



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 12 giugno 2025

OGGETTO: *Trattamento ai fini Iva delle prestazioni di chirurgia e medicina estetica – Articolo 4-quater del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2023, n. 191, e successivamente modificato dall’articolo 7-sexies del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143*

L’articolo 10, primo comma, n. 18), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, “Decreto Iva”) prevede l’esenzione Iva per «*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. [...]».*

Tale disposizione trova fondamento nell’articolo 132, paragrafo 1, lett. c), della direttiva del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (di seguito “Direttiva Iva”), ai sensi del quale «*Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: [...] c) le prestazioni mediche effettuate nell’esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato; [...]».*

La Corte di Giustizia dell’Unione Europea ha più volte chiarito che è lo scopo terapeutico «*a determinare se una prestazione medica debba essere esentata dall’IVA (v., in tal senso, sentenze del 20 novembre 2003, Unterperntinger, C-212/01, EU:C:2003:625, punti 40 e 42, e del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, punto 24 e*

giurisprudenza ivi citata). A tal riguardo, secondo costante giurisprudenza, la nozione di «prestazioni mediche» riguarda prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute (sentenze del 14 settembre 2000, D., C-384/98, EU:C:2000:444, punto 18, e del 18 settembre 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, punto 20 e giurisprudenza ivi citata)» (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza del 5 marzo 2020, C-48/19).

In tal senso, si richiama la sentenza 21 marzo 2013, causa C-91/12, in cui, con specifico riferimento alle operazioni di chirurgia estetica e ai trattamenti estetici, la Corte di Giustizia UE ha affermato, tra l'altro, che:

- le esenzioni di cui all'articolo 132 della Direttiva IVA «richiedono un'interpretazione restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo» (punto 23);
- «la nozione di “cure mediche”, di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva IVA, e quella di “prestazioni mediche [alla persona]”, contenuta nell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, riguardano entrambe prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute» (punto 25);
- «sebbene le «cure mediche» e le «prestazioni mediche [alla persona]» debbano avere uno scopo terapeutico, non ne consegue necessariamente che la finalità terapeutica di una prestazione debba essere intesa in un'accezione particolarmente rigorosa (v. sentenza Future Health Technologies, cit., punto 40 e la giurisprudenza ivi citata)» (punto 26);
- rientrano nell'esenzione IVA in commento «le prestazioni mediche rese allo scopo di tutelare, e dunque anche di mantenere o di ristabilire, la salute delle persone» (punto 27);
- «prestazioni del tipo di quelle di cui trattasi nel procedimento principale, nei limiti in cui abbiano lo scopo di trattare o curare persone che, a seguito

di una malattia, di un trauma oppure di un handicap fisico congenito, abbiano bisogno di un intervento di natura estetica, potrebbero rientrare nelle nozioni di “cure mediche” o di “prestazioni mediche [alla persona]”, ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva Iva e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva. Per contro, se l'intervento risponde a scopi puramente cosmetici, non rientra in tali nozioni» (punto 29);

- *«i problemi di salute affrontati dalle operazioni esenti in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva IVA possono essere di ordine psicologico (v. in tal senso, segnatamente, sentenze del 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Racc. pag. I-12911, punto 50, nonché del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, Racc. pag. I-3617, punti 16 e 24)» (punto 33);*
- *ai fini della valutazione dello scopo terapeutico dell'intervento, «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).*

In linea con la predetta pronuncia della Corte di Giustizia UE, con riferimento al presupposto oggettivo, le prestazioni di chirurgia estetica e i trattamenti di carattere estetico possono rientrare nelle nozioni di “cure mediche” o di “prestazioni mediche [alla persona]”, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c) della Direttiva Iva, solo a condizione che le stesse abbiano uno scopo terapeutico, nel senso di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute ovvero di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone.

Conseguentemente, le prestazioni di chirurgia estetica e i trattamenti di medicina estetica aventi scopo terapeutico rientrano nella disposizione di esenzione di cui all'articolo 10, primo comma, n. 18) del Decreto Iva, previa dimostrazione della finalità terapeutica della prestazione, nel rispetto delle

indicazioni fornite dalla predetta giurisprudenza unionale; diversamente, in assenza dello scopo terapeutico, le predette prestazioni, riconducibili a finalità puramente cosmetiche, non possono rientrare nel regime di esenzione Iva.

Sul piano interno, la circolare 28 gennaio 2005, n. 4/E, avente ad oggetto *«Prestazioni mediche esenti - art.10, n.18), DPR 26 ottobre 1972 n. 633 - Art. 13, parte A, n 1, lett. c) della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE. Sentenze Corte di giustizia (del 20/11/2003 cause 307/01 e 212/01)»*, ha precisato che l'applicazione dell'articolo 10, comma 1, n. 18), del Decreto Iva *«va limitato 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 eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia»*.

Con l'introduzione dell'articolo 4-*quater* del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2023, n. 191, come modificato dall'articolo 7-*sexies* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143 (di seguito, "articolo 4-*quater*"), è stato stabilito che:

«1. A decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto [17 dicembre 2023; n.d.r.], 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.

2. 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».

Con riferimento alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica, dunque, la norma conferma il principio di carattere generale posto dall'articolo 132, paragrafo 1, lettere *b*) e *c*), della Direttiva Iva, come interpretato dalla Corte di Giustizia UE, ovvero la necessità ai fini dell'esenzione dello scopo terapeutico delle predette prestazioni.

Atteso il quadro normativo, di giurisprudenza e di prassi sopra descritto, con riferimento all'ambito di applicazione dell'articolo 4-*quater*, si osserva quanto segue.

Alla luce dei richiamati orientamenti della giurisprudenza comunitaria, si ritiene che l'articolo 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 richiamata nella disposizione.

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*.

In conclusione, in assenza dello scopo terapeutico, comprovato, in ipotesi di chirurgia estetica, da "*apposita attestazione medica*" e, in caso di medicina estetica, da idonea documentazione o anche da "*apposita attestazione medica*", le relative prestazioni sono assoggettate a regime Iva ordinario.

Con specifico riferimento alle prestazioni rese da medici anestesisti nell'ambito di interventi di chirurgia estetica, si ritiene in ogni caso applicabile il

regime di esenzione di cui all'articolo 10, primo comma, n. 18), del Decreto Iva, senza necessità dell'attestazione medica o di altra documentazione che ne comprovi la natura terapeutica.

Trattasi, infatti, di prestazioni comunque caratterizzate da finalità terapeutiche perché volte a tutelare, mantenere e stabilizzare le condizioni vitali del paziente durante l'intervento chirurgico, anche quando quest'ultimo avvenga nell'ambito di interventi effettuati dal paziente per motivi diversi da quelli terapeutico-curativi.

Per quanto attiene, poi, al soggetto deputato al rilascio della "apposita attestazione medica", considerato che manca un'esplicita limitazione, da parte del legislatore, dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione, si ritiene che non sia possibile escludere *a priori* che possa essere lo stesso chirurgo (o medico) estetico che esegue l'intervento o trattamento estetico.

Pertanto, fatte salve diverse valutazioni del Ministero della Salute, competente per materia, la predetta finalità terapeutica può essere attestata da qualunque medico, compreso il medico che effettua la prestazione di medicina o chirurgia estetica, ma resta fermo che:

a) dall'attestazione deve in ogni caso emergere il collegamento tra la patologia del paziente e la prestazione di chirurgia estetica (o di medicina estetica), quale rimedio terapeutico e/o diagnostico raccomandato;

b) la stessa attestazione deve essere antecedente alla data dell'intervento di chirurgia estetica (o di medicina estetica).

Si evidenzia, infine, che il comma 2 dell'articolo 4-*quater* è stato modificato dell'articolo 7-*sexies* del decreto-legge n. 113 del 2024, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 143 del 2024, il quale ha previsto che:

*«1. All'articolo 4-*quater*, comma 2, del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2023, n. 191, le parole da: «Resta fermo» fino a: «ai fini dell'IVA» sono sostituite dalle seguenti: «Sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati in relazione» ed è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Non si fa luogo a rimborsi d'imposta».*

2. *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, di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307».*

Al riguardo, esaminati i lavori parlamentari preparatori della norma, si ritiene che la riformulazione del predetto comma 2 dell'articolo 4-*quater* risponda all'esigenza di superare i dubbi interpretativi a cui aveva dato adito il previgente testo. In particolare, la nuova formulazione del citato comma 2, che fa *«salvi i comportamenti dei contribuenti adottati in relazione alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica effettuate anteriormente al 17 dicembre 2023»*, 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, in commento.

Alla luce del rinnovato quadro normativo devono ritenersi non più attuali i chiarimenti forniti con la circolare 4/E del 2005 nella parte in cui, con riferimento alle prestazioni di chirurgia estetica (*cfr.* par. 8), era stato affermato che *«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»*.

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.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*
Firmato digitalmente