
IVA e Medicina Estetica

Esenzione, salvaguardia del passato

e onere della prova

Che cosa dicono la legge, l'Agenzia delle Entrate e i giudici tributari dopo il decreto Anticipi e la risoluzione n. 42/E del 2025. Come si vince e come si perde: guida ragionata per chirurghi plastici, medici estetici e strutture sanitarie.

IN BREVE

- ◆ Le prestazioni di chirurgia estetica fatturate in esenzione **prima del 17 dicembre 2023** sono fatte salve dalla legge (art. 4-quater, comma 2, D.L. n. 145/2023, riscritto nel 2024): per la stessa Agenzia delle Entrate restano esenti anche senza dimostrare la finalità terapeutica. Molti Giudici lo riconoscono, **ma non tutti**: l'argomento va sollevato espressamente.
- ◆ Per la **medicina estetica** la salvaguardia va estesa; in ogni caso l'Agenzia ritiene sufficiente una **idonea documentazione clinica**.
- ◆ Per la Cassazione **l'onere della prova grava sul medico**: la maggior parte delle sentenze sfavorevoli nasce da una prova assente, generica o non riferita al singolo paziente.
- ◆ Data la prova, l'Ufficio non può sostituirsi al medico: deve opporre **elementi medici di pari livello**, non la valutazione del funzionario né i questionari ai pazienti.
- ◆ Se l'esenzione cade, l'IVA **resta a carico del medico**: i Giudici negano lo scorporo dal compenso. Sulle sanzioni la giurisprudenza è divisa.

SOMMARIO

- 01 Una questione tormentata
- 02 Quando la prestazione estetica è esente
- 03 La riforma del 2023-2024
- 04 Le prestazioni anteriori al 17 dicembre 2023
- 05 E la medicina estetica?
- 06 L'onere della prova: chi deve dimostrare cosa
- 07 Come si prova la finalità terapeutica
- 08 Legittimo affidamento, sanzioni e autotutela
- 09 Se l'IVA è dovuta, chi la paga?
- 10 La tutela dei dati sanitari
- 11 Indicazioni pratiche per medici e strutture
- 12 Conclusioni

01

UNA QUESTIONE TORMENTATA

Negli ultimi anni numerosi Uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno avviato controlli nei confronti di chirurghi plastici, medici estetici, poliambulatori e associazioni professionali, contestando l'applicazione dell'esenzione IVA alle prestazioni di chirurgia e medicina estetica e pretendendone l'assoggettamento all'aliquota ordinaria del 22%, spesso per annualità risalenti e con sanzioni rilevanti.

La questione è da tempo tormentata: vi si sono sovrapposti, nel tempo, indirizzi di prassi amministrativa, arresti della giurisprudenza unionale e, da ultimo, mirati interventi del legislatore nazionale. Proprio questi ultimi hanno impresso alla materia un assetto ormai definitivo, del quale non sempre gli Uffici mostrano di tenere conto. Conviene perciò muovere dal quadro normativo, per poi illustrare le ragioni per le quali le contestazioni relative al passato non possono trovare accoglimento e come si difende, per il presente, il regime di esenzione.

02

QUANDO LA PRESTAZIONE ESTETICA È ESENTE DALL'IVA

L'art. 10, comma 1, n. 18), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – attuativo dell'art. 132, par. 1, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE – esenta da IVA le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona, rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza.

Che l'esenzione presupponga una finalità terapeutica della prestazione è insegnamento risalente e costante della Corte di Giustizia, per la quale ne beneficiano le sole prestazioni volte a *«diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o a tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone»* (C-384/98; C-86/09), restandone estranee quelle che – pur promananti da soggetti abilitati – di tale scopo difettino, come le prestazioni medico-legali (C-212/01). In questa cornice si colloca la nota sentenza 21 marzo 2013, causa C-91/12, che ha ricondotto al medesimo criterio anche i trattamenti di natura estetica: **esenti, se assistiti da finalità terapeutica; imponibili, se svolti per finalità puramente cosmetiche.**

Non è dunque in discussione che le prestazioni di chirurgia e di medicina estetica possano fruire dell'esenzione, allorché perseguano una finalità terapeutica, anche *sub specie* di tutela della

salute psico-fisica della persona. Il punto controverso attiene, semmai, alle condizioni ed ai limiti entro cui tale esenzione operi: ed è su di essi che il legislatore è di recente intervenuto.

03

LA RIFORMA DEL 2023-2024

L'art. 4-quater del D.L. 18 ottobre 2023, n. 145 (c.d. decreto Anticipi), convertito con modificazioni dalla L. 15 dicembre 2023, n. 191, si compone di due commi, cui il legislatore ha affidato funzioni distinte.

Il **primo comma** governa l'esenzione per le prestazioni successive all'entrata in vigore della legge (17 dicembre 2023): l'esenzione si applica alle prestazioni di chirurgia estetica 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»*.

Il **secondo comma**, con lo sguardo rivolto al passato, disciplina il trattamento delle prestazioni anteriormente eseguite. Nella formulazione oggi vigente, quale risultante dall'art. 7-sexies del D.L. 9 agosto 2024, n. 113 (c.d. decreto Omnibus), convertito con modificazioni dalla L. 7 ottobre 2024, n. 143, esso stabilisce, senza margini di equivoco:

«Sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati in relazione alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Non si fa luogo a rimborsi d'imposta».

ART. 4-QUATER, COMMA 2, D.L. N. 145/2023

04

LE PRESTAZIONI ANTERIORI AL 17 DICEMBRE 2023: LA SALVAGUARDIA

*«restano in regime di esenzione, indipendentemente
dalla dimostrazione della finalità terapeutica»*

AGENZIA DELLE ENTRATE · RISOLUZIONE N. 42/E DEL 2025

Ad avviso di chi scrive, le prestazioni rese prima del 17 dicembre 2023 in regime di esenzione non possono più essere contestate sotto il profilo della carenza di finalità terapeutica. La conclusione poggia su argomenti letterali, sistematici e di prassi che convergono tutti nella stessa direzione.

4.1. Una precisa scelta di salvaguardia

La norma esprime una precisa scelta di salvaguardia: per le prestazioni rese ante 17 dicembre 2023, il comportamento tenuto dal contribuente – e con esso il regime di esenzione applicato in aderenza alla prassi amministrativa allora vigente – è reso intangibile, restando preclusa a monte ogni contestazione che di quel regime pretenda di rimettere in discussione i presupposti.

Che tale fosse l'intento del legislatore era, del resto, palese sin dalla formulazione originaria della disposizione (*«Resta fermo il trattamento fiscale applicato ai fini dell'IVA...»*): il riferimento al trattamento «applicato» – e non già «applicabile» – svelava la volontà di consolidare le posizioni pregresse, ponendo al riparo da rilievi i sanitari che avessero confidato nell'interpretazione dell'Amministrazione. La sostituzione, ad opera del decreto Omnibus, con la più netta locuzione *«sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti»*, non ha fatto che rendere esplicito – e più energico – quel medesimo disegno.

Depongono nel medesimo senso, univocamente, i lavori preparatori: il dossier degli Uffici parlamentari alla legge di conversione del D.L. n. 145/2023 chiosa il comma 2 osservando che esso *«precisa che resta fermo il trattamento IVA applicato alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica effettuate anteriormente all'entrata in vigore della presente disposizione, a prescindere dal verificarsi delle predette condizioni»* – vale a dire a prescindere, per l'appunto, dalla sussistenza (e dalla dimostrazione) della finalità terapeutica.

4.2. L'argomento decisivo: la copertura finanziaria

Vi è un ulteriore, dirimente argomento, che eleva la ricostruzione da plausibile a necessaria: la clausola di copertura finanziaria di cui il legislatore ha corredato la novella del 2024. L'art. 7-sexies del decreto Omnibus prevede infatti che *«Agli oneri derivanti dal comma 1, valutati in 3,5 milioni di euro per l'anno 2024, si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica economica...»*.

Poiché la copertura finanziaria è imposta dall'art. 81, comma 3, Cost., per le sole disposizioni suscettibili di determinare nuovi o maggiori oneri – tra i quali si annoverano, pacificamente, le minori entrate erariali – la sua presenza costituisce prova che la modifica del comma 2 incide su situazioni pregresse, generando minori entrate. E poiché la disposizione governa vicende ormai esaurite, le minori entrate cui il legislatore ha inteso far fronte non possono che derivare dalla caducazione – in sede giudiziale o in autotutela – degli atti impositivi notificati o da notificarsi. **Il comma 2, così come modificato, impone dunque la definitiva «chiusura» di tutte le contestazioni relative alle prestazioni anteriori al 17 dicembre 2023.**

È la conclusione cui è pervenuta anche la più attenta dottrina:

«la previsione di una copertura finanziaria induce a considerare il comma 2 dell'art. 4-quater decreto Anticipi, così come modificato dal decreto Omnibus, come disposizione che comporta la necessaria "chiusura" di tutte le contestazioni mosse in relazione al regime IVA delle prestazioni di (medicina e) chirurgia estetica, in quanto considerate prive di finalità terapeutica, con contestuale venire meno delle pretese fiscali vantate con questi atti».

G. D'ANGELO, RIV. TELEMATICA DIR. TRIB., 24 LUGLIO 2025

4.3. Lo riconosce la stessa Agenzia delle Entrate

A suggello di quanto precede sta la circostanza – di per sé eloquente – che a tale lettura si sia apertamente convertita la medesima Amministrazione finanziaria. Con la **risoluzione n. 42/E del 12 giugno 2025**, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver esaminato i lavori parlamentari, ha affermato che la nuova formulazione del comma 2:

*«[...] è finalizzata a chiarire che le predette prestazioni, effettuate prima dell'entrata in vigore del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, alle quali sia stato applicato il regime di esenzione Iva, restano in regime di esenzione, **indipendentemente dalla dimostrazione della finalità terapeutica**. Qualora, invece, le già menzionate prestazioni abbiano scontato il regime ordinario di imponibilità ai fini Iva, non spetta il rimborso dell'Iva versata, stante l'espressa preclusione contenuta nell'articolo 4-quater, comma 2».*

AGENZIA DELLE ENTRATE, RISOLUZIONE N. 42/E DEL 12 GIUGNO 2025

Il regime IVA applicato all'atto dell'esecuzione della prestazione (di esenzione o di imponibilità) conserva dunque validità, e l'onere dell'attestazione medica concerne le sole prestazioni rese a decorrere dal 17 dicembre 2023.

Né si tratta di un mero orientamento interpretativo, liberamente disattendibile dagli Uffici periferici. La risoluzione si chiude con una direttiva espressa: «*Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti*». Le Direzioni Provinciali sono dunque tenute, prima ancora che dalla legge, dalle istruzioni impartite dalla propria Direzione Centrale: una contestazione di segno contrario si pone in contrasto non soltanto con la legge, ma finanche con la prassi della stessa Amministrazione che la emette.

4.4. E lo applicano i Giudici Tributari

Le Corti di Giustizia Tributaria hanno già fatto piena applicazione delle norme sopravvenute, annullando in modo uniforme le riprese relative al periodo pregresso. Particolarmente significativa è la sentenza della **Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Catania, Sez. II, 4 dicembre 2025, n. 9654**, che ha valorizzato proprio l'argomento della copertura finanziaria e della preclusione dei rimborsi:

«È evidente, dunque, che con la Risoluzione appena richiamata, la stessa Agenzia delle Entrate riconosce che, con la modifica di cui al cit. art. 7sexies, il legislatore del 2024 abbia voluto fugare ogni dubbio che per le prestazioni di chirurgia estetica effettuate anteriormente all'entrata in vigore del predetto decreto (17/12/2023) fosse da intendere applicabile il regime di esenzione dal pagamento dell'IVA a prescindere da ogni certificazione. Lo dimostra, del resto, inequivocabilmente, il comma 2 del cit. art. 7sexies, laddove calcola gli "oneri derivanti dal comma 1" ovvero derivanti dal mancato gettito conseguente all'applicazione della sopravvenuta disciplina, nonché dall'ultimo inciso inserito nel testo del 2023 "Non si fa luogo a rimborsi d'imposta", inciso che, nel negare il diritto al rimborso a chi non si fosse giovato del regime di esenzione al pagamento dell'IVA, suppone a contrario l'applicazione dell'esenzione, anteriormente al nuovo regime che prevede la certificazione medica.»

CGT I GRADO CATANIA, SEZ. II, N. 9654/2025

Negli identici termini si è pronunciata la medesima Sezione con le sentenze nn. 9656 e 9657 di pari data, in quest'ultimo caso qualificando la risoluzione n. 42/E come argomento di per sé «*assorbente nel merito*». Ancor più di recente, la **CGT di primo grado di Catania, Sez. XIII, 9**

giugno 2026, n. 5140, ha esteso il principio all'intero ambito delle prestazioni di medicina e chirurgia estetica:

«Dirimente [...] si palesa la circostanza che solo dal 2024 le prestazioni di medicina e chirurgia estetica sono soggette all'IVA, salvo attestazione medica che ne giustifichi l'esenzione. [...] Nel caso in esame, come specificato in ricorso e documentato in atti, lo scopo terapeutico degli interventi effettuati dal dr [...] ante il 17/12/2023 risulta provato e l'ente impositore [...] non ha provato il contrario».

CGT I GRADO CATANIA, SEZ. XIII, N. 5140/2026

Nello stesso senso la **CGT di primo grado di Ascoli Piceno, Sez. II, 8 maggio 2025, n. 174**, secondo cui la riformulazione del comma 2:

*«[...] conferma in modo inequivoco la volontà del legislatore di garantire che le prestazioni di chirurgia estetica rese prima del 17 dicembre 2023 continuino a beneficiare del regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, **indipendentemente dalle modalità con cui i contribuenti hanno proceduto alla qualificazione delle stesse**. Ne consegue che la condotta tenuta dal professionista deve ritenersi legittima».*

CGT I GRADO ASCOLI PICENO, SEZ. II, N. 174/2025

E ancora la **CGT di primo grado di Bologna, Sez. III, 23 ottobre 2025, n. 627**, che ha annullato l'accertamento – con condanna dell'Ufficio alle spese – rilevando che *«se pure, successivamente, la normativa di riferimento ha previsto norme più rigide per la materia, espressamente ha indicato che le stesse non avevano valore per le prestazioni eseguite precedentemente».*

Del resto, la stessa Amministrazione finanziaria, in sede contenziosa, ha già preso atto dell'insostenibilità di analoghe riprese: nel giudizio definito dalla **CGT di primo grado di Padova, Sez. I, 7 novembre 2025, n. 491**, la Direzione Provinciale di Padova ha depositato memoria di autotutela parziale, *«provvedendo ad accogliere la esenzione dall'IVA delle prestazioni svolte dal ricorrente»* alla luce della novella e della successiva prassi, con conseguente cessazione della materia del contendere sul rilievo relativo alla chirurgia estetica.

4.5. Nessun contrasto con il diritto europeo

Né vale opporre che il comma 2, così inteso, si risolverebbe in una rinuncia generalizzata alla riscossione dell'IVA, come tale incompatibile con il diritto europeo (sulla scia di C-132/06). La Corte di Giustizia, con la sentenza C-500/10, ha chiarito che le misure interne le quali, pur implicando una qualche rinuncia ai poteri accertativi in materia di IVA, siano preordinate ad adeguare – in modo proporzionato – il sistema fiscale nazionale ad altri principi dell'ordinamento europeo, non per ciò solo debbano reputarsi con esso contrastanti; ed a non

diverse conclusioni è pervenuta la giurisprudenza di legittimità con riguardo alle disposizioni sulla chiusura delle liti pendenti (Cass. civ., 22 settembre 2011, n. 19333).

La disciplina in esame non realizza, dunque, alcun condono mascherato: essa compone una situazione di obiettiva incertezza – scaturita dal confliggere tra l'interpretazione amministrativa (circ. n. 4/E/2005) e quella unionale – dando piena attuazione al principio di tutela del legittimo affidamento, a sua volta consacrato dal diritto dell'Unione (*Elmeka*, cause riunite C-181/04, C-182/04 e C-183/04).

4.6. Un orientamento non ancora uniforme

Per completezza va detto che la tesi della salvaguardia non è ancora accolta da tutti i giudici tributari. La **CGT di primo grado di Lucca, Sez. II, 9 febbraio 2026, n. 37**, ha respinto il ricorso di un chirurgo plastico richiamando il comma 2 nella sola formulazione originaria («Resta fermo il trattamento fiscale applicato...») e ha letto la norma nel senso che essa imporrebbe comunque al sanitario la prova della natura curativa della prestazione, senza esaminare la riscrittura operata dal decreto Omnibus né la risoluzione n. 42/E. Altre pronunce sfavorevoli, anche recenti, hanno deciso controversie relative ad annualità anteriori senza affrontare la questione, verosimilmente perché non sollevata dalla difesa del contribuente.

La lezione per chi riceve una contestazione è duplice: l'argomento della salvaguardia va **sollevato espressamente**, fin dal contraddittorio preventivo, richiamando il testo vigente del comma 2, la clausola di copertura finanziaria e la risoluzione n. 42/E; e va sempre **affiancato dalla prova** della finalità terapeutica, perché non tutti i giudici lo considerano, da solo, risolutivo.

DA RICORDARE

- ♦ Per le prestazioni rese prima del 17 dicembre 2023 e fatturate in esenzione, l'esenzione **resta ferma** senza che occorra dimostrare la finalità terapeutica.
- ♦ Lo dicono la legge, i lavori parlamentari, la copertura finanziaria della norma, la risoluzione n. 42/E dell'Agenzia e la giurisprudenza di merito.
- ♦ Chi aveva invece applicato l'IVA non può chiederne il rimborso.

05

E LA MEDICINA ESTETICA?

Il comma 2 menziona testualmente le sole «prestazioni sanitarie di chirurgia estetica». Si potrebbe dunque sostenere che le prestazioni di medicina estetica anteriori al 17 dicembre 2023 restino esposte a contestazione. L'obiezione, tuttavia, cade – per così dire – a tenaglia.

Per un primo verso, la *ratio* della salvaguardia – tutelare l'affidamento generato dalla circ. n. 4/E/2005 e comporre l'incertezza nata dal contrasto tra prassi interna e giurisprudenza unionale – ricorre in termini identici per la medicina estetica, che consiste in trattamenti invasivi o micro-invasivi riservati al medico e assistiti dalle medesime garanzie dell'atto sanitario. Sarebbe manifestamente irragionevole, e lesivo dell'art. 3 Cost., che il legislatore avesse posto al riparo da contestazioni le prestazioni chirurgiche – per definizione più incisive – lasciandone invece esposte quelle, meno invasive, di medicina estetica rese nello stesso periodo e sulla scorta della medesima prassi. Non a caso, la CGT di primo grado di Catania, Sez. XIII, n. 5140/2026, ha applicato il regime di salvaguardia indistintamente alle «prestazioni di medicina e chirurgia estetica»; e la dottrina ha osservato che «non vi è alcuna ragione per distinguere tra prestazioni di chirurgia estetica e prestazioni di medicina estetica, ancorché la disposizione si riferisca solo alle prestazioni di chirurgia estetica» (G. D'Angelo, cit.).

Per altro verso – ed è argomento di per sé risolutivo – quand'anche si ritenesse la medicina estetica estranea al comma 2, la contestazione resterebbe comunque in contrasto con la stessa risoluzione n. 42/E, la quale, proprio con riguardo a tali prestazioni, afferma:

*«Resta invece immutato il regime Iva delle prestazioni sanitarie di medicina estetica che continuano a beneficiare del regime di esenzione di cui al predetto articolo 10, primo comma, n. 18), a condizione che abbiano finalità terapeutica, **comprovata da idonea documentazione** da cui risulti che la prestazione è volta a curare malattie o problemi di salute ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psico-fisica della persona. Al riguardo, si ritiene che anche nel caso di prestazioni sanitarie di medicina estetica la già menzionata finalità terapeutica possa essere dimostrata mediante la "apposita attestazione medica" prevista dall'articolo 4-quater».*

AGENZIA DELLE ENTRATE, RISOLUZIONE N. 42/E DEL 12 GIUGNO 2025

Per la medicina estetica, dunque, l'Agenzia non esige alcuna attestazione preventiva, ma una «idonea documentazione» della finalità terapeutica, senza vincoli di forma né di tempo. Ed è esattamente ciò che le cartelle cliniche documentano – paziente per paziente –: la diagnosi, l'indicazione clinica e la finalità terapeutica di ciascun trattamento. *Tertium non datur*: o le prestazioni ricadono nella salvaguardia del comma 2, e la contestazione è preclusa in radice; o

ne restano estranee, ed allora l'esenzione spetta comunque in forza dell'idonea documentazione prodotta, secondo i criteri fissati dalla stessa Amministrazione.

La distinzione non è accademica. La **CGT di primo grado di Ancona** (Sez. II, 1° dicembre 2025, n. 516, e Sez. I, 5 maggio 2026, n. 143) ha negato che i trattamenti mesoterapici possano qualificarsi come chirurgia estetica: *«Si tratta, semmai, di medicina estetica che non riguarda un trattamento chirurgico, anche se debbono essere somministrate da un sanitario»*. Chi esegue medicina estetica deve dunque essere pronto a sostenere entrambi gli argomenti appena illustrati: l'estensione della salvaguardia e, in subordine, la prova documentale richiesta dalla risoluzione n. 42/E.

06

L'ONERE DELLA PROVA: CHI DEVE DIMOSTRARE COSA

«prove di eguale tenore rispetto a quelle prodotte dal contribuente»

CGT II GRADO LIGURIA · N. 704/2025

È il punto sul quale, in concreto, si vincono o si perdono le controversie. La maggior parte delle sentenze sfavorevoli ai medici non nega che la medicina e la chirurgia estetica possano essere esenti: constatata, semplicemente, che il sanitario non ha dato la prova della finalità terapeutica.

6.1. Il principio: l'onere grava sul medico

Secondo l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, poiché l'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 è norma di esenzione, spetta a chi la invoca provarne i presupposti. Il principio è stato così formulato:

«In tema di IVA, le prestazioni mediche e paramediche di chirurgia estetica si distinguono dalle prestazioni a contenuto meramente cosmetico e sono esenti di imposta, ex art. 10, n. 18, del D.P.R. n. 633 del 1972, 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».

CASS., ORD. N. 27947/2021, RIPRESA DA CASS., ORD. 5 LUGLIO 2024, N. 18426

Il principio è stato ribadito più volte (Cass. n. 24581/2022, n. 23831/2022, n. 26906/2022, n. 29065/2024) ed è applicato con rigore dai giudici di merito. Secondo la **CGT di secondo grado del Piemonte, Sez. II, 16 giugno 2025, n. 446**, l'onere «*grava esclusivamente sul contribuente che la invoca, poiché costituisce un'eccezione rispetto alla regola generale*»; e la **CGT di secondo grado della Liguria, Sez. II, 18 marzo 2026, n. 252**, ha affermato che «*in materia di esenzione IVA relativamente alla medicina estetica, è il contribuente che deve fornire prova che i trattamenti abbiano contenuto intrinseco di prestazioni sanitarie mediche e paramediche*».

6.2. La riforma del processo tributario non ha cambiato le regole

Si è sostenuto che il nuovo art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992 (introdotto dalla L. n. 130/2022), secondo cui «*l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato*», avrebbe spostato sull'Ufficio l'onere di dimostrare la natura cosmetica delle prestazioni. La tesi non ha trovato accoglimento. La citata CGT Piemonte n. 446/2025, richiamando Cass. n. 2746/2024 e n. 18797/2024, ha osservato che la norma «*non ha fatto altro che ribadire un principio già presente nell'ordinamento tributario, ossia che l'amministrazione finanziaria deve provare il fondamento delle proprie pretese*», senza incidere sulla regola per cui chi invoca un'esenzione deve provarne i presupposti. Non manca, peraltro, la lettura opposta: la CGT di Padova n. 97/2025, citata più avanti, ha fatto leva proprio sul comma 5-bis per affermare che «*incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato*», verificando se tale onere fosse stato assolto dall'Ufficio.

6.3. Il limite: l'Ufficio non può sostituirsi al medico

Che la prova spetti al medico non significa che l'Ufficio possa negare l'esenzione in base a una propria valutazione clinica. Una volta che il sanitario abbia prodotto documentazione medica specifica, la contestazione deve reggersi su elementi di pari livello tecnico. Lo affermano, con parole identiche, pronunce di segno opposto: la CGT di secondo grado della Liguria n. 704/2025, che ha dato ragione al medico, e la stessa CGT di Lucca n. 37/2026, che gli ha dato torto, secondo cui «*l'Amministrazione finanziaria non potrà effettuare contestazioni sul mero disaccordo con il giudizio professionale del medico, dovendo, al contrario fornire prove di eguale tenore rispetto a quelle prodotte dal contribuente al fine di disconoscere il regime di esenzione applicato*». L'onere, in altri termini, si distribuisce così: il medico deve provare con documentazione clinica specifica; l'Ufficio, per superare quella prova, deve opporre elementi medici qualificati.

6.4. Quando la prova manca: i casi in cui il medico ha perso

L'esame della giurisprudenza più recente consente di individuare con precisione gli errori che conducono alla soccombenza:

DECISIONE	PERCHÉ IL MEDICO HA PERSO
CGT II grado Piemonte, Sez. II, n. 446/2025	Il medico non ha prodotto in giudizio né le fatture né le cartelle cliniche, « <i>così impedendo a questo giudice finanche una verifica del tenore della descrizione causale</i> ».
CGT II grado Piemonte, Sez. III, n. 584/2025	Nessun « <i>elenco dettagliato, per ciascuna annualità accertata, delle prestazioni di carattere sanitario e di quelle meramente estetiche</i> »; contabilità approssimativa, aggravata da una condanna penale.

DECISIONE	PERCHÉ IL MEDICO HA PERSO
CGT II grado Emilia-Romagna, Sez. VI, n. 402/2025	Non è stato chiarito <i>«quale diagnosi preliminarmente fosse stata formulata»</i> ; fatture con causali laconiche; le descrizioni degli interventi non dimostravano l'assenza di carattere meramente cosmetico.
CGT I grado Avellino, Sez. I, n. 1140/2025	Il medico <i>«non documenta in alcun modo in maniera specifica con riferimento a ciascun paziente»</i> la cura di patologie, né <i>«prova che le prestazioni siano state effettuate dietro prescrizione medica»</i> ; richiamo generico al disagio psicologico.
CGT I grado Lucca, Sez. II, n. 37/2026	Attestazioni <i>«di carattere generico ed astratto»</i> , prive di una esposizione dettagliata delle necessità terapeutiche, rilasciate dallo stesso chirurgo e <i>«non suffragate da apposita perizia medico-legale»</i> (botulino, peeling, trattamenti volumetrici).
CGT I grado Ancona, n. 516/2025 e n. 143/2026	Trattamenti di mesoterapia presentati come chirurgia estetica; attestazioni di colleghi fondate su un generico <i>«disagio psicologico»</i> , espressione che, per il giudice, <i>«così genericamente usata, non significa assolutamente nulla»</i> .
CGT II grado Campania, Sez. XII, n. 6958/2025	Perizia giurata con considerazioni <i>«solo di natura astratta e teorica»</i> , non riferite ai singoli casi contestati.
CGT I grado Genova, Sez. II, n. 581/2025, confermata da CGT II grado Liguria, Sez. II, n. 252/2026	Il medico si presentava come medico di base, ma l'Ufficio ha valorizzato agende con i trattamenti annotati, pubblicità online come specialista in medicina estetica, sito web dedicato e apparecchiature: elementi <i>«connotati da elementi di gravità, precisione e concordanza»</i> , mentre <i>«il contribuente non ha fornito alcun elemento probatorio tale da confutare, nel merito, la pretesa tributaria»</i> .
CGT II grado Lombardia, Sez. XXII, n. 2195/2025	Compensi per medicina estetica non chirurgica ricostruiti con riscontri presso i pazienti, documentazione extracontabile e dati bancari, <i>«senza che la paventata duplicazione della determinazione dell'imponibile o l'evidenziata apparente incongruenza delle dichiarazioni di alcuni pazienti abbia falsificato la ricostruzione dell'Ufficio»</i> .

6.5. Tre errori da evitare

Il «disagio psicologico» generico. La Corte di Giustizia riconosce che i problemi di salute possono essere di ordine psicologico, ma i giudici pretendono che il disagio sia clinicamente accertato e riferito al singolo paziente. Per la CGT di Avellino, la deduzione generica di una finalità di cura del disagio psicologico *«di per sé sola considerata, non può provare la finalità effettivamente terapeutica»*; per la CGT di Ancona *«Il disagio psicologico è termine di per sé del tutto generico»*. Occorre una diagnosi specifica, collegata al trattamento come rimedio.

L'autocertificazione del chirurgo. La risoluzione n. 42/E ammette che l'attestazione sia rilasciata anche dal medico che esegue la prestazione. Tuttavia, la CGT di Lucca ha svalutato attestazioni «compiute dallo stesso medico chirurgo che effettua tali interventi e non suffragate da apposita perizia medico-legale». In sede contenziosa è dunque prudente affiancare alla documentazione del curante una perizia medico-legale di un professionista terzo, costruita caso per caso.

L'incoerenza tra comunicazione e fatturazione. Nel caso deciso dalla CGT di Genova e dalla CGT di Liguria, le schede sulle piattaforme di prenotazione, il sito web e la pubblicità del medico come specialista in «medicina estetica» sono diventati indizi a suo carico. Altri giudici hanno escluso che il sito internet possa sostituire l'esame delle cartelle cliniche (CGT Padova n. 97/2025); ma la comunicazione dello studio e la descrizione delle fatture devono comunque essere coerenti con la natura sanitaria delle prestazioni che si fatturano in esenzione.

6.6. Quando è l'Ufficio a dover provare: la ricostruzione dei compensi

Diverso è il caso in cui l'Ufficio non si limiti a negare l'esenzione, ma ricostruisca in via presuntiva compensi che ritiene non dichiarati. Qui l'onere della prova grava sull'Amministrazione, che deve fondare la rettifica su presunzioni gravi, precise e concordanti. La **CGT di primo grado di Roma, Sez. XXIV, 8 gennaio 2026, n. 272**, ha annullato la ricostruzione dei compensi di un medico, dedotti dal materiale acquistato, con condanna dell'Ufficio alle spese, rilevando che l'Ufficio si era riportato a «informazioni apprese dal web» e affermando che:

«spetta all'Ufficio procedente il compito di operare un serio riscontro obiettivo di tutti i principali elementi che caratterizzano la specifica attività aziendale e/o professionale di un contribuente e le sue condizioni di esercizio. Se tali elementi non vengono vagliati ed approfonditi dall'Ufficio prima dell'emanazione dell'atto impositivo, viene a mancare l'indispensabile dato di partenza del meccanismo presuntivo, con la conseguenza, che ci si trova, quindi, di fronte ad un accertamento fondato non già su elementi richiesti dalla legge, quanto su semplici illazioni».

CGT I GRADO ROMA, SEZ. XXIV, N. 272/2026

DA RICORDARE

- ♦ Per la Cassazione **è il medico a dover provare** la finalità terapeutica; la riforma del processo tributario non ha cambiato questa regola.
- ♦ La prova deve essere **specificata per ogni paziente**: diagnosi, indicazione, collegamento con il trattamento.
- ♦ Una volta data la prova, l'Ufficio può superarla solo con **elementi medici di pari livello**, non con la valutazione del funzionario.

07

COME SI PROVA LA FINALITÀ TERAPEUTICA

«non compete allo stesso compiere diagnosi mediche o alterare diagnosi eseguite da altri medici»

CGT I GRADO PADOVA · N. 97/2025

Per le prestazioni successive al 17 dicembre 2023 – e per quelle pregresse che si ritenessero non coperte dalla salvaguardia – il nodo è la prova della finalità terapeutica. È qui che si decide la maggior parte del contenzioso.

7.1. Anche la medicina estetica può avere finalità terapeutica

È pacifico che tanto la chirurgia quanto la medicina estetica – quest'ultima consistente in trattamenti invasivi o micro-invasivi mediante farmaci e dispositivi medici (filler, tossina botulinica, mesoterapia e simili), pienamente ascrivibili all'atto medico – possano attingere un effetto terapeutico, sia curando patologie di ordine organico (basti pensare all'iperidrosi trattata mediante iniezioni sottocutanee), sia lenendo stati patologici di natura psico-sociale, e concorrere per tale via al conseguimento di quello stato di completo benessere in cui la salute, nella sua accezione più ampia, si sostanzia. E poiché nulla autorizza a distinguere prestazioni del pari riconducibili all'atto medico ed assistite dalle medesime garanzie (consenso informato, riservatezza dei dati e via dicendo), quanto la novella predica per la chirurgia estetica non può che valere, identicamente, per la medicina estetica.

Quanto al contenuto della finalità terapeutica, la risoluzione n. 42/E richiama – facendoli propri – i principi di C-91/12 secondo cui *«non ne consegue necessariamente che la finalità terapeutica di una prestazione debba essere intesa in un’accezione particolarmente rigorosa»* e *«i problemi di salute affrontati dalle operazioni esenti [...] possono essere di ordine psicologico»*. Ne discende che anche il disagio psico-fisico documentato in cartella, ove clinicamente accertato, integra pienamente il presupposto dell’esenzione.

7.2. L’attestazione medica è un mezzo di prova, non un requisito formale

Occorre sgombrare il campo da un equivoco: quello che vorrebbe fare dell’«apposita attestazione medica» di cui all’art. 4-quater, comma 1, un requisito sostanziale ulteriore ai fini dell’esenzione. L’attestazione, correttamente intesa, non integra una condizione costitutiva del beneficio, bensì **un mezzo di prova della natura terapeutica della prestazione**, d’indole non dissimile dalla perizia o dalla consulenza tecnica.

A tale conclusione conduce, anzitutto, il canone dell’interpretazione conforme al diritto dell’Unione. Agli Stati membri è precluso subordinare la fruizione delle esenzioni a requisiti ulteriori rispetto a quelli contemplati dalla Direttiva (C-385/09): intendere l’attestazione come onere documentale sostanziale – e, per giunta, necessariamente preventivo – significherebbe introdurre un presupposto ignoto alla Direttiva. La *ratio* dell’intervento normativo è altra: sottrarre l’esenzione ad ogni automatismo – tanto nel riconoscimento quanto nel diniego – per rimetterne l’apprezzamento ad un giudizio tecnico-scientifico proprio del sapere medico.

La lettura è condivisa dalla stessa Agenzia, che nella risoluzione n. 42/E ha riconosciuto che l’art. 4-quater *«intervenga al solo fine di chiarire, limitatamente alle prestazioni sanitarie di “chirurgia estetica” effettuate a partire dal 17 dicembre 2023, quali siano i mezzi di prova da utilizzare al fine di dimostrare la finalità terapeutica delle predette prestazioni, individuando nella “apposita attestazione medica” il mezzo attraverso cui provare la finalità terapeutica»*. Mezzo di prova, dunque, e non requisito costitutivo; e mezzo di prova che – precisa la risoluzione – può provenire da *«qualunque medico»*, compreso quello che esegue la prestazione, purché dall’atto emerga *«il collegamento tra la patologia del paziente e la prestazione»*. Il requisito dell’anteriorità dell’attestazione rispetto all’intervento è riferito dalla stessa Agenzia alle sole prestazioni rese dal 17 dicembre 2023.

Da tanto discendono due corollari, ciascuno di per sé risolutivo. Il primo: se la finalità terapeutica postula un giudizio di natura squisitamente medica – normalmente estraneo al patrimonio conoscitivo dei funzionari dell’Amministrazione finanziaria – allora l’Ufficio non può sostituire la propria, non qualificata, valutazione a quella del sanitario. Il secondo: se l’attestazione ha natura probatoria, e non sostanziale, per le prestazioni pregresse essa non deve

necessariamente precedere né accompagnare la prestazione, ben potendo formarsi ed essere acquisita al procedimento ed all'eventuale processo.

7.3. La valutazione spetta al medico, non al funzionario

Sul punto la giurisprudenza di merito è netta. La **CGT di primo grado di Rimini, Sez. II, 14 marzo 2024, n. 56**, in fattispecie di medicina estetica (epilazione laser e trattamenti affini), ha annullato l'accertamento, con condanna dell'Ufficio alle spese, osservando che:

*«[...] a fronte della documentazione prodotta dal ricorrente [...] le contestazioni dell'Ufficio appaiono del tutto generiche ed apodittiche, indiscriminatamente estese a tutte le attività prestate dal professionista e basate essenzialmente sull'opinione personale del funzionario amministrativo, disancorata da dati normativi o da criteri di valutazione desumibili dalla scienza medica. [...] Sulla base di tali argomentazioni la Corte osserva che **l'esame della documentazione e delle prestazioni del medico ai fini dell'esenzione IVA deve essere compiuta da un esaminatore qualificato**, ciò in conformità, in primo luogo, ai principi statuiti dalla Corte di Giustizia Europea (cfr. paragrafi 34, 35, 36 sentenza 2013, Corte UE, causa C-91/12)».*

CGT I GRADO RIMINI, SEZ. II, N. 56/2024

Ancora più netta è la **CGT di primo grado di Padova, Sez. II, 19 febbraio 2025, n. 97**, che ha annullato l'accertamento – con condanna dell'Ufficio alle spese – rilevando che le valutazioni sull'operato della dottoressa erano provenute da funzionari che avevano dichiarato a verbale di non essere medici:

*«appare ovvio che tali asserite violazioni debbano essere accertate da un professionista o da un team di professionisti provenienti dal medesimo settore, ovvero da Medici specializzati, aventi le competenze tecnico/professionali richieste per esprimere valutazioni sull'operato di un professionista appartenente al medesimo settore di attività. [...] Non v'è chi non veda, a tal proposito un eccessivo sfioramento dei confini entro cui il giudizio dell'organo accertatore può estendersi, atteso che **non compete allo stesso compiere diagnosi mediche o alterare diagnosi eseguite da altri medici**».*

CGT I GRADO PADOVA, SEZ. II, N. 97/2025

La stessa sentenza ha escluso che l'Ufficio possa qualificare come cosmetiche le prestazioni sulla base della sola descrizione in fattura o del sito internet del medico: *«La valutazione dell'Agenzia non può in alcun modo fondarsi sulla consultazione del sito internet del Medico professionista, che non contiene tutte quelle informazioni necessarie e private che solo le cartelle mediche possono contenere».* E ha censurato l'Ufficio che non aveva neppure consultato le cartelle cliniche trasmesse in contraddittorio, riconoscendo – sulla scorta di Cass., ord. n. 6710/2022 – *«l'importanza della cartella sanitaria, quale documento medico idoneo ad attestare lo scopo terapeutico».*

E la **CGT di secondo grado della Liguria, Sez. II, 28 agosto 2025, n. 704**, riformando la sentenza di primo grado, ha chiarito che *«l'Amministrazione finanziaria non potrà effettuare contestazioni sul mero disaccordo con il giudizio professionale del medico, dovendo, al contrario fornire prove di eguale tenore rispetto a quelle prodotte dal contribuente al fine di disconoscere il regime di esenzione applicato»*, concludendo – a fronte della produzione delle cartelle cliniche e della valutazione clinica preliminare circa la necessità dell'intervento – che:

«A fronte di tale documentazione tecnica l'Ufficio non ha opposto elementi dotati dello stesso tecnicismo. Pertanto, la prova fornita dall'appellante risulta in linea con l'orientamento giurisprudenziale anche comunitario formatosi sul punto. L'avviso di accertamento in esame deve pertanto essere annullato».

CGT II GRADO LIGURIA, SEZ. II, N. 704/2025

7.4. I questionari ai pazienti non provano la natura cosmetica

Accade sempre più spesso che l'Ufficio fondi il disconoscimento dell'esenzione sulle risposte ai questionari inviati ai pazienti. Si tratta di uno strumento del tutto inidoneo. Come insegna C-91/12, testualmente richiamata dalla stessa risoluzione n. 42/E, *«la semplice convinzione soggettiva che sorge nella mente della persona che si sottopone all'intervento estetico [...] non è di per sé determinante. Infatti, tale valutazione, poiché presenta carattere medico, deve basarsi su constatazioni che hanno tale carattere, effettuate da personale qualificato a tale scopo»* (punti 34 e 35): valutazione, dunque, che non può essere affidata né al paziente né al funzionario, ma soltanto al medico. E se tali convinzioni non bastano a fondare l'esenzione, a fortiori non possono fondarne il diniego.

Non di rado, peraltro, le risposte dei pazienti depongono esse stesse a favore del sanitario, e l'Ufficio ne fa una lettura selettiva, valorizzando i soli riferimenti alla componente estetica e trascurando quelli che attestano l'indicazione clinica dell'intervento. Si pensi al paziente che dichiara di essersi sottoposto a una mastoplastica riduttiva per motivi «estetici e funzionali»: la dichiarazione attesta un'esigenza di ordine funzionale – la mastoplastica riduttiva risponde tipicamente a indicazioni cliniche quali la sintomatologia algica del rachide, i disturbi posturali e le dermatiti del solco sottomammario – e il concorso di una componente estetica non vale a elidere la finalità terapeutica, che ricomprende le prestazioni volte a *«tutelare, e dunque anche [...] mantenere o [...] ristabilire, la salute delle persone»* (C-91/12, punto 27). Non è consentito ricavare da una dichiarazione che afferma la natura *anche* funzionale dell'intervento la prova della sua natura *esclusivamente* cosmetica, unica ipotesi in cui l'esenzione è preclusa.

7.5. Cartelle cliniche e perizia medico-legale: la prova che funziona

La copia delle cartelle cliniche, che dà conto degli interventi eseguiti, della loro funzionalità clinica e della sottesa finalità terapeutica, illustrandone i presupposti diagnostici, costituisce il

mezzo di prova per eccellenza della natura terapeutica delle prestazioni ed integra, ad un tempo, quella «attestazione medica» che l'art. 4-quater richiede. Una perizia medico-legale che la esamini caso per caso ne rafforza ulteriormente la valenza.

Proprio tale documentazione probatoria è stata ritenuta pienamente sufficiente dalla giurisprudenza di merito. La citata sentenza di Rimini ha affermato che il contribuente, *«attraverso la produzione delle cartelle cliniche e della perizia giurata redatta da un medico legale, ha dimostrato anche il requisito oggettivo necessario per l'esenzione, ovvero che le prestazioni presentavano carattere medico sanitario e non puramente estetico»*. E la **CGT di primo grado di Messina, Sez. XI, 20 aprile 2026, n. 2559**, all'esito di consulenza tecnica d'ufficio sulle cartelle cliniche, ha riconosciuto la finalità terapeutica proprio dei trattamenti tipici della medicina estetica.

Epilazione laser.

«[...] emerge che i cicli di epilazione laser non sono stati eseguiti per finalità puramente estetiche, bensì sono stati prescritti come trattamento elettivo per condizioni patologiche diagnosticate quali 'irsutismo' e 'follicolite cronica recidivante'. [...] Il trattamento, pertanto, non mira a un abbellimento, ma alla cura di una patologia cutanea e al conseguente ripristino di uno stato di benessere e salute complessiva».

Filler a base di acido ialuronico.

«L'impiego di acido ialuronico, lungi dall'essere riconducibile a un generico 'ritocco' estetico, è risultato finalizzato, nella quasi totalità dei casi esaminati, alla correzione di significative asimmetrie del volto o di esiti cicatriziali post-traumatici o post-chirurgici. [...] Si tratta, a tutti gli effetti, di un intervento con valenza ricostruttiva e non meramente cosmetica».

Tossina botulinica.

«Le prestazioni di chemodenervazione non erano volte alla riduzione delle rughe di espressione, bensì al trattamento di patologie quali l'iperidrosi ascellare severa, condizione invalidante che non rispondeva ad altri trattamenti, e il bruxismo, con l'obiettivo di ridurre la sintomatologia dolorosa e prevenire ulteriori danni all'articolazione temporo-mandibolare. Tali applicazioni rientrano a pieno titolo nei protocolli terapeutici riconosciuti dalla comunità scientifica».

La medesima pronuncia ha censurato il metodo seguito dall'Ufficio:

«L'approccio presuntivo e generalizzante dell'Agenzia delle Entrate, invece, che ha qualificato gli interventi sulla base della loro astratta denominazione senza entrare nel merito della specifica condizione clinica del paziente, si svela, pertanto, errato e illegittimo».

CGT I GRADO MESSINA, SEZ. XI, N. 2559/2026

La Corte messinese ha inoltre ritenuto sufficiente, ai fini della prova dell'esenzione per l'intera attività, la produzione di un «*così vasto e diversificato campione (quasi il 30% del totale delle fatture)*», idoneo a fondare una presunzione «*precisa e concordante, idonea a dimostrare che l'intera attività professionale [...] fosse improntata a finalità sanitarie - terapeutiche*» (in senso conforme, sulla sufficienza della produzione documentale a campione unitamente alla perizia medico-legale, Cass., ord. n. 6710/2022, richiamata dalla sentenza di Rimini). Analogamente, la **CGT di primo grado di Chieti, Sez. I, 19 giugno 2025, n. 301**, ha annullato la ripresa – con condanna dell'Ufficio alle spese – valorizzando le «*copiose produzioni effettuate da parte ricorrente*» ai fini della «*ric conducibilità delle prestazioni contestate in presenza di specifica diagnosi, con utilizzo di avanzati strumenti tecnico - medicali, all'interno dell'area di oggettiva esenzione IVA per le prestazioni rese*».

Ogni contraria valutazione dell'Ufficio, priva del necessario fondamento tecnico-scientifico, resta così smentita: ove l'Amministrazione intendesse disattendere le risultanze delle cartelle cliniche, sarebbe tenuta a farlo sulla base di elementi di pari tecnicismo, e dunque di un parere medico qualificato, e non già in forza di un mero dissenso del funzionario.

Né coglie nel segno il rigoroso criterio di riparto dell'onere probatorio talora seguito dagli Uffici. Vertendosi in tema di prestazioni per loro natura orientate alla tutela della salute della persona, non è dato pretendere dal contribuente quella prova «rafforzata» della finalità terapeutica che una parte della giurisprudenza di merito ha talora reclamato; ed in ogni caso non è consentito all'Ufficio fondare la ripresa su un mero, e tecnicamente inattendibile, giudizio di carenza dello scopo terapeutico (in senso favorevole al contribuente, tra le altre, CGT di secondo grado del Veneto, 18 marzo 2024, n. 286).

Particolarmente significative, sul valore della documentazione prodotta dal medico, sono due sentenze gemelle della **CGT di primo grado di Messina** (Sez. VI, 31 marzo 2025, n. 1812, e Sez. VIII, 1° aprile 2025, n. 1857), che hanno annullato gli accertamenti osservando che la documentazione relativa a ciascun intervento:

«non si può liquidare come mero elemento indiziario, perché nel processo tributario, nel quale esiste un maggiore spazio per le prove cosiddette atipiche, può costituire fonte di convincimento del giudice, che può elevarla a fondamento della decisione a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente».

CGT I GRADO MESSINA, SEZ. VI, N. 1812/2025

Le stesse pronunce – richiamando la CGT di secondo grado del Veneto n. 286/2024 – hanno offerto una lettura della finalità terapeutica ancorata alla nozione di salute dell'Organizzazione mondiale della sanità:

«Le prestazioni in questione sono comunque prestazioni medico-sanitarie anche se di natura estetica, occupandosi di migliorare la qualità della vita di chi vive un disagio per un qualche inestetismo male accettato, in tal modo ricostruendo il suo equilibrio psicofisico e appunto migliorandone la qualità della vita; [...] svolgendo quindi un ruolo di medicina preventiva, capace di superare il disagio derivante dalla mancanza di autostima o da problemi di socializzazione del paziente, che non possono a priori considerarsi voluttuarie».

CGT I GRADO MESSINA, SEZ. VIII, N. 1857/2025

E, quanto alla sinteticità delle fatture, spesso rimproverata ai sanitari, la CGT di Messina ha tenuto conto *«dell'ovvia limitazione derivante dalle citate esigenze di privacy, che giustificano la essenzialità delle indicazioni relative alle operazioni fatturate».*

ATTENZIONE: COSA NON BASTA

- ♦ Una perizia che descrive **in astratto** le tipologie di trattamento, senza riferirsi ai singoli pazienti, è stata ritenuta insufficiente (CGT II grado Campania, Sez. XII, n. 6958/2025).
- ♦ Fatture con descrizioni **generiche** («visita specialistica», «intervento chirurgico») non provano da sole la finalità terapeutica.
- ♦ Cartelle o descrizioni degli interventi che non indicano la **diagnosi preliminare** non bastano (CGT II grado Emilia-Romagna, n. 402/2025).

08

LEGITTIMO AFFIDAMENTO, SANZIONI E AUTOTUTELA

8.1. L'affidamento ingenerato dalla circolare n. 4/E del 2005

Quand'anche si volesse revocare in dubbio la portata del comma 2, le contestazioni si infrangerebbero comunque contro il **principio di tutela del legittimo affidamento**. Con la circolare n. 4/E del 2005 la stessa Agenzia delle Entrate aveva affermato – in termini generali e senza distinzioni – che le prestazioni di chirurgia estetica sono *«ontologicamente connesse al*

benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona», così ricomprendendole, in via di principio, nell'alveo dell'esenzione.

Si trattava non di un'estemporanea presa di posizione, bensì di un'indicazione di prassi chiara ed univoca, proveniente dall'organo istituzionalmente deputato a fornire l'interpretazione della normativa tributaria, e coerente con quella nozione lata di salute – *«uno stato di completo benessere fisico, mentale e sociale e non semplicemente l'assenza di malattie o infermità»* – recepita in ambito internazionale. La medesima circolare aveva esteso l'esenzione a tutte le prestazioni mediche il cui scopo principale fosse quello di *«tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, comprendendo in tale finalità anche quei trattamenti o esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia».*

Ed è la stessa risoluzione n. 42/E a confermare che quella era la prassi ufficiale, là dove dichiara che soltanto *«alla luce del rinnovato quadro normativo» «devono ritenersi non più attuali i chiarimenti forniti con la circolare 4/E del 2005»:* il superamento opera per il futuro e non può essere opposto a chi a quella prassi si era conformato.

Il sanitario che, in tale contesto, abbia applicato l'esenzione non ha dunque inseguito una soggettiva congettura interpretativa, ma si è puntualmente uniformato ad una direttiva ufficiale, fondata su una lettura funzionale-terapeutica delle prestazioni sanitarie tutt'altro che irragionevole. Il successivo mutamento di rotta degli Uffici – protesi ad esigere la prova della natura terapeutica là dove l'interpretazione amministrativa l'aveva sino ad allora data per presunta – ha inciso frontalmente su una posizione di affidamento consolidata: affidamento presidiato tanto sul piano interno (art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente) quanto su quello unionale (*Elmeka*, cit.; in dottrina, G. Melis, *Sulla esenzione da IVA delle prestazioni di chirurgia estetica*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1303 ss.).

8.2. Le sanzioni: l'obiettivo incertezza normativa

In ogni caso – e quantomeno – nessuna sanzione può essere irrogata, attesa l'obiettivo incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma di esenzione (art. 10, comma 3, della L. n.

212/2000; art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997). Lo ha riconosciuto espressamente la **CGT di primo grado di Messina, Sez. XI, 20 aprile 2026, n. 2559**:

*«La materia del trattamento IVA delle prestazioni di chirurgia estetica è stata per anni oggetto di interpretazioni non sempre univoche da parte della stessa Amministrazione Finanziaria e di un vivace dibattito giurisprudenziale. La necessità di un intervento legislativo chiarificatore, concretizzatosi solo con l'art. 4-quater del D.L. n. 145/2023, che ha introdotto, a decorrere dalla sua entrata in vigore, l'obbligo di un'apposita attestazione medica per comprovare la finalità terapeutica, è la **prova più evidente della pregressa incertezza**. Tale incertezza, oggettiva e non soggettiva, giustifica ampiamente la non applicabilità delle sanzioni per il comportamento tenuto dalla contribuente [...] in un contesto normativo e interpretativo al tempo ancora fluido e, solo in atto, divenuto certo».*

CGT I GRADO MESSINA, SEZ. XI, N. 2559/2026

Il medesimo rilievo vale, a fortiori, per le sanzioni correlate alle riprese ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, che della riqualificazione IVA costituiscono il mero riflesso.

Va però segnalato che sul punto la giurisprudenza non è uniforme. La **CGT di Avellino, n. 1140/2025**, ha negato l'esimente richiamando l'orientamento di legittimità secondo cui l'incertezza normativa rileva solo *«quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di confusione»*, con onere di allegazione a carico del contribuente (Cass. n. 23633/2008). La **CGT di Ancona, n. 516/2025 e n. 143/2026**, ha ritenuto che *«non è più possibile basarsi su un insufficiente consolidamento, essendo trascorsi altri anni»*. La CGT del Piemonte n. 446/2025 ha inoltre escluso l'applicazione retroattiva delle sanzioni ridotte dal D.Lgs. n. 87/2024, riservate alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

L'argomento dell'incertezza normativa resta dunque forte, ma va costruito in modo specifico: indicando la contraddizione tra la circolare n. 4/E del 2005 e la successiva condotta degli Uffici, i due interventi legislativi del 2023 e del 2024 resisi necessari e la stessa risoluzione n. 42/E, che ha dichiarato superata la circolare solo alla luce del «rinnovato quadro normativo».

8.3. Il dovere di autotutela

La manifesta illegittimità di una pretesa che disconosca l'esenzione in contrasto con la legge sopravvenuta, con la risoluzione n. 42/E e con precedenti conformi della medesima Amministrazione impone all'Ufficio di non dare seguito agli schemi di atto e, comunque, di ritirare gli atti in via di autotutela: obbligatoria, ove si ravvisi un errore sul presupposto d'imposta ai sensi dell'art. 10-quater dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal

D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219; comunque facoltativa, per manifesta infondatezza dell'imposizione, ai sensi del successivo art. 10-quinquies.

Né si tratta di mera esortazione: l'Amministrazione, in fattispecie analoghe, ha già dato atto della spettanza dell'esenzione. Oltre alla ricordata autotutela parziale della Direzione Provinciale di Padova, va ricordato il provvedimento con cui la Direzione Provinciale di Grosseto, nel 2023, ha annullato un'analogha contestazione IVA relativa a prestazioni di medicina estetica (provvedimento prodotto nel giudizio definito da CGT di primo grado di Rimini, Sez. II, 14 marzo 2024, n. 56, conclusosi con l'annullamento dell'accertamento). A fronte di simili precedenti, un divergente trattamento non solo tradisce l'affidamento, ma si risolve in una ingiustificata disparità di trattamento, lesiva dei canoni di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

09

SE L'IVA È DOVUTA, CHI LA PAGA?

Un aspetto spesso trascurato riguarda il costo effettivo della contestazione. Quando l'esenzione viene negata, il medico tende a chiedere che l'IVA sia «scorporata» dal compenso incassato, considerandolo comprensivo d'imposta, oppure che gli sia consentito di rivalersi sul paziente. I giudici tributari hanno finora respinto queste richieste.

La **CGT di Avellino**, n. 1140/2025, ha escluso lo scorporo osservando che, emessa la fattura in esenzione, *«le parti avevano concordato il prezzo escludendo l'iva cioè, sapevano che il corrispettivo pattuito era il totale corrisposto»*. La **CGT di Ancona**, n. 516/2025 e n. 143/2026, ha negato la tutela invocata sulla base della giurisprudenza europea, rilevando che il medico non ha dimostrato l'impossibilità di recuperare l'imposta dal paziente e che, essendo il quadro normativo da tempo conoscibile, egli ha applicato uno sconto sulla prestazione *«affidandosi ad una speranza interpretativa del tutto fuori luogo»*.

In concreto, dunque, l'IVA accertata si aggiunge al compenso già incassato e resta a carico del medico, insieme a interessi ed eventuali sanzioni. È una ragione in più per curare la documentazione *prima* della fatturazione, piuttosto che affidarsi alla difesa successiva.

10

LA TUTELA DEI DATI SANITARI QUANDO SI PRODUCONO LE CARTELLE

Produrre le cartelle cliniche all'Agenzia delle Entrate è lecito, ma va fatto con cautela. Esse contengono dati relativi alla salute di terzi, coperti dal segreto professionale (art. 622 c.p.) e tutelati dall'art. 9 del Regolamento (UE) 2016/679. La loro comunicazione è giustificata dall'esigenza di esercitare il diritto di difesa e di consentire all'Ufficio la verifica della natura delle prestazioni (art. 9, par. 2, lett. f, del Regolamento): è opportuno dichiararlo espressamente, chiedendo un trattamento strettamente limitato al procedimento, con esclusione di qualsiasi ulteriore utilizzo o diffusione. Per collegare le cartelle alle fatture senza esporre l'identità dei pazienti è utile un codice di raccordo.

11

INDICAZIONI PRATICHE PER MEDICI E STRUTTURE

CHECKLIST

1. **Prestazioni anteriori al 17 dicembre 2023:** in caso di contestazione, far valere subito ed espressamente l'art. 4-quater, comma 2, nel testo vigente, e la risoluzione n. 42/E, già nel contraddittorio preventivo e con istanza di autotutela; per la medicina estetica produrre comunque la documentazione clinica.
2. **Prestazioni successive:** per la chirurgia estetica serve un'attestazione medica **anteriore** all'intervento, che colleghi in modo specifico la patologia o il disagio del paziente alla prestazione come rimedio raccomandato; per la medicina estetica è comunque la soluzione più sicura.
3. **Cartelle cliniche:** anamnesi, diagnosi e indicazione del trattamento, collegabili alle fatture tramite un codice di raccordo.
4. **Fatture:** descrizione non generica della prestazione, come impone l'art. 21, comma 2, lett. g), del D.P.R. n. 633/1972; causali come «trattamento viso» sono state ritenute inutili.
5. **Diagnosi specifica:** evitare il richiamo generico al «disagio psicologico»; indicare la patologia o il disturbo clinicamente accertato e perché il trattamento ne è il rimedio.
6. **Perizia terza:** in caso di contestazione, affiancare alla documentazione del curante una perizia medico-legale di un professionista esterno, riferita ai singoli casi.
7. **Comunicazione coerente:** sito web, schede sulle piattaforme di prenotazione e pubblicità vengono esaminati dall'Ufficio e possono diventare indizi contro il medico.
8. **Periodo di transizione:** le prestazioni di chirurgia estetica rese dal 17 al 31 dicembre 2023 in esenzione e senza attestazione non sono coperte dalla salvaguardia e meritano una verifica.
9. **Se arriva uno schema di atto:** il contraddittorio preventivo (art. 6-bis L. n. 212/2000) concede almeno 60 giorni per le osservazioni. È il momento migliore per produrre documentazione e perizia e chiudere la questione prima del contenzioso.

12

CONCLUSIONI

Il quadro emerso dalla riforma del 2023-2024 e dalla risoluzione n. 42/E del 2025 può essere riassunto in pochi principi:

1. Le prestazioni di chirurgia estetica rese in esenzione prima del 17 dicembre 2023 restano esenti, indipendentemente dalla dimostrazione della finalità terapeutica.
2. La salvaguardia deve estendersi alla medicina estetica, benché non tutti i giudici la applichino; in ogni caso, per questi trattamenti l'esenzione spetta se la finalità terapeutica risulta da idonea documentazione.
3. L'onere di provare la finalità terapeutica grava sul medico e va assolto paziente per paziente; l'attestazione medica è un mezzo di prova, non un requisito costitutivo, e per le prestazioni successive alla riforma deve precedere l'intervento.
4. La finalità terapeutica è una valutazione medica: l'Ufficio non può sostituirla con il proprio apprezzamento né fondarla sui questionari ai pazienti, e deve opporre prove di pari tecnicismo.
5. Cartelle cliniche e perizia medico-legale riferite ai singoli casi, anche a campione, sono idonee a provare la finalità terapeutica.
6. Per il periodo anteriore alla riforma, l'obiettivo incertezza normativa è un argomento forte per escludere le sanzioni, ma la giurisprudenza non è uniforme.
7. Se l'esenzione viene negata, l'IVA non può essere scorporata dal compenso e resta a carico del medico.

STUDIO LEGALE SCOTTI & PARTNERS

Esperienza. Competenza. Tutela.

Lo Studio assiste medici, associazioni professionali e strutture sanitarie nel contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, nelle istanze di autotutela e nel contenzioso tributario in materia di IVA sulle prestazioni sanitarie, oltre che in materia di responsabilità medica.

AVV. EMANUELE SCOTTI · AVV. CARLOTTA SCOTTI · AVV. SIMONE CAVALLARI

Avv. Emanuele Scotti – Master di II livello in Responsabilità Medica

Viale Regina Margherita n. 7 – 00049 Velletri (RM)

legalescotti.it