

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

EVIO LARINI

Il Presidente

ANTONELLA IOFFREDI

Sentenza n. 254/2024

Depositata il 12/12/2024

Il Segretario

MASSIMO DE SANTIS



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di PARMA Sezione 3, riunita in udienza il 26/09/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**IOFFREDI ANTONELLA**, Presidente

**LARINI EVIO**, Relatore

**PAVIGNANI IVONNE**, Giudice

in data 26/09/2024 ha pronunciato la seguente

### **SENTENZA**

- sul ricorso n. 171/2023 depositato il 07/06/2023

**proposto da**

---

**Difeso da**

Giulia Baldiserry - BLDGLI87T67G479M

Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

**Rappresentato da** \_\_\_\_\_

**ed elettivamente domiciliato presso** f.dominici@pec.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Parma - Strada Quarta 6/1a 43123 Parma PR

**elettivamente domiciliato presso** dp.parma@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL06R401477 2022 IVA-OPERAZIONI ESENTI 2016

- sul ricorso n. 181/2023 depositato il 15/06/2023

**proposto da**

---

**Difeso da**

Giulia Baldiserry - BLDGLI87T67G479M

Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

**ed elettivamente domiciliato presso**

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Parma - Strada Quarta 6/1a 43123 Parma PR

**elettivamente domiciliato presso** dp.parma@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01R401449 2022 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2016

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01R401449 2022 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2016
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01R401449 2022 IRPEF-ALTRO 2016
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01R401449 2022 IVA-OPERAZIONI ESENTI 2016
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01R401449 2022 IRAP 2016

- sul ricorso n. 246/2024 depositato il 17/05/2024

**proposto da**

**Difeso da**

Giulia Baldiserry - BLDGLI87T67G479M  
Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

**Rappresentato da** \_\_\_\_\_

**Rappresentante difeso da**

Giulia Baldiserry - BLDGLI87T67G479M  
Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

ed elettivamente domiciliato presso f.dominici@pec.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Parma - Strada Quarta N. 6/1a 43123 Parma PR

elettivamente domiciliato presso dp.parma@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL03S101439 2023 IVA-OPERAZIONI ESENTI 2017

- sul ricorso n. 267/2024 depositato il 04/06/2024

**proposto da**

---

**Difeso da**

Giulia Baldiserry - BLDGLI87T67G479M  
Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

ed elettivamente domiciliato presso

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Parma - Strada Quarta 6/1a 43123 Parma PR

elettivamente domiciliato presso dp.parma@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01S101316 2023 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2017

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01S101316 2023 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2017

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01S101316 2023 IRPEF-ALTRO 2017

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01S101316 2023 IVA-OPERAZIONI ESENTI 2017

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THL01S101316 2023 IRAP 2017

**a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 20/2024 depositato il 18/10/2024**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:**

**Resistente/Appellato:**

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Preliminarmente, i ricorsi n.181/2023, n.246/2024 e n.267/2024 vengono riuniti al ricorso n.171/2023 per evidente connessione soggettiva ed oggettiva, trattandosi degli accertamenti emanati a carico del poliambulatorio privato e del medico chirurgo plastico operante presso la succitata struttura, per due annualità differenti.

Trattasi infatti dei ricorsi formulati dal poliambulatorio privato e dal medico chirurgo plastico avverso gli avvisi di accertamento per gli anni d'imposta 2016 e 2017, relativamente al recupero delle imposte IVA ed addizionali IRPEF per quest'ultimo, emessi per prestazioni ritenute di chirurgia estetica da assoggettare ad IVA, e non per la cura di malattie o problematiche di salute, esenti dall'imposta per specifica normativa di legge.

Il recupero dell'imposta IVA a carico del poliambulatorio ammonta ad €.116.313,00, oltre sanzioni ed interessi per complessivi €.267.939,14, mentre per il medico chirurgo le imposte IVA ed IRPEF ammontano ad €.190.528,00, oltre sanzioni ed interessi per complessivi €.325.091,07, specificando che per l'annualità 2016 lo stesso ha provveduto a definire le sanzioni in modo agevolato, con versamento in data 16.05.2023, per cui la controversia, per detta annualità, deve essere inquadrata solamente avverso le maggiori imposte ed interessi.

Più precisamente, l'Ufficio, per le succitate annualità, ha avviato un controllo sulle posizioni fiscali del chirurgo e delle strutture mediche presso le quali lo stesso prestava la propria attività, al termine del quale è emerso che tutte le prestazioni chirurgiche effettuate presso la struttura ricorrente sono state emesse in esenzione di IVA. Sono invece risultate corrette le prestazioni effettuate presso l'altra struttura con sede in Modena.

Ha quindi avviato l'apposito contraddittorio invitando solamente il poliambulatorio "Dulcamara" ed il medico chirurgo a rendere chiarimenti in ordine alle criticità riscontrate, chiarimenti e documentazione probatoria parzialmente prodotta per l'annualità 2016, mentre per l'annualità 2017 parte delle prestazioni sono state ritenute effettivi interventi inerenti valide ragioni di salute, dopo di che ha provveduto all'emissione degli avvisi di accertamento impugnati.

Ne è quindi seguita la proposizione di separati ricorsi, ora qui riuniti, nei quali, dopo l'esposizione dei fatti e dei motivi di merito, vengono eccepiti le sottoelencate eccezioni:

- Decadenza dal potere di accertamento;
- Violazione dell'obbligo del preventivo contraddittorio e conseguente difetto di motivazione;
- Illegittimità per duplicazione dell'imposta;
- Violazione e falsa applicazione dell'art. 10 - comma 1 n.18 - del D.P.R. n. 633/1972;
- Violazione del principio del legittimo affidamento e certezza del diritto;
- Mancata valutazione dello scopo terapeutico;
- Mancato assolvimento dell'onere della prova a carico dell'Ufficio;
- Illegittimità delle sanzioni irrogate;
- Nullità per violazione dell'art. 4 - quater del D.L. n.145/2023

Viene quindi concluso con la richiesta in via preliminare della dichiarazione di nullità degli atti impugnati per quanto esposto, ed in via subordinata della disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza applicativa della norma e per buona fede dei ricorrenti, il tutto con vittoria di spese, da liquidarsi anche per ritenuta lite temeraria, ai sensi dell'art. 96 c.p.c.

Con proprie deduzioni l'Agenzia delle Entrate di Parma si è ritualmente costituita in giudizio contro deducendo

a tutte le eccezioni sollevate, sostenendo con articolate argomentazioni sia in fatto che in diritto la piena legittimità del proprio operato, supportato dai dettati normativi, nonché da giurisprudenza di diritto e di merito emanate dalle Corti di Giustizia Regionali, dalla Suprema Corte ed altresì dalla Corte di Giustizia Europea, sostenendo la mancanza di valide prove a sostegno delle prestazioni svolte e ritenute aventi fini terapeutici. Sono seguiti da parte ricorrente i depositi di memorie illustrative, con allegata documentazione medica, parte di cartelle cliniche e favorevole giurisprudenza di merito di primo e secondo grado per casi analoghi, con conclusiva richiesta di pieno accoglimento dei ricorsi, del favore delle spese oltre al riconoscimento del danno per lite temeraria, per abuso del processo.

L'ufficio ha replicato richiamando tutte le argomentazioni svolte in sede di controdeduzione, specificando che gli atti depositati a prova delle finalità terapeutiche degli interventi compiuti dal medico chirurgo plastico sono state ritenute di carattere generico ed astratto, mancando di una specifica esposizione delle necessità terapeutiche del paziente, e quindi inutilizzabili ai fini della vertenza, precisando che gli interventi compiuti, dalla documentazione depositata, devono considerarsi prestazioni aventi esclusivamente una finalità estetica e non terapeutica (fondamentalmente iniezioni di botulino).

Ha quindi concluso con la richiesta di rigetto dei ricorsi per infondatezza e di condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese di giudizio.

All'odierna seduta in pubblica udienza vengono discusse ed approfondite le argomentazioni della controversia, al termine delle quali le parti in causa si riportano alle rispettive tesi sostenute nella documentazione agli atti

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte riunita in Camera di consiglio, dopo aver valutato la documentazione prodotta e la discussione intervenuta, ritiene di dover parzialmente accogliere i ricorsi riuniti.

Prioritariamente in merito alla eccezione di decadenza dal potere di accertamento, la Corte osserva che ormai risulta consolidato il principio per cui il termine di decadenza, in seguito al periodo emergenziale Covid-19, è stato prorogato a tutto il 26 marzo 2023 e che pertanto nel caso in esame essendo stati notificati gli accertamenti antecedentemente a tale data, questi risultano validamente notificati, ragioni che ne determinano il rigetto.

Parimenti per quanto riguarda l'obbligo del preventivo contraddittorio, dal momento che risulta dimostrata l'instaurazione dello stesso mediante l'invito formulato dall'Ufficio accertatore alle parti ed il successivo esame della documentazione prodotta, indipendentemente dall'esito scaturito.

Relativamente all'eccezione di duplicazione dell'imposta, questa risulta palesemente infondata, in quanto l'assoggettamento all'IVA nelle singole operazioni imponibili segue le regole ordinarie di detta imposta, che nel caso in esame risulta dovuta dalla struttura al medico operante sulle prestazioni svolte dal medico stesso e successivamente dovuta dal paziente alla struttura per fatturazione effettuata dalla stessa nei suoi confronti.

Le vertenze in esame devono quindi specificatamente essere inquadrare nel merito della controversia e specificatamente se gli interventi eseguiti risultano essere di natura estetica oppure di medicina curativa.

A tale proposito necessita rivedere le disposizioni normative in merito all'applicazione dell'IVA sulle prestazioni mediche e precisamente l'art. 10 - comma 1 n. 18 - del D.P.R. n.633/1972, che espressamente recita:

Art. 10 Operazioni esenti dall'imposta

- 18) *le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese 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, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. L'esenzione si applica anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al numero 19), quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in tal caso, l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo;*

- 19) *le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di medicinali presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali.*

La suddetta normativa che ha comportato diverso contenzioso per la sua difficile incertezza applicativa, tra

cui appunto le cause in esame, è stata integrata con l'art. 4 – quater del D. L. n.145/2023, convertito nella Legge n.191/2023, che testualmente recita:

- *A decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, prevista dall'articolo 10, primo comma, numero 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica rese alla persona volte a diagnosticare o curare malattie o problemi di salute ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psico-fisica, solo a condizione che tali finalità terapeutiche risultino da apposita attestazione medica.*

- *Resta fermo il trattamento fiscale applicato ai fini dell'IVA alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.*

La Corte osserva inoltre che le norme sull'applicazione dell'IVA nelle prestazioni mediche di chirurgia estetica sono state oggetto di svariate precisazioni ed emanazione di principi applicativi, mediante la circolare esplicativa del MEF n. 4/2005 e la sentenza della CEE n. 91/2013, le quali sostanzialmente hanno enunciato alcuni principi inerenti le prestazioni svolte nell'esercizio della professione medica in merito all'applicazione dell'esenzione dall'imposta IVA in riferimento allo scopo di diagnosticare, curare e possibilmente guarire malattie o problematiche di salute, escludendo solamente gli interventi rispondenti a scopi puramente cosmetici, direttive che hanno indotto le parti ricorrenti a ritenere corretta l'esenzione dell'imposta per i trattamenti aventi finalità oltre che di cura, anche di ristabilimento della salute in termini psico-fisici, connessi soprattutto al miglioramento della qualità della vita, prima del definitivo chiarimento in merito alla diagnosi di effettuazione dell'intervento, avvenuto con il D. L. n.145/2023 sopra menzionato.

La novella legislativa, con riferimento alle prestazioni effettuate anteriormente alla entrata in vigore della stessa come nel caso in esame, non può essere applicata estensivamente ritenendo che, in tema di IVA, l'esenzione di cui all'art.10 del D.P.R. n. 633/1972, deve essere interpretata in senso restrittivo, conformemente alla giurisprudenza U.E., costituendo una deroga al principio generale in base al quale l'IVA è applicata ad ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso dal soggetto passivo, riconducendo le prestazioni mediche compiute esclusivamente agli interventi diretti alla diagnosi, cura e guarigione di malattie e problematiche di salute, debitamente documentate.

D'altra parte, si deve osservare che la circolare n. 4/E del 2005 emanata dall'Agenzia delle Entrate, e tutt'ora in vigore, ha creato una situazione di incertezza, ritenendo che le prestazioni mediche di chirurgia estetica siano esenti dall'imposta IVA. in quanto ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione, e quindi rivolte alla tutela della salute della persona, compresi gli interventi dovuti ad eventi pregressi di vario genere, comunque suscettibili di creare disagi psico-fisici alle persone. Premesso e considerato quanto sopra, la Corte ritiene che dalla documentazione in atti non emerga con sufficiente chiarezza che gli interventi accertati debbano essere inquadrati come prestazioni sanitarie di chirurgia estetica volte a ristabilire la salute del paziente, che hanno implicato una preventiva diagnosi e poi una terapia medica, anche e soprattutto di tipo psico-fisico, e quindi rientranti nella casistica di esenzione dall'IVA, mancando la prova, gravante sul contribuente, della sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per la fruizione dell'esenzione di cui all'art. 10 (voce 18) del D.P.R. n. 633/1972.

Relativamente, poi, all'accertamento del maggior reddito a carico del Dottor \_\_\_\_\_, si osserva che il maggior imponibile risulta essere la conseguenza dell'indebita deduzione dell'I.V.A. per acquisti in presenza di prestazioni tutte emesse in esenzione di I.V.A., ai sensi dell'art. 19 bis del DPR n. 633/1972 (meccanismo del pro-rata). Ne consegue che i ricorsi riuniti possono trovare solamente un parziale accoglimento, per le motivazioni anzi esposte, in merito alla sola irrogazione delle sanzioni per incertezza normativa, ai sensi dell'art. 6 – comma 2 - della Legge n.472/1997. Relativamente alle spese, tenuto conto della particolarità della vicenda e del recente sviluppo normativo di chiarimento dell'imposizione fiscale, si ritiene di doverne disporre l'integrale compensazione tra le parti.

#### **P.Q.M.**

A scioglimento della riserva assunta all'udienza del 26.09.2024, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Parma accoglie parzialmente il ricorso, annullando le sanzioni. Dichiara le spese processuali integralmente compensate tra le parti.