le principali associazioni italiane rappresentative dei medici estetici chiedono un intervento dell'amministrazione finanziaria volto a stabilire, in maniera univoca e definitiva, l'esenzione da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 18, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 agli interventi di medicina estetica resi da esercenti la professione sanitaria di medico, con il duplice scopo di equiparare gli interventi medico-estetici agli interventi medici in generale e agevolare l'accesso per il pubblico a tali generi di interventi non penalizzandoli tramite l'aggravio fiscale dell'IVA;

l'articolo 10, comma 1, n. 18, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 prevede che siano considerate esenti dall'applicazione dell'IVA "le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie";

dal tenore letterale della norma, derivazione diretta della direttiva 2006/112/CE, si evince chiaramente che i trattamenti sanitari sono esenti dall'applicazione di aggravio IVA, se riconducibili alla nozione di cure mediche alla persona eseguite da un professionista;

la circolare n. 4/E del 28 gennaio 2005 resa dall'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'esenzione IVA è ammessa per le sole prestazioni di chirurgia estetica, e non per quelle di medicina estetica nella loro interezza, "in quanto connesse al benessere psico-fisico del soggetto e quindi alla tutela della salute della persona";

tale chiarimento dell'amministrazione finanziaria ha indotto negli ultimi anni la proliferazione di atti di accertamento fiscale ai fini IVA nei confronti dei medici professionisti regolarmente iscritti all'albo ed esercenti l'attività di medicina estetica;

la materia del contendere nasce, inoltre, in quanto gli uffici si riferiscono alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenza 21 marzo 2013, causa C-91/12) che ha rimarcato la distinzione nell'ambito degli interventi di medicina estetica tra trattamenti terapeutici e trattamenti di natura puramente cosmetica;

a ratio sottesa alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea è che le prestazioni di medicina estetica rientrano nelle nozioni di cure o di prestazioni mediche, qualora abbiano lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone e di conseguenza sarebbe in tali fattispecie palese la soddisfazione del "benessere psico-fisico" del paziente, al quale è finalizzata la prestazione medica professionale per essere qualificata come "terapeutica" e, quindi, esente da IVA;

secondo alcuni uffici dell'Agenzia delle entrate il solo fatto che la prestazione sia compiuta da un medico è un elemento necessario, ma non sufficiente ad attribuire il fine curativo dello stesso;

ma è di tutta evidenza che qualsiasi atto medico, sia esso curativo per patologia, sia esso curativo per disagio psicofisico, è sempre preceduto da un approccio diagnostico al paziente o in qualsiasi specialità medica o chirurgica, anche in medicina estetica, qualsiasi programma terapeutico è sempre il risultato di una diagnosi che viene realizzata dal medico estetico dopo una visita specifica che prevede una serie di valutazioni strumentali (morfoantropometrica, ecografica dell'ipoderma, psicologica, posturale, angiologica degli arti inferiori, cutanea), che hanno lo stesso valore di quello che per un cardiologo può avere un elettrocardiogramma;

sarebbe opportuno quindi che l'Agenzia delle entrate emanasse un'apposita circolare che chiarisse l'equiparazione agli interventi medici generali, e la conseguente esenzione dall'applicazione dell'IVA, per tutti gli interventi medico-estetici effettuati, a patto che siano effettuati da medici professionisti regolarmente iscritti all'albo,

si chiede di sapere quale sia l'orientamento dei Ministri in indirizzo in merito alla questione e quali iniziative intendano intraprendere al fine di chiarire l'equiparazione agli interventi medici generali, e la conseguente esenzione dall'applicazione dell'IVA, per tutti gli interventi medico-estetici effettuati.

## Legislatura 18a - 6a Commissione permanente Resoconto sommario n. 305 del 10/03/2022

Il sottosegretario FRENÌ risponde all'interrogazione 3-03094 sintetizzandone ampiamente il contenuto, con particolare riferimento alle pronunce della Cassazione e della Corte di giustizia europea facendo presente che, come già più volte chiarito nei documenti di prassi e nelle risposte ad istanze di interpello, è necessario che il requisito soggettivo e quello oggettivo siano esplicitamente ed autonomamente identificabili al fine dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 10, primo comma, numero 18), del decreto IVA. Conseguentemente, sono agevolabili le sole prestazioni che, oltre ad essere eseguite nell'ambito di una prestazione medica, siano autonomamente qualificabili come "di diagnosi, cura e riabilitazione".

# ANALISI DEGLI ELEMENTI DI DIRITTO DELLA RISPOSTA ALL'INTERROGAZIONE 3-03094

## Premesse di diritto

### DISCIPLINA COMUNITARIA E RECEPIMENTO NAZIONALE

L'art. 132 par.1, lettere b) e c) della direttiva 2006/112/CE ( Direttiva IVA) stabilisce che gli stati membri dell'UE esentano IVA:

**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;

I principi della Direttiva sono stati recepiti dall'art. 10, n.18) del D.P.R. n. 633 del 1972 che stabilisce che sono esenti da imposta: "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"

#### CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE n. 4/E del 2005

La circolare ha chiarito che la Direttiva **non esenta tutte le prestazioni** che possono essere effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, ma solamente **quelle corrispondenti alla nozione di "prestazioni mediche"**.

Le prestazioni mediche devono essere intese, ai sensi delle sentenze della Corte di Giustizia del 20 novembre 2003 - cause C-307/01 e C-212/01, come prestazioni di " **diagnosi, cura e riabilitazione il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone**".

#### **FOCUS CHIRURGIA ESTETICA**

Secondo la circolare " 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. "

**SENTENZA 21 MARZO 2013, CAUSA C-91/12**

La sentenza della Corte di Giustizia del 21 marzo 2013, nella causa C-91/12, presenta i seguenti elementi di rilievo:

- a) Secondo la giurisprudenza il concetto di "esenzione" deve essere interpretato in senso restrittivo, trattandosi di una deroga all'ordinaria riscossione per ogni prestazione di servizi ( punto 23 causa C-91/12)
- b) Rientrano nell'esenzione IVA le prestazioni mediche che vengono rese allo scopo di tutelare, dunque anche mantenere o ristabilire, la tutela delle persone (punto 24 causa C-91/12)
- c) Nozione "**cure mediche**" e "**prestazioni mediche**" (di cui all'art. 132, paragrafo 1, lettere b) e c) ) riguardano **entrambe** delle prestazioni che hanno lo **scopo di diagnosticare, di curare** e, nella misura del possibile, di **guarire** malattie o problemi di salute (punto 25 causa C-91/12)
- d) Lo scopo per cui viene effettuato un trattamento è rilevante: il trattamento o operazione è **esente** da IVA **solo quando ha "lo scopo di trattare o curare persone che, a seguito di una malattia, di un trauma oppure un handicap fisico congenito, abbiano bisogno di un intervento di natura estetica" e "se non corrisponde a scopi puramente estetici"** (punto 29 causa C-91/12)
- e) Ai fini della **valutazione dello scopo terapeutico dell'intervento non è di per sé determinante la semplice convinzione soggettiva che sorge nella mente del paziente: questa valutazione presenta un carattere medico e deve basarsi su constatazioni che hanno tale natura**, effettuate da personale qualificato (punto 34 e punto 35 causa C-91/12)
- f) **È necessario, ma non sufficiente** che i trattamenti/operazioni **siano effettuati da soggetti appartenenti al corpo medico** o che lo scopo di tali interventi sia determinato dal professionista (punto 36 causa C-91/12)

**CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, SENTENZA DEL 27 GIUGNO 2019 - Causa C-597/2017**

Nella sentenza è stata fatta una distinzione fra trattamenti di carattere terapeutico dai trattamenti di carattere estetico.

**INTERPELLI E DICHIARAZIONI DEL COMITATO IVA**

Sulla distinzione tra trattamento medico e trattamento estetico, il Comitato IVA si è espresso inoltre sia il 19 ottobre 2021 che il 22 novembre 2021:

- 19 OTTOBRE 2021: il Comitato IVA ha considerato, a larga maggioranza, che un intervento chirurgico per qualificarsi **come cure mediche** - ai sensi della Direttiva IVA - deve essere effettuato per uno scopo terapeutico ritenuto necessario ai fini della **prevenzione e della cura della malattia** che può essere **anche di natura psicologica**.
- 22 NOVEMBRE 2021: il Comitato IVA ha ritenuto che quando un intervento è intrapreso solo per scopi cosmetici non può essere qualificato come un trattamento medico.

# ANALISI TECNICO - LEGALE

Già la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 2005 ha subordinato l'esenzione dell'IVA delle prestazioni al ricorrere di un requisito soggettivo e di un requisito oggettivo.

## A) PROFILO OGGETTIVO

Si precisa che

- Applicazione dell'art. 10, primo comma, n.18) del D.P.R. N.633 del 1972 " *va limitata 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 eseguito nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia*"
- "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" ( Circolare n.4/E del 2005)

### Cassazione n. 27947 del 13 ottobre 2021

Queste conclusioni sono state ribadite anche dalla Cassazione nell'Ordinanza n. 27947 del 13 ottobre 2021 che ha dichiarato che:

- Le **prestazioni mediche e paramediche** di chirurgia estetica si distinguono dalle prestazioni a contenuto **meramente cosmetico** e sono esenti di imposta, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 10, n. 18, **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**.
- Per le prestazioni di natura puramente estetica, anche se rese da personale infermieristico soggetto a vigilanza, va esclusa l'esenzione " una volta ritenuto che i trattamenti praticati non abbiano contenuto intrinseco di prestazione sanitaria medica o paramedica destinataria della prevista esenzione"
- Il **contribuente è tenuto a " provare la destinazione dei trattamenti di chirurgia estetica alla diagnosi, alla cura o alla guarigione di malattie o problemi di salute o alla tutela, al mantenimento e al ristabilimento della salute** delle persone, ai fini dell'esenzione IVA, grava sul sanitario che esegue le relative prestazioni"

## **B) PROFILO SOGGETTIVO**

La direttiva IVA non definisce la nozione di “professioni mediche e paramediche”, dal momento che tale libertà di definizione viene lasciata agli Stati Membri.

La circolare n.4/E del 2005 e la Risoluzione del 20 dicembre 2011 n.128/E hanno chiarito:

“La prestazione medica o paramedica può essere esente dall’IVA solo se resa dai soggetti sottoposti a vigilanza ai sensi dell’art.99 del R.D. 27 luglio 1934 n.1265 e successive modificazioni ovvero individuati dal decreto del ministero della sanità 17 maggio 2002”

# CONCLUSIONI

**L'esenzione dell'applicazione dell'IVA nelle fatture di Medicina Estetica ricorre quando sono identificabili autonomamente ed esplicitamente i requisiti soggettivo ed oggettivo**

## 1. REQUISITO SOGGETTIVO

Prestazioni devono essere erogate nell'esercizio di **professioni sanitarie** soggette a vigilanza, in riferimento alla normativa nazionale (articolo 132 direttiva 2006/112/CE)

La risposta all'interrogazione fa riferimento al decreto IVA il quale menziona professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del Tullss ovvero individuate con decreto del ministero della Salute di concerto con il Mef.

Elementi a supporto dell'adempimento del requisito soggettivo:

- Titoli professionali;
- Iscrizione albo professionale;
- Consenso informato sottoscritto dal personale medico ( oltre al paziente)

## 2. REQUISITO OGGETTIVO

Le prestazioni devono essere prestazioni di **diagnosi, cura e riabilitazione**. L'esenzione spetta infatti solo per prestazioni «il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone» (sentenze Corte Ue C-307/01 e C-212/01). Non è sufficiente la semplice convinzione soggettiva di chi si sottopone all'intervento estetico ma la valutazione, che ha carattere medico, deve basarsi su constatazioni svolte da personale qualificato a tale scopo (sentenza C-91/12).

Le prestazioni sanitarie sono delle prestazioni che prevedono un'approfondita visita medica in cui vengano raccolti tutti gli elementi anamnestici del paziente; l'individuazione di una eventuale patologia (diagnosi) e il successivo iter terapeutico ( sia esso preventivo o di cura).

Elementi a supporto dell'adempimento del requisito oggettivo:

- Struttura ove la prestazione viene erogata;
- Documentazione sanitaria ( cartella clinica, documentazione fotografica sanitaria, consenso informato al trattamento medico) dalla quale si evinca la finalità di diagnosi, cura e riabilitazione;
- Emissione di fattura che sia fedelmente rappresentativa ed esplicativa della prestazione medica erogata che esprima il percorso di diagnosi, cura e riabilitazione



Quindi ai fini dell'esenzione IVA delle prestazioni di medicina e chirurgia estetica non è sufficiente che la prestazione sia erogata da soggetti abilitati, ma la stessa deve avere la funzione curativa intesa sia come guarigione che come prevenzione.

## CONCLUSIONI

**Nel caso in cui le prestazioni di medicina e chirurgia estetica siano erogate dal Medico nell'esercizio della propria professione sanitaria e abbiano la finalità di diagnosi, cura e riabilitazione quest'ultime si intendono esenti da IVA.**

**Si ricorda che l'onere della prova di tali adempimenti ricade in capo al contribuente**  
(al medico o alla struttura sanitaria che emette la ricevuta/fattura della prestazione)

## NORMATIVA E GIURISPRUDENZA

- ART. 10, COMMA 1, N. 18, DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA N. 633 DEL 1972
- CASS. 13 OTTOBRE 2021 N. 27947
- CASS. 28 FEBBRAIO 2022, N. 6572
- CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N.4/2005
- COMM. TRIB. REGIONALE EMILIA-ROMAGNA BOLOGNA SEZ. XII, 19/02/2021, N. 509
- COMM. TRIB. REGIONALE EMILIA-ROMAGNA BOLOGNA SEZ. XII, SENT., 02-10-2018, N. 2328
- CORTE DI GIUSTIZIA, SENTENZA 21 MARZO 2013, Causa C-91/12
- CORTE DI GIUSTIZIA, SENTENZA DEL 20 NOVEMBRE 2003, Causa C-212/01
- CORTE DI GIUSTIZIA, SENTENZA DEL 20 NOVEMBRE 2003, Causa C-307/01
- CORTE DI GIUSTIZIA, SENTENZA DEL 27 GIUGNO 2019, Causa C- 597/2017
- DIRETTIVA 2006/112/CE - ART. 132
- INTERPELLO COMITATO IVA 19 OTTOBRE 2021
- INTERPELLO COMITATO IVA 22 NOVEMBRE 2021
- PARERE FNOMCEO DEL 21.02.2019
- POSITION STATEMENT DELLE SOCIETA' SCIENTIFICHE DI MEDICINA E CHIRURGIA ESTETICA DEL 2013
- SENTENZA COMMISSIONE TRIBUTARIA 104/17 DEL 01.01.2018
- SENTENZA COMMISSIONE TRIBUTARIA 195/17 DEL 03.07.2017
- SENTENZA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONE UMBRIA 176 DEL 17.07.2019

