

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

DAVIDE ERCOLANI

Sentenza n. 53/2024

Depositata il 13/03/2024

Il Segretario

ANDREA PERGOLINI

Il Presidente

MARIA DE CONO



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di RIMINI Sezione 2, riunita in udienza il 12/02/2024 alle ore 10:31 con la seguente composizione collegiale:

DE CONO MARIA, Presidente
ERCOLANI DAVIDE, Relatore
MATRANGA FRANCESCO, Giudice

in data 12/02/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 133/2023 depositato il 26/07/2023

proposto da

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Rimini

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THU01LG01051 IVA-ALTRO 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con il presente ricorso il Dott. _____ impugna l'avviso di accertamento THU01LG01051 avente ad oggetto la contestazione in materia di IVA (2016), in merito all'applicazione del regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 18 del D.P.R. n. 633/1972 per l'attività di medicina estetica eseguita dal medico, attuale ricorrente.

Come documentato dal ricorrente, l'accertamento seguiva al controllo eseguito nel 2019 sull'anno d'imposta 2016 iniziato con la notifica dell'invito n. I006092019 e contestuale richiesta di documentazione contabile. Controllo poi approfondito nell'anno 2022 dall'Agenzia delle Entrate con richiesta di chiarimenti in merito al regime di esenzione ai fini dell'IVA e successivo contraddittorio tra le parti, in data 18/03/2022, con la produzione da parte del ricorrente di tutte le cartelle sanitarie per tutte le prestazioni sanitarie eseguite nell'anno 2016 e di una memoria difensiva.

In data 23/06/2022 veniva svolto un ulteriore incontro di contraddittorio nel quale l'Ufficio avrebbe dato atto che la documentazione prodotta non sarebbe stata esaustiva per confermare l'esenzione Iva soprattutto in relazione alle cartelle cliniche aventi ad oggetto prestazioni di epilazione controllare.

L'16/11/2022 l'Ufficio notificava ulteriore invito al contraddittorio al quale faceva seguito in data 15/12/2022 l'incontro fra le parti, infine, in data 13/02/2023, l'Ufficio interrompeva alla procedura di contraddittorio preventivo.

Afferma il ricorrente di aver trasmesso con e-mail al funzionario dell'Ufficio, in data 08/03/2023, la Perizia redatta dal medico Legale a firma del Dott. _____ di avente ad oggetto il riscontro del carattere sanitario delle prestazioni eseguite dal medico; l'estratto del disegno di legge n. 643-bis AR in materia di prestazioni di medicina estetica; il provvedimento di autotutela emesso dall'Agenzia delle Entrate di Grosseto nell'anno 2023 con il quale sarebbe stato disposto l'annullamento di una analoga contestazione IVA.

Seguiva la notifica dell'avviso di accertamento in oggetto che, a detta del contribuente, riporterebbe pedissequamente lo stesso contenuto dell'invito al contraddittorio.

La Corte, al fine di rendere più fluida la ricostruzione della vicenda, provvederà a raggruppare i motivi di ricorso proposti, tutti diretti a dimostrare che l'attività di medicina estetica eseguita dal medico rientrerebbe nel regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 18 del D.P.R. n. 633/1972.

2. Quanto all'esame delle prove offerte dal ricorrente, deve in via preliminare osservarsi che la Corte UE nella causa C-91/12 ha enunciato il principio che: *"prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, consistenti in operazioni di chirurgia estetica e in trattamenti di carattere estetico, rientrano nelle nozioni di «cure mediche» o di «prestazioni mediche [alla persona]», ai sensi di detto paragrafo 1, lettere b) e c), qualora tali prestazioni abbiano lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone» qualora i trattamenti verificati siano eseguiti da un medico abilitato e siano preceduti da una*

specifica diagnosi eseguita da un medico abilitato. I suddetti riscontri concorrerebbero, pertanto, alla valutazione positiva del carattere sanitario delle prestazioni sanitarie.

Nel caso in esame sarebbe stato provato dal ricorrente il c.d. requisito soggettivo della prestazione, sotto i due profili evidenziati dalla Corte UE, ovvero e in primo luogo, ogni prestazione sarebbe caratterizzata dall'esecuzione materiale da parte del medico abilitato, iscritto all'Ordine dei Medici Chirurghi e Odontoiatri della provincia di Rimini con attestazione di frequentazione di corsi presso scuole internazionali di medicina estetica e, in secondo luogo, per ogni trattamento di medicina estetica sussisterebbe la specifica diagnosi di una patologia, ovvero di un malessere psico-fisico, ed il relativo trattamento atto a curare, prevenire, attenuare il suddetto malessere come emergerebbe dalle cartelle cliniche prodotte agli allegati 9 e 10 dal ricorrente e dalla perizia medico legale.

Quanto al requisito oggettivo, ovvero lo scopo terapeutico delle prestazioni e quindi l'oggetto delle proprie prestazioni in ambito sanitario estetico, il ricorrente deduce che tutta l'attività del medico rientrerebbe nell'ambito sanitario con, esclusione di attività puramente cosmetica, come emergerebbe anche nelle fatture ove sarebbe stata riportata la descrizione "*prestazione medica*", mentre la diagnosi specifica, cioè lo scopo terapeutico sarebbe stato indicato nelle cartelle sanitarie che coprirebbero l'intera gamma di prestazioni di medicina estetica eseguite dal medico. Prestazioni che il ricorrente suddivide in attività diagnostiche e terapeutiche quali: A. Irsutismo; B. Ipertricosi; C. Follicoliti recidivanti; D. Idrosadenite suppurativa; E. Cisti pilonidali; F. Infiammazioni cutanee.

La cura delle suddette patologie rientrerebbe nell'ambito delle prestazioni sanitarie medicina estetica esenti, e ciò troverebbe conferma dall'Agenzia delle Entrate di Sassari e della Liguria e soprattutto dalla Corte di Cassazione con l'Ordinanza n.6572/2022 della Sez. 6 tributaria della Suprema Corte, nonché dalla circolare n.4/E del 28/01/2005 della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate.

Precisa il ricorrente che i trattamenti da lui eseguiti e lo scopo terapeutico emergerebbero dalle cartelle sanitarie, cliniche prodotte in originale e in copia per l'Ufficio in occasione del contraddittorio del 18/03/2022 e nel successivo contraddittorio del 23/06/2022 insieme alle giustificazioni che la parte avrebbe fornito sullo scopo terapeutico evincibile dalle prestazioni. Con l'aggiunta che nel contraddittorio del 23/06/2022 (All. 3 produzioni del ricorrente) il medico avrebbe evidenziato all'Ufficio di svolgere esclusivamente trattamenti sanitari previa apposita diagnosi sulla base delle proprie valutazioni di carattere puramente medico, senza che le richieste del paziente possano influenzare tale giudizio, precisando che nel corso della sua attività di medicina estetica utilizzerebbe apparecchiature di classe 4 ad esclusivo uso del medico, effettuando anche delle "prove" per valutare reazioni allergiche o lesioni.

Precisa ulteriormente che, nella memoria allegata al verbale del 15/12/2022, sarebbe stato illustrato il trattamento di epilazione a mezzo laser per la cura delle malattie dell'irsutismo e della follicolite del viso, rispettivamente patologie classificate nei codici 704.1 e 704.8.

In tal modo ha ritenuto di adempiere al proprio onere della prova attraverso la produzione in giudizio delle cartelle sanitarie esemplificative dell'attività del medico, corroborate dalla perizia medico legale, redatta dal dott. _____ medico abilitato, specialista in Medicina Legale e Dirigente Medico I.P. di Alta Specializzazione in Gestione Medico –

Legale del contenzioso dell'AUSL – per la cura delle patologie riscontrate nel Manuale ICD9CM (Elenco sistematico delle malattie, pubblicato dal Ministero della Sanità) nei seguenti termini: a) terapia per la cura dell'irsutismo (malattia identificata dal codice sistematico delle Malattie 704.1); b) terapia per la cura dell'irsutismo da ovaio policistico (malattia identificata dal codice 256.4); c) terapia per la cura / prevenzione dei porri virali (malattia classificata nel codice 078.19); d) terapia per la cura della follicolite (malattia classificata nel codice 704.8); e) terapia per la cura della follicolite ulceritematosa reticolata (malattia classificata nel codice 701.8); f) terapia per la cura / prevenzione di ipersudorazione – iperidrosi (malattia classificata nel codice 780.8 e seguenti); g) terapia per la cura della cisti pilonidale (malattia classificata nel codice 685).

3. Con ulteriore motivo di ricorso direttamente collegato ai precedenti il ricorrente eccepisce l'insufficienza del metodo accertativo dell'Ufficio di Rimini, con violazione dell'onere della prova da parte dell'Ufficio (Art. 7, C. 5-Bis, D. Lgs. N. 546/92) e vizio di motivazione ex art. L. 212/2000, Art. 3 L. 241/90 e art. 24 Cost. e assenza della motivazione rafforzata (Art. 5-Ter, C. 3, D. Lgs. N. 218/97), anche in considerazione che con l'entrata in vigore del comma 5-bis dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992, sarebbe stato imposto all'organo accertatore provare in giudizio la propria contestazione basata su ragioni oggettive, circostanziate e puntuali.

3.1 Il ricorrente evidenzia, sul piano motivazionale e della prova, che in base alla sentenza della Corte UE nella causa C-91/12, la contestazione dell'Iva in materia sanitaria imporrebbe all'Ufficio di basarsi su argomentazioni di carattere medico provenienti da un soggetto qualificato in ambito medico. Al contrario, nel caso in esame, il funzionario dell'Ufficio non avrebbe alcuna competenza scientifica tale da formulare giudizi su prestazioni sanitarie e come tale censurabile (V. sul punto, Ordinanza della Cassazione n. 6710/2022) in quanto si tratterebbe di semplice opinione personale dell'impiegato amministrativo (non medico) a fronte degli elementi documentali circostanziati offerti dal contribuente in conformità alle decisioni della CGUE C-91/12 par. 37.

Inoltre, il contribuente richiama il paragrafo 35 della Sentenza CGUE C-91/12, il quale statuirebbe che le valutazioni nella materia che presenta carattere medico, dovrebbero basarsi su constatazioni che hanno tale carattere, effettuate da personale qualificato a tale scopo, quali medici abilitati con esclusione di impiegati amministrativi.

Il ricorrente sottolinea, pertanto, da un lato, che l'incompetenza medica del semplice impiegato amministrativo troverebbe conferma anche dalla consulenza giuridica dell'Agenzia delle Entrate Regione Liguria, n. 903-2/2020 e nel Disegno di Legge n. 643-bis AR, nel nuovo all'articolo 7, comma 5-bis, decreto legislativo n. 546 del 1992 e, dall'altro lato, ribadisce l'infondatezza della contestazione in presenza di un parere non qualificato dell'accertatore, come risulterebbe confermato, anche in altre materie, in varie sentenze di merito tra cui C.G.T. 1° Bologna, Sez. 1, Sent. 977/2022; C.G.T. di 1° La Spezia (sent. n. 276/01/2022); CTP di Ancona, sent. n. 392/02/22021; C.G.T.1° di Napoli, sent. 4988/30/2022; C.G.T.1° di Roma, sent. n. 5918/22/2022, - CTP di Vicenza, sent. 365/03/2021; C.G.T. 1° di Bologna, sez. 1°, n. 977/2022.

3.2 Censura l'avviso di accertamento poiché non conterrebbe alcun riscontro in merito alle patologie documentate dal medico, quali l'irsutismo, l'ipertricosi, la follicolite recidivante, l'idrosadenite suppurativa (patologia simile all'acne), la cheratosi seborroica (lesioni epiteliali), la ciste pilonidale, le infiammazioni cutanee. Tali patologie riportate nelle

cartelle sanitarie e rilevate nella perizia medico legale non sarebbero state prese in considerazione dall'Ufficio accertatore e mancherebbe, sul punto, un'istruttoria medica dell'Ufficio sottesa a questa peculiare valutazione. Inoltre, sarebbero state ignorate interamente tutte le giustificazioni scientifiche fornite dal medico, tutte le diagnosi riportate nelle cartelle sanitarie e tutte le valutazioni esperte del medico legale e i trattamenti di tali patologie sarebbero stati degradati a meri trattamenti cosmetici e non sanitari. Mentre, secondo il ricorrente, le patologie riportate nelle cartelle sanitarie esibite dal medico, analizzate nella perizia medico legale, sarebbero espressamente richiamate nel "Manuale ICD9CM" come indicato al precedente punto 2 della sentenza.

Tale modo di procedere costituirebbe un evidente inadeguata o insufficiente motivazione dell'accertamento, ex Art. 7 L. 212/2000, Art. 3 L. 241/90 e art. 24 Cost., in quanto non sarebbero stati indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Ufficio. Alla quale si aggiungerebbe il mancato adempimento dell'obbligo di "*motivazione rafforzata*" ex art. 5-ter, c. 3, D. Lgs. n. 218/97, richiesta proprio per disattendere le giustificazioni fornite dal contribuente a fronte di un contraddittorio già in corso, obbligatorio in relazione ad una contestazione di un tributo armonizzato. (Sentenza causa Sopropè C – 349/07).

Richiama il contraddittorio del 15/12/2022 ove, a fronte dell'eccepita inadeguatezza del controllo, in quanto privo della necessaria competenza tecnica, l'Ufficio non avrebbe esternato alcuna ragione del mancato accoglimento dell'eccezioni del ricorrente. Infatti, il funzionario preposto si sarebbe limitato a contestare la denominazione del trattamento di medicina estetica e non avrebbe tenuto in conto delle terapie specifiche contro l'irsutismo, l'ipertricosi, la follicolite recidivante, l'idrosadenite suppurativa, la cheratosi seborroica che corrisponderebbero a specifiche patologie riconosciute ma che sarebbero state qualificate come meri trattamenti cosmetici. Patologie e prestazioni che risulterebbero facilmente riscontrabili tramite l'abbinamento tra le fatture e le cartella sanitaria attraverso il codice di raccordo (All. 25 delle produzioni del ricorrente).

Censura il modo di operare dell'Ufficio che nell'avviso di accertamento avrebbe concentrato la propria attenzione sull'epilazione, senza considerare che quest'ultima risulterebbe completamente diversa dalla depilazione. In particolare, l'epilazione andrebbe eseguita in ambito medico, esclusivamente con attrezzature medicali ed in relazione a patologie circoscritte, come documentate nella perizia e nelle stesse cartelle cliniche prodotte, mentre la depilazione sarebbe applicata esclusivamente su persone sane, prive di patologie.

Deduceva, in punto di diritto, che la sentenza della Corte UE nella causa C-91/12 sarebbe vincolante anche in merito all'obbligo accertativo di cui al paragrafo 35 della sentenza stessa. Nel dettaglio, secondo la Corte sovranazionale, le operazioni di chirurgia estetica e i trattamenti di carattere estetico (con esclusione delle prestazioni puramente cosmetiche), valutati omogeneamente in quanto non sussisterebbero differenze sul piano fiscale, rientrerebbero nelle nozioni di "*cure mediche*" o di "*prestazioni mediche alla persona*" nel rispetto dell'art. 132 paragrafo 1, lettere b) e c) della Direttiva 2006/112/CE (cd. Direttiva IVA comunitaria) alla condizione del riscontro dello "*scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone*", più brevemente dello scopo terapeutico, senza che assumano rilevanza le semplici convinzioni soggettive che sorgono nella mente della persona che si sottopone a

un intervento di carattere estetico e, al contempo, assumerebbe rilevanza sulla valutazione della questione la circostanza che le prestazioni in esame siano fornite o effettuate da un appartenente al corpo medico abilitato, così come lo scopo delle stesse venga individuato dal medico.

Censurava il comportamento dell'Ufficio che, a fronte di specifica perizia medico legale ricevuta prima dell'emissione dell'atto di accertamento, si sarebbe limitato ad una contestazione semplicistica ed apodittica, argomentando che la parte non avrebbe fornito nuovi elementi utili, senza indicare alcuna prova, eccezione o argomentazione contraria al carattere sanitario delle prestazioni, ovvero sull'eventuale inidoneità delle cartelle sanitarie ad evidenziare lo scopo terapeutico, in alcuni casi prendendo le proprie informazioni su internet.

4. Argomenta che l'Ufficio nell'avviso di accertamento avrebbe richiamato alcune definizioni riportate dal medico nel proprio sito internet) nel quale farebbe riferimento ai concetti di medicina estetica e medicina di bellezza, elencando alcuni trattamenti da lui compiuti quali: botulino, filler, biorivitalizzazione, peeling ecc. senza considerare che il ricorrente avrebbe precedentemente contestato tale modo di procedere in quanto sarebbe irrilevante questo elemento ai fini del riscontro dello scopo terapeutico delle singole prestazioni. Anche in questo caso l'avviso non conterrebbe nessuna giustificazione, tanto meno rafforzata, a fronte della specifica contestazione.

5. Eccepisce che l'AE nell'avviso di accertamento avrebbe dato particolare enfasi alla dicitura "non deducibile" o "deducibile" riportata nelle ricevute del poliambulatorio, nonostante il medico ricorrente nella memoria del 15/12/2022, precisò che l'esenzione Iva non avrebbe alcuna correlazione con la detraibilità ai fini dell'imposta sui redditi (IRPEF). In tale ipotesi, come in quelle precedenti, a fronte delle contestazioni del contribuente non vi sarebbe stata alcuna giustificazione del rigetto.

6. Deduce che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Organo accertatore, sarebbe stato possibile associare le ricevute fiscali con le cartelle sanitarie del medico, precisando che già nel contraddittorio del 15/12/2022, sarebbe stato consentito all'Ufficio, che all'epoca non si mostrò interessato, di accedere a tutti i dati e a tutte le informazioni attraverso un codice di raccordo univoco, oggi prodotto dal ricorrente al n. 25 delle proprie allegazioni.

Il comportamento del ricorrente, anche in merito all'oscuramento dei dati del paziente, sarebbe stato conforme alle istruzioni della stessa Agenzia delle Entrate come riportate anche dalla FAQ dell'A.D.E. n. 73 del 19/07/2019, secondo la quale il contribuente è tenuto ad assumere ogni accorgimento per non rendere visibile nella fattura commerciale l'associazione tra la prestazione sanitaria e il nome del paziente. Ritiene, in ogni caso, che l'Ufficio avrebbe potuto acquisire in via ordinaria le fatture tramite semplice questionario.

Eccepisce che l'oscuramento del nominativo sarebbe stato adottato per il rispetto della privacy ai sensi dell'art. 9 del Regolamento UE 2016/679 - divieto di trattamento dei dati relativi alla salute - e per il rispetto del segreto professionale sanzionato ai sensi dell'art. 622 del c.p.

7. Il ricorrente conclude riportandosi ai precedenti motivi di ricorso chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento, con vittoria delle spese processuali.

8. Si è costituita ritualmente l'Agenzia delle Entrate contestando i motivi di ricorso:

- deduce, sulla incapacità del funzionario di procedere al recupero IVA su prestazioni mediche, richiamando le stesse fonti normative e giurisprudenziali del ricorrente, che non tutte le prestazioni effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche sarebbero esenti da imposta, ma solo quelle corrispondenti alla nozione di *"prestazioni mediche"* per le quali *"l'esenzione va riconosciuta esclusivamente a quelle prestazioni che sono dirette alla diagnosi, alla cura e, nella misura possibile, alla guarigione di malattie e di problemi di salute" ovvero "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]» ... Per contro, se l'intervento risponde a scopi puramente cosmetici, non rientra in tali nozioni"*, con esclusione della convinzione soggettiva del paziente nella valutazione dello scopo di un intervento del genere. Rimarrebbero escluse le prestazioni medico estetiche dirette soltanto a migliorare l'aspetto estetico delle persone che non avrebbero un contenuto intrinseco di prestazione sanitaria medica o paramedica e, di conseguenza, non godrebbero dell'esenzione Iva di cui all'art. 10 D.P.R. 633/1972. In tali circostanze sarebbe necessario, in ossequio al fondamentale principio dell'onere della prova che spetterebbe al medico-contribuente di provare, cliente per cliente, la natura e il fine terapeutico. Conclude l'Ufficio ritenendo legittimo il sindacato dell'Amministrazione Finanziaria, ancorché effettuato da soggetti sprovvisti di laurea in materia sanitaria e medica dell'inquadramento delle prestazioni come terapeutiche, con richiesta al contribuente di fornire la prova delle valutazioni effettuate per arrivare a considerare a carattere terapeutico e non estetico le singole prestazioni rese.

Afferma, più in generale, che buona parte del ricorso si fonderebbe sull'incompetenza dell'Ufficio a effettuare valutazioni di carattere sanitario, eccezione sarebbe da ritenersi superata alla luce degli interventi giurisprudenziali richiamati. Ritiene che il paragrafo 35 della sentenza resa dalla Corte di Giustizia europea nella causa 91/12, vada interpretato in maniera differente rispetto a quanto prospettato dal ricorrente, specificando, in primo luogo, che effettivamente nel citato paragrafo la Corte avrebbe disposto che la valutazione in ordine allo scopo terapeutico dell'intervento debba essere fatta da personale qualificato, in secondo luogo, afferma che quel singolo passaggio per essere compreso andrebbe letto nel più ampio contesto della pronuncia, ovvero con il paragrafo precedente dove i giudici comunitari statuivano che *"la semplice convinzione soggettiva che sorge nella mente della persona che si sottopone ad intervento estetico non è di per sé determinante ai fini della valutazione della questione se tale intervento abbia scopo terapeutico"*. Di conseguenza, ritiene, che l'interpretazione data al punto 35 non sarebbe quindi da intendersi come limite al potere di controllo da parte dell'Amministrazione ma al soggetto che si sottopone all'intervento. In terzo luogo, precisa che solo al successivo paragrafo 36 la Corte avrebbe voluto indicare che il fatto che le prestazioni siano rese da soggetto appartenente al corpo medico oppure che lo scopo sia determinato da un professionista *"sono circostanze idonee a influire sulla valutazione se gli interventi rientrino nel novero delle cure mediche oppure no"*.

- Deduce l'Ufficio che la perizia presentata in data 06/03/2023, ancorché redatta da un medico dell'Ausl, nulla prova in tal senso, contenendo esclusivamente la descrizione delle principali patologie di carattere medico estetico trattate dal dotto e dei rimedi posti in

essere. Rimarrebbe, tuttavia, un elaborato di carattere generale, ben lontano dalla prova specifica delle valutazioni effettuate per le singole fattispecie trattate. Ed ancora, le fatture prodotte sarebbero generiche, riportando solamente le descrizioni dei trattamenti effettuati. Le cartelle cliniche, oscurate per ragioni di privacy, nulla attesterebbero in ordine alle valutazioni condotte dal medico per le singole diagnosi: Evidenzia, a titolo esemplificativo, che buona parte delle ricevute per epilazione laser di ascelle, viso,inguine o gambe, sarebbe collegata alla patologia dell'irsutismo scritta in cartella, senza indicazione delle valutazioni che avrebbero condotto il medico alla diagnosi, quali gli esami, dosaggi, dati clinici, valutazioni di endocrinologi. Più in generale, le cartelle esibite non sarebbero in grado di documentare se i trattamenti avessero lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie, ovvero di tutelare, mantenere o ristabilire la salute. In altri termini, afferma che non sarebbe sufficiente l'indicazione di una diagnosi, sprovvista di qualsiasi documentazione a supporto, a giustificare l'esenzione del trattamento.

Precisa il resistente, tuttavia, di aver rideterminato la pretesa (in sede di reclamo) togliendo dal totale delle prestazioni ricondotte a tassazione quelle riferite a trattamenti per la cura della follicolite, la rimozione degli angiomi o i trattamenti di mesoterapia antalgica e i trattamenti sclerosanti, confermando la propria pretesa per i trattamenti laser viso, l'epilazione di dorso, inguine, torace o gambe, nonché i trattamenti laser per il decolté, o per le adiposità localizzate.

Quanto all'invocata la nullità dell'avviso per mancato adempimento dell'obbligo di motivazione rafforzata ex art. 5 ter c. 3 del d.lgs. 218/1997, afferma che le 33 pagine dell'atto impositivo conterrebbero le valutazioni effettuate dall'Ufficio a fondamento della ripresa e alle pagine 3 e 4 l'accertatore riporterebbe le motivazioni addotte dalla parte durante i contraddittori tenuti e nelle memorie depositate, illustrando le ragioni per cui non sarebbero state ritenute valide.

9. Nelle controdeduzioni l'Ufficio conclude per il rigetto del ricorso con conseguente conferma dell'avviso di accertamento nei limiti della proposta di mediazione, con vittoria di spese, competenze ed onorari.

Segue ulteriore memoria da parte del ricorrente, datata 15.01.2024, nella quale insiste per l'accoglimento dei motivi di ricorso contestando le controdeduzioni dell'Ufficio.

All'udienza del 12.02.2024 le parti procedevano alla discussione orale del ricorso, il quale veniva trattenuto in decisione

MOTIVI DELLA DECISIONE

10. In via preliminare è necessario, da parte di questa Corte di Giustizia Tributaria, esaminare le normative e i principi che regolano la materia oggetto del presente contenzioso.

Come è noto, l'Art. 10 n. 18 D.P.R. 633/72 stabilisce che sono esenti da IVA *"...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..."

La Corte giustizia dell'Unione europea, dal canto suo, con sentenza n. 91 del 21/03/2013, ha stabilito che l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che:

- prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, consistenti in operazioni di chirurgia estetica e in trattamenti di carattere estetico, rientrano nelle nozioni di "*cure mediche*" o di "*prestazioni mediche [alla persona]*", ai sensi di detto paragrafo 1, lettere b) e c), qualora tali prestazioni abbiano lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone;
- le semplici convinzioni soggettive che sorgono nella mente della persona che si sottopone a un intervento di carattere estetico in merito ad esso non sono, di per sé, determinanti ai fini della valutazione della questione se tale intervento abbia scopo terapeutico;
- le circostanze che prestazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale siano fornite o effettuate da un appartenente al corpo medico abilitato, oppure che lo scopo di tali prestazioni sia determinato da un professionista siffatto, sono idonee a influire sulla valutazione della questione se interventi come quelli di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nelle nozioni di "*cure mediche*" o di "*prestazioni mediche [alla persona]*", ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva;
- per valutare se prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale siano esenti dall'imposta sul valore aggiunto a norma dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) o c), della direttiva 2006/112, occorre tenere conto di tutti i requisiti previsti in tale paragrafo 1, lettere b) o c), nonché di altre disposizioni pertinenti del titolo IX, capi 1 e 2, di tale direttiva quali, per quanto riguarda l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva, gli articoli 131, 133 e 134 della medesima.

Al riguardo, l'unico chiarimento ufficiale fornito dall'Amministrazione finanziaria è rinvenibile nella Circolare n. 4/2005, in base alla quale le prestazioni in parola rientrano nel regime di esenzione IVA in quanto ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona. Ora, sebbene che le circolari dell'Agenzia delle Entrate interpretative di una norma tributaria, anche ove contengano una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, esprimono esclusivamente un parere, non vincolante per il giudice, per gli Uffici, per il contribuente e per la stessa autorità che l'ha emanata (Sez. 5, Sentenza n. 6699 del 21/03/2014), tuttavia evidenziano il collegamento tra la prestazione resa e la tutela della salute.

Nonostante, le affermazioni di principio rinvenibili nella giurisprudenza dell'UE, nazionale e nella prassi nazionale, la materia risulta fluida e il compito dell'interprete è quello di individuare le prestazioni di medicina e chirurgia estetica, di carattere sanitario e non meramente estetico, esenti da IVA.

11. Di conseguenza, non essendo possibile generalizzare è necessaria una valutazione caso per caso, tanto che il tema centrale della questione afferisce al contenuto della prova che il contribuente è chiamato a fornire al fine di applicare l'esenzione IVA alle prestazioni in questione.

In tal senso, si sono espressi sia i giudici di legittimità che quelli di merito (cfr. ex multis, Cass. Ord. n. 23831/2022; sentenze 13.9.2022 n. 26906/2022, 27947/2022; CGT II grado Marche, n. 889/2023), secondo i quali le prestazioni mediche di natura estetica sono esenti IVA ex art. 10 n. 18) del DPR 633/72 nei limiti in cui sono finalizzate a trattare o curare persone che, a seguito di una malattia, un trauma o un handicap fisico congenito, subiscono disagi psico-fisici e sono, dunque, rivolte alla tutela della salute. Precisando che grava sul soggetto passivo (*il medico*) l'onere di provare la sussistenza dei requisiti, oggettivi e soggettivi, per usufruire del regime di esenzione.

Osserva il Collegio che l'orientamento espresso dai giudici ha trovato espressione, in parte, nell'emendamento alla legge di conversione del decreto Anticipi che introduce l'esenzione dall'IVA 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.

Di conseguenza, per effetto di tale novella legislativa 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.

Il decreto decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145 (in Gazzetta Ufficiale - Serie generale - n. 244 del 18 ottobre 2023), coordinato con la legge di conversione 15 dicembre 2023, n. 191, entrato in vigore il 17.12.2023, all'art. 4 quater, rubricato come *"Regime dell'IVA per prestazioni di chirurgia estetica"*, testualmente recita: *"1. 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. 2. 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."*

Detto provvedimento è entrato in vigore alla data di conversione del D.L. 145/2023, come da pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge 191/2023 di conversione in data 17 dicembre 2023. Prevede per tutte le prestazioni che non hanno un'attestazione medica, l'aliquota IVA da applicare è il 22%, mentre per quelle invece che rispettano i requisiti dell'art. 4-ter D.L. 145/2023 e che sono, di conseguenza, accompagnate da un'attestazione medica la fattura sarà in esenzione.

Per le prestazioni antecedenti al 17 dicembre 2023, la normativa prevede, come detto, che: *"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"*.

Sulla portata della norma si individuano sostanzialmente due orientamenti: il primo, in base al quale il legislatore italiano altro non avrebbe fatto se non recepire l'orientamento europeo (Causa C-91/12, sentenza 21 marzo 2013) in materia di IVA e quello della Corte di Cassazione (Sentenze 27947/2021 e 6572/2022, Ordinanza 23831/2022), per i quali l'esenzione spetta solo per quelle prestazioni che hanno carattere sanitario e non voluttuario e, a seguito dell'entrata in vigore della nuova normativa, la prova richiederebbe necessariamente una valutazione medica.

Quanto, infine, alla decorrenza della modifica in parola, la stessa dovrebbe trovare applicazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Anticipi, lasciando quindi fuori dal perimetro applicativo le prestazioni sanitarie di chirurgia estetica rese fino a tale data, le quali seppur aventi finalità di diagnosi e cura potrebbero rischiare di essere assoggettate ad IVA.

Secondo altro orientamento la norma avrebbe lo scopo di mettere ordine nelle varie questioni coinvolte e di superare le gravi incertezze applicative, tanto che dalla data di entrata in vigore della norma, le prestazioni mediche di natura estetica sarebbero da fatturare in esenzione IVA solo se la natura curativa risulti certificata appositamente e preventivamente da apposita e specifica prescrizione medica, con conseguente onere della prova, per espressa previsione normativa, a carico dunque del contribuente e con ricaduta sul paziente cui grava in definitiva l'IVA, stante il noto principio che il trattamento di esenzione IVA non può essere considerato una "agevolazione" per il medico professionista che eroga la prestazione, in ragione del principio di neutralità dell'imposta. Conformemente alla ratio della norma, secondo tale orientamento, fino alla data di entrata in vigore della norma sarebbe stato "sanato" il trattamento fiscale applicato dagli interessati, medici professionisti, in quanto, se da un lato, il primo comma non avrebbe portato innovativa quanto a principio di diritto che individua le ipotesi di esenzione, dall'altro lato, il secondo comma chiarirebbe, invece, al fine di superare le gravi incertezze, che la prova dell'esentabilità dovrebbe essere fornita dal medico/paziente, con apposita preventiva prescrizione medica sulla natura curativa e necessaria della prestazione. Ritiene tale orientamento che l'unico senso attribuibile alla nuova norma sarebbe quello di superare le criticità oggettive riscontrate, non già nella definizione del perimetro normativo della esenzione IVA, su cui esisteva già copiosa giurisprudenza interna ed unionale, sebbene nella specifica qualificazione di una ben determinata prestazione medica alla stregua di prestazione di diagnosi, cura e riabilitazione che si risolvevano in un problema di prova, di difficile acquisizione dopo lungo tempo dalla prestazione. Di conseguenza, coerente con la ratio legis testé indicata, è il comma 2 della nuova norma che sarebbe da interpretare alla stregua di una "sanatoria" del trattamento IVA concretamente applicato fino alla data di entrata in vigore della nuova norma. Ragionando diversamente tutte le incertezze applicative sopra indicate rimarrebbero inalterate in relazione a tutte le prestazioni effettuate prima della entrata in vigore della nuova norma. Tra l'altro, non si comprenderebbe la ragione della formulazione letterale del comma 2, in quanto, se il Legislatore avesse voluto solo chiarire quale prova deve essere dedotta ed allegata per ottenere la esenzione, si sarebbe limitato a scrivere il comma 1. L'indicazione del 2 comma "*Resta fermo il trattamento IVA applicato alle prestazioni effettuate*", non avrebbe il significato di precisare la irretroattività della norma che per le prestazioni già effettuate.

Il precetto del primo comma permette anche di individuare il riparto dell'onere probatorio e le modalità per adempiere tale onere, in *subjecta materia*, coordinandosi e precisando, la portata dell'art. 7 comma 5 bis D. Lgs. 546/92, che recita: *"l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive sui cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati"*.

Ora, indipendentemente dall'adesione ad uno piuttosto che all'altro orientamento si ritiene che la normativa ora esaminata, in materia di chirurgia estetica, non possa essere applicata al caso che occupa, poiché estenderne ragionevolmente l'applicazione a tutte le prestazioni sanitarie oggetto della esenzione di cui all'art. 10 comma 1 n. 18 DPR 633/72 violerebbe il principio consolidato che la norma di esenzione totale o parziale da una debenza tributaria, poiché configura una deroga sostanziale rispetto al principio generale posto dalla legge ordinaria ha natura speciale ed è pertanto di stretta interpretazione; ne consegue che essa non possa trovare applicazione al di fuori delle ipotesi specificamente e tassativamente indicate dalla normativa di riferimento atteso il divieto non solo di interpretazione analogica a cui sostanzialmente si perverrebbe in caso contrario, ma anche di interpretazione estensiva ex art.14 delle disposizioni preliminari del Cod. Civ., con riferimento alla legge speciale (Cfr., per tutte, Cass.Sen.n°10646/2005).

12. Quanto sopra argomentato consente di affermare che non sussista, in materia di medicina estetica, un problema di interpretazione delle norme ma di identificazione e prova delle prestazioni mediche che possono essere ritenute esenti. Prova che si ritiene raggiunta attraverso la produzione della documentazione offerta dal contribuente.

In primo luogo, il contribuente ha dimostrato, attraverso la produzione di una perizia medico legale e di varia documentazione, che le prestazioni erano state erogate da un soggetto sulla base di un regolare titolo di studio e della necessaria abilitazione professionale. Il Medico Legale, infatti, dopo aver acquisito ed esaminato gli attestati formativi e abilitativi del medico (All. 26 ricorrente), ha riscontrato la qualifica di medico abilitato in capo al ricorrente all'esercizio della professione medica, esperto in Omeopatia, Omotossicologia e Discipline Integrate, specificamente formato e perfezionato nella disciplina della "Medicina Estetica.

Il ricorrente, inoltre, 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, con conseguente applicazione dell'esenzione di cui all'art. 10 n. 18) D.P.R. n. 633/1972.

La perizia aveva ad oggetto vari quesiti, ovvero: "... 1) *Esaustività della documentazione sanitaria prodotta all'Agenzia delle Entrate ai fini del riscontro del carattere sanitario delle prestazioni eseguite dal medico;* 2) *Riscontro del requisito soggettivo, ovvero della qualifica di medico abilitato in capo all'esecutore materiale delle prestazioni, inoltre di una*

peculiare formazione nell'ambito della medicina estetica; 3) Risccontro del requisito oggettivo, ovvero dello scopo delle prestazioni eseguite dal medico di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone; 4) Risccontro del carattere sanitario in capo alle prestazioni eseguite dal medico, nello specifico trattamenti di medicina estetica"; 5) Risccontro di un effettivo contraddittorio intercorso tra il medico e l'Amministrazione Finanziaria.

Per quello che qui interessa, sotto il profilo oggettivo delle prestazioni, al punto 3 della perizia, ovvero dello scopo delle prestazioni eseguite dal medico di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, sono state esaminate le tipologia di prestazione eseguita dal medico, il perito medico legale ha ritenuto che l'attività esercitata dal Dott. , rientri a pieno titolo nella fattispecie che prevede l'esenzione dall'applicazione dell'IVA; di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c) della Direttiva 2006/112/CE, con la precisazione, contenuta al punto 4, che alle prestazioni esaminate vada riconosciuta il fine terapeutico o preventivo in capo alle prestazioni di medicina estetica effettuate dal ricorrente. Continua il perito di parte affermando che le prestazioni mediche di Medicina Estetica fornite dal Dott rientrando nelle nozioni di "cure mediche" o di "prestazioni mediche alla persona", eseguite (in quanto intrinsecamente volte al conseguimento dello stato di benessere del paziente) allo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone e come tali non sarebbero assoggettabili ad IVA.

La Corte osserva, data la rilevanza nel presente ricorso, che il medico legale ha analizzato i trattamenti di medicina estetica eseguiti dal medico, nello specifico *"l'epilazione laser" attraverso l'utilizzo esclusivo di dispositivi medici (non cosmetici) quali il laser a diodi (800-810 nm), il laser Neodimio Yag (1064 nm), per il trattamento sanitario di "irsutismo, ipertricosi, follicoliti, idrosadenite suppurativa, cheratosi seborroica, cisti pilonidali, infiammazioni cutanee"*.

Sempre relativamente al requisito oggettivo, ovvero lo scopo terapeutico delle prestazioni e quindi l'oggetto delle proprie prestazioni in ambito sanitario estetico, il ricorrente ha prodotto le fatture ove viene indicata la descrizione *"prestazione medica"*, mentre la diagnosi specifica, cioè lo scopo terapeutico risulta effettivamente indicato nelle cartelle sanitarie nelle quali vengono indicate le attività diagnostiche e terapeutiche quali: A. Irsutismo; B. Ipertricosi; C. Follicoliti recidivanti; D. Idrosadenite suppurativa; E. Cisti pilonidali; F. Infiammazioni cutanee.

Le cartelle sanitarie risultano essere state prodotte in originale e in copia per l'Ufficio in occasione dei contraddittori del 18/03/2022 e del 23/06/2022, come risulta dai relativi verbali prodotti, insieme alle giustificazioni che la parte ha fornito sullo scopo terapeutico dalle prestazioni.

Da ciò si evince che l'Ufficio sin dall'inizio degli accertamenti era a conoscenza della totalità delle cartelle sanitarie, sebbene nel presente ricorso il contribuente le abbia prodotte a campione. Quest'ultima produzione parziale non intacca, tuttavia, il corretto adempimento dell'onere della prova in capo al ricorrente, poiché, in primo luogo, l'ufficio ha avuto la possibilità di esaminare le cartelle sanitarie nella loro totalità durante i contraddittori; in secondo luogo, la stessa Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 6710/2022, ha precisato che l'onere della prova può essere assolto con la produzione di

documentazione a campione e della perizia medico legale; in terzo luogo, appare eccessivo richiedere al contribuente la produzione totale di tutte le cartelle cliniche relative ad ogni operazione contestata, al fine di provarne il corretto inquadramento giuridico tributario, quando leggendo l'avviso di accertamento venivano contestate indiscriminatamente e genericamente l'intera attività del professionista, senza specifiche contestazioni in relazione alle singole prestazioni o gruppi di prestazioni.

Si deve aggiungere che a fronte della documentazione prodotta dal ricorrente - ritenuta dallo stesso perito come esaustiva ai fini del riscontro soggettivo e, al requisito oggettivo, utile e necessaria per il riscontro di prestazioni sanitarie, con finalità di diagnosi, cura, guarigione di malattie offerte dal medico, ed a una valutazione dettagliata del perito del carattere sanitario in capo alle prestazioni del medico - 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. Tra l'altro, leggendo il verbale del contraddittorio tra le parti del 12.01.2023 risulta che l'Ufficio ha considerato la rosacea non meritevole di esenzione IVA, sulla base di ricerche effettuate sul motore di ricerca internet Google. Ugualmente l'Ufficio, in merito ad altre prestazioni sanitarie, ha confermato di aver effettuato ricerche sul motore di ricerca internet Google, offerto ha utilizzato un mezzo di ricerca e informazione generalista e non tecnico.

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) e, in secondo luogo, alla novella introdotta dalla Legge n. 130/2022 del 31 agosto 2022 che ha inserito, all'articolo 7 del Dlgs n. 546/1992 il comma 5-bis, in materia di onere della prova sopra richiamato.

In buona sostanza, calando tali criteri nel caso di specie spetta a questa Corte la valutazione della fondatezza, della puntualità, della coerenza e della sufficienza degli elementi di prova addotti dall'una e dall'altra parte al fine di dimostrare la non spettanza dell'esenzione o, viceversa, la sua conferma.

A giudizio della Corte, se da un lato non appare configurarsi il vizio di eccesso di potere nell'atto impositivo il quale difetti di un preventivo accertamento da parte di un accertatore qualificato e di un parere di un esperto, d'altra parte, si deve sottolineare che qualsiasi atto comportante effetti negativi per il contribuente emesso dall'amministrazione finanziaria deve essere provvisto di un adeguato apparato argomentativo, e da convincente motivazione.

Nel caso di specie l'Ufficio si è mosso effettuando autonomamente valutazioni in ordine a tematiche caratterizzate da un forte tecnicismo, effettuando osservazioni che scontano la circostanza di essere state formulate senza alcun apporto da parte di soggetti muniti della preparazione tecnica necessaria ad effettuare siffatto tipo di valutazione, a fronte, tra l'altro di una perizia medico legale, a firma del Dott. [redacted] e documentazione medica prodotta dal ricorrente.

13. Infine, risultano necessarie alcune precisazioni circa la possibilità dell'Ufficio di effettuare il raccordo tra le cartelle sanitarie e le fatture, nonché di conoscere i nominativi.

Quanto alla prima possibilità il ricorrente, nel pieno rispetto di collaborazione tra professionista e l'Ufficio ha permesso, sin dal contraddittorio 15/12/2022, a quest'ultimo di associare le ricevute fiscali con le cartelle sanitarie del medico e, come risulta anche alla Corte, tale attività risulta oggi facilmente ripetibile attraverso l'allegato n. 25 prodotto dal ricorrente, che consente di abbinare la fattura con la relativa cartella che riporta la patologia sofferta e il trattamento sanitario proposto per poi eventualmente compararle, come ha fatto il perito medico legale, con i codici delle malattie certificate dal Manuale ICD9CM pubblicato dal Ministero della Sanità.

Quanto all'identificazione espressa del paziente o meglio sui dati oscurati di quest'ultimo, il ricorrente, sin dal verbale di contraddittorio del 12/01/2023, si è reso disponibile a fornire il codice di raccordo tra fatture e cartelle sanitarie ed ha sollevato la problematica dei dati sensibili oscurati, richieste queste hanno trovato il disinteresse da parte del funzionario dell'Agenzia delle Entrate, come emerge dalla lettura del relativo verbale. Problematica che questa Corte ritiene, comunque, superata poiché con l'abbinamento ricevuta e cartella sanitaria è stato possibile individuare per ogni prestazione, patologia sofferta e il trattamento sanitario proposto.

14. In conclusione, il ricorso deve essere accolto, con spese a carico della parte resistente, con assorbimento di ogni altra questione proposta.

P.Q.M.

in accoglimento del ricorso annulla l'atto impugnato e condanna la l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di giudizio che si liquidano in €. 2.200,00.

Rimini, il 12.02.2024

IL GIUDICE ESTENSORE
(Dott. Davide ERCOLANI)

IL PRESIDENTE
(Dott.ssa Maria DE CONO)

