Sentenza del 08/10/2020 n. 21666 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con cinque sentenze sostanzialmente identiche, recanti i nn. 2377, 2379, 2380, 2381 e 2382/10/16, tutte rese dal medesimo collegio e depositate in data 26/09/2016, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (di seguito CTR) respingeva gli appelli proposti da (---) avverso le sentenze nn. 52, 54, e 84/06/13, n. 22/01/14 e n. 217/01/15 pronunciate dalla Commissione tributaria provinciale di Parma (di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto i ricorsi proposti dal contribuente nei confronti del silenzio-rifiuto formatosi a seguito della richiesta di rimborso di crediti IVA relativi alle annualita' di imposta 2005-2009.

1.1. Come emerge anche dalle sentenze impugnate, il (---) svolgeva attivita' medica (ginecologo) in regime di esenzione IVA e i crediti chiesti a rimborso riguardavano gli acquisti di beni strumentali all'esercizio della professione da lui effettuati e con riferimento ai quali aveva dovuto versare la relativa IVA senza poter poi procedere a detrazione.

1.2. La CTR motivava il rigetto dell'appello del contribuente osservando che: a) l'esenzione prevista dalla legge (Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 10, n. 15) era di tipo oggettivo e, quindi, concerne l'attivita' effettivamente svolta nell'esercizio delle professioni o arti sanitarie e, in ogni caso, non c'era disparita' di trattamento con le attivita' svolte dalle cooperative; b) il meccanismo di indetraibilita' non era lesivo dei principi costituzionali e non determinava un aumento dei costi a carico del consumatore finale, generando un'IVA occulta; c) non sussisteva alcun contrasto con la normativa unionale, tanto piu' che il diritto degli Stati membri di applicare l'esenzione era espressamente previsto da tale normativa, con conseguente infondatezza della richiesta di nuova remissione alla Corte di giustizia della UE.

2. (---) impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

3. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente deduce la violazione e la falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, comma 5, e articolo 19 bis con riferimento alle operazioni esenti di cui al medesimo decreto, articolo 10, comma 1, nonche' la violazione del principio della detraibilita' dell'imposta per acquisti avvenuti nell'esercizio dell'impresa.

1.1. In buona sostanza, (---) si duole: a) dell'erroneita' della sentenza della CTR nella parte in cui avrebbe escluso che l'esenzione IVA era idonea a determinare le condizioni ideali per l'applicazione di un'IVA occulta a spese del cliente finale della prestazione sanitaria, essendo il medico obbligato a far pagare maggiormente le proprie prestazioni; b) l'esistenza di una disparita' di trattamento tra operatori italiani e operatori stranieri che beneficiano di aliquote IVA agevolate, con conseguente necessita' di remissione della questione alla Corte di giustizia della UE; c) il trattamento differenziato che subirebbero i medici rispetto alle cooperative sociali e ai consorzi, che possono detrarre l'IVA per le medesime prestazioni.

2. La complessa censura va disattesa.

2.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, comma 2, l'operatore economico che abbia acquistato beni e servizi destinati, in via esclusiva, alla realizzazione di operazioni "esenti o non imponibili" (nella specie, spese di ospedalizzazione e cure mediche), assume, ai fini fiscali, la posizione del consumatore finale, non insorgendo a suo favore ne' il diritto alla detrazione ne' quello, alternativo, al rimborso dell'IVA a monte, liquidata nella fattura passiva e versata in rivalsa al cedente/prestatore" (Cass. n. 17169 del 26/08/2015; si vedano, altresi', Cass. n. 25531 del 02/12/2014; Cass. S.U. n. 10136 del 30/04/2009).

2.2. Trattasi di interpretazione pienamente compatibile con il diritto unionale. Invero, secondo la Corte di giustizia della UE, "Gli articoli 17, paragrafi 2 e 5, e 19 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, la quale non autorizzi la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi utilizzati ai fini di attivita' esenti e che preveda, di conseguenza, che il diritto alla detrazione dell'imposta suddetta di un soggetto passivo misto venga calcolato sulla base di un prorata corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione e l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel corso dell'anno, ivi comprese le prestazioni medico -sanitarie esenti" (cosi', da ultimo, CGUE ordinanza 13 dicembre 2012, in causa C-560/11, (---) c/po Agenzia delle entrate).

2.3. In questo quadro normativo e giurisprudenziale, l'esenzione IVA per le prestazioni medico-sanitarie costituisce una scelta discrezionale del legislatore del singolo Stato, consentita dalla sesta direttiva; e la previsione per la quale il medico che opera in regime di esenzione non puo' detrarre l'IVA sugli acquisti effettuati per lo svolgimento della propria attivita', in quanto equiparato al consumatore finale, non e' incompatibile con l'ordinamento unionale (si veda, per una fattispecie analoga, da ultimo Cass. 16443 del 19/06/2019)

2.4. Cio' posto in termini generali, il profilo sub a) della censura e' inammissibile.

2.4.1. Invero, la circostanza che il consumatore finale vanga piu' o meno inciso dall'IVA occulta eventualmente applicata dal medico che opera in regime di esenzione, onde recuperare l'imposta versata sugli acquisti, e', da un lato, un problema che non riguarda il medico, che

percepisce un compenso superiore per le proprie prestazioni sanitarie, e, dall'altro, e' la conseguenza di una legittima scelta discrezionale del legislatore.

2.5. Il profilo sub b) del motivo e', invece, infondato.

2.5.1. L'esistenza di una eventuale disparita' di trattamento tra operatori italiani (che operano in regime di esenzione e, dunque, non possono detrarre l'IVA sugli acquisti) e operatori stranieri che non operano in regime di esenzione ma beneficiano eventualmente di aliquote agevolate (con conseguente possibilita' di detrazione dell'IVA) e' una mera conseguenza della opzione esercitata dalla Stato italiano, sicuramente legittima perche' prevista dalla stessa direttiva e i cui effetti sono stati gia' giudicati come compatibili con il diritto unionale dalla Corte di giustizia della UE, sicche' non sembra necessaria la nuova rimessione della questione alla Corte di Lussemburgo.

2.6. Ugualmente infondato e' il profilo sub c).

2.6.1. Il ricorrente evidenzia che anche le cooperative sociali e i loro consorzi possono svolgere l'attivita' medica di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, n. 18, beneficiando di un'IVA agevolata e potendo, pertanto, detrarre l'IVA sugli acquisti, con conseguente disparita' di trattamento rispetto ai medici che beneficiano dell'esenzione.

2.6.2. Orbene, a parte il fatto che e' tutto da dimostrare che beneficiare di un'esenzione IVA anziche' di un trattamento IVA agevolato costituisca un pregiudizio per l'operatore (la eventuale indetraibilita' dell'IVA sugli acquisti potrebbe essere, infatti, compensata da una maggiore competitivita' nei confronti dei fruitori del servizio, che puo' essere offerto a tariffe piu' convenienti), la scelta del legislatore di esentare alcuni soggetti e di agevolarne altri, in ragione alle specifiche caratteristiche di ciascun soggetto, e' meramente politica e non e' sindacabile sotto il profilo della denunciata disparita' di trattamento, sicche' la conseguente questione di costituzionalita' e' manifestamente infondata.

3. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e la falsa applicazione del Decreto Ministeriale n. 55 del 2014, articolo 4, e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 29, evidenziando che, anche nel caso di mancata riunione delle cause, il giudice avrebbe comunque dovuto liquidare un unico compenso.

4. Il motivo e' inammissibile e comunque infondato.

4.1. Il motivo e' inammissibile, in quanto, anche prescindendo dalla correttezza giuridica della questione di diritto sollevata dal ricorrente, questi avrebbe dovuto fornire la prova che la sommatoria dei compensi liquidati e' superiore al massimo in concreto liquidabile e non limitarsi ad indicare il compenso medio liquidabile.

4.2. Invero, "in tema di liquidazione delle spese giudiziali ai sensi del Decreto Ministeriale n. 140 del 2012, la disciplina secondo cui i parametri specifici per la determinazione del compenso sono, "di regola", quelli di cui alla allegata tabella A, la quale contiene tre importi pari, rispettivamente, ai valori minimi, medi e massimi liquidabili, con possibilita' per il giudice di diminuire o aumentare "ulteriormente" il compenso in considerazione delle circostanze

concrete, va intesa nel senso che l'esercizio del potere discrezionale del giudice contenuto tra i valori minimi e massimi non e' soggetto a sindacato in sede di legittimita', attenendo pur sempre a parametri fissati dalla tabella" (da ultimo, Cass. n. 12537 del 10/05/2019).

4.3. Non solo, ma "ai fini della determinazione del compenso spettante al difensore che abbia assistito una pluralita' di parti, costituisce valutazione di merito, incensurabile in sede di legittimita', lo stabilire se l'opera difensiva sia stata unica, nel senso di trattazione di identiche questioni in un medesimo disegno difensionale a vantaggio di piu' parti, o se la stessa abbia, invece, comportato la trattazione di questioni differenti, in relazione alla tutela di posizioni giuridiche non identiche" (Cass. n. 11591 del 04/06/2015).

4.4. Vale comunque la pena di evidenziare che, calcolando gli onorari nel massimo di scaglione e sommando gli importi liquidati per le singole cause si otterrebbe un compenso massimo complessivo di Euro 7.728,00, gia' al netto della riduzione del venti per cento prevista dalla legge in relazione all'Agenzia delle entrate (ogni ulteriore riduzione e', infatti, facoltativa); e cio' a fronte di complessivi Euro 7.500 liquidati dalle varie sentenze.

5. Con il terzo motivo si deduce la violazione e la falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 quater, evidenziando l'inapplicabilita' di tale disposizione al processo tributario.

6. Il motivo e' fondato.

6.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, dalla quale non v'e' motivo di discostarsi, "Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, sulla condanna al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato nell'ipotesi di declaratoria di infondatezza o inammissibilita' dell'impugnazione, non trova applicazione nei giudizi tributari, trattandosi, come evidenziato anche dalla Corte Costituzionale nella pronuncia n. 18 del 2018, di una misura eccezionale di carattere sanzionatorio, la cui operativita' deve,)pertanto, essere circoscritta al processo civile".(Cass. 15111 del 11/06/2018).

6.2. Ne consegue che l'attestazione, peraltro di carattere meramente ricognitivo della tipologia di provvedimento adottato dal giudice dell'impugnazione e non gia' accertativa della effettiva debenza del tributo, e' erronea, dovendo, riformarsi la sentenza impugnata in parte qua.

7. In conclusione, va accolto il terzo motivo e rigettati gli altri due; la sentenza impugnata va cassata limitatamente a tale motivo e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la causa puo' essere decisa nel merito in parte qua, dichiarando non applicabile l'articolo 13, comma 1 quater, al giudizio tributario di appello.

7.1. Tenuto conto del complessivo esito della lite, sussistono giusti motivi per l'integrale compensazione delle spese di lite tra le parti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo e il secondo motivo di ricorso e accoglie il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara non applicabile al

giudizio tributario di appello il Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater; dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza