Sentenza del 17/12/2020 n. 28940 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dalla sentenza impugnata che, per i profili ancora d'interesse, l'Agenzia delle entrate contesto' alla s.r.l. (---), successivamente denominata s.r.l. (---), l'omessa applicazione dell'iva, con l'aliquota del 20%, in relazione alle prestazioni diagnostiche rese nei confronti di pazienti di altra struttura sanitaria, la s.p.a. (---).

A giudizio dell'Agenzia, si ricostruisce nella sentenza impugnata, difatti, potevano beneficiare dell'esenzione prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 10, comma 1, n. 18, le sole prestazioni rese da un centro diagnostico per il tramite dei propri medici e delle proprie attrezzature.

A questo si e' aggiunto un ulteriore rilievo, col quale si e' contestata l'indeducibilita', per difetto di prova, della quota parte della maggiorazione di costo operata, nella misura del 30%, dalla societa' consortile a r.l. (---) sul riaddebito dei costi originari praticati dai fornitori per l'acquisto di beni e di servizi in favore della consorziata (---). Cio' perche' il costo e' apparso all'ufficio incongruo in base al principio di economicita' dell'attivita' d'impresa della societa' consortile. E, ancora, sono state identificate dieci prestazioni non fatturate.

La contribuente impugno' il relativo avviso di accertamento, senza successo in primo grado.

Di contro la Commissione tributaria regionale ne ha parzialmente accolto l'appello, limitatamente al riconoscimento dell'esenzione da iva delle prestazioni diagnostiche rese nei confronti dei pazienti della (---).

Il giudice d'appello ha, invece, rigettato il gravame con riferimento alla deduzione dei costi concernenti gli approvvigionamenti forniti dalla (---), nonche' in relazione al rilievo concernente le dieci prestazioni non fatturate.

A sostegno della decisione si e' considerato, per un verso, che la prestazione resa da una clinica a un paziente attraverso l'intermediazione di altra struttura e' senz'altro esente da iva qualora, come nel caso in esame, il fine oggettivo di essa sia quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute, nell'ottica di un'offerta efficiente del servizio. Per altro verso, si e' affermata l'indeducibilita' dei costi perche' manifestamente incongrui, e si e' fatto leva sulla genericita' delle allegazioni della societa' relativamente all'assenza di pagamento delle dieci prestazioni non fatturate.

Contro questa sentenza propone ricorso principale l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, cui la societa' risponde con controricorso e ricorso incidentale, anch'esso affidato a due motivi e illustrato da memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Col primo motivo del ricorso principale l'Agenzia lamenta la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 21, comma 2, e articolo 10, comma 1, n. 18 in quanto sostiene che, per poter svolgere l'attivita' sanitaria convenzionata in regime di esenzione e' necessario che la struttura abbia a disposizioni il personale qualificato per le tipologie di attivita' svolte e che non e' possibile generalizzare il tipo di intermediazione, prescindendo dal requisito dell'accessorieta' rispetto alle prestazioni esenti; sicche' l'attivita' compiuta dalla contribuente, consistita nel garantire ai pazienti della (---) consulenze, poi tradottesi nello svolgimento delle attivita' diagnostiche, non godrebbe di esenzione dall'iva.

Il motivo e' infondato, anche se occorre correggere la motivazione della sentenza impugnata.

1.1.- L'esenzione della quale si discute e' quella contemplata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 10, comma 1, n. 18, che si riferisce alle "prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona 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, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanita', di concerto con il Ministro delle finanze", in combinazione, peraltro, con quella prevista dal successivo n. 19, concernente "le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate... ".

La normativa interna va interpretata alla luce di quella unionale e, in particolare, della direttiva iva, articolo 132, il quale stabilisce che

"Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonche' le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato".

1.2.- Il riconoscimento dell'esenzione richiede, dunque, sotto il profilo soggettivo, che le prestazioni siano rese dai soggetti qualificati enumerati dalla normativa unionale e da quella interna, nonche', sul piano oggettivo, che esse rientrino nel novero di quelle sanitarie per le quali sia ravvisabile la finalita' perseguita dalle norme di esenzione, che e' quella di agevolare l'accesso a determinate prestazioni nonche' la fornitura di determinati beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'iva (Corte giust 20 novembre 2019, causa C400/18, Infohos, punto 37).

2.- Nel caso in esame, ha accertato il giudice d'appello, sia la s.p.a. (---), sia la (---) (attualmente denominata (---)) all'epoca dei fatti erano strutture convenzionate col servizio sanitario nazionale, quindi in regime di accreditamento, ed entrambe rispondevano alle due condizioni al ricorrere delle quali e' riconosciuta l'esenzione, ossia "...che si tratti di prestazioni mediche e che esse siano fornite da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste".

Sicche' inammissibile, perche' in contrasto con un accertamento di fatto destinato a restar fermo, perche' non impugnato, e' l'affermazione, contenuta in ricorso, che "...la societa' (gia' (---) s.r.l.) eroga servizi connessi anche a prestazioni radiologiche, senza tuttavia possedere i mezzi adeguati ed il personale specializzato".

2.1.- Il regime di accreditamento delle due strutture sanitarie comporta che entrambe fossero inserite in modo continuativo e sistematico nell'organizzazione della pubblica amministrazione, assumendo la qualifica di soggetti erogatori di un servizio pubblico (Cass., sez. un., 18 giugno 2019, n. 16336), soggetti al potere di vigilanza e di controllo sulla congruita' e sull'appropriatezza del servizio reso (Cass., sez. un., 27 novembre 2019, n. 31029) e in base a tariffe predeterminate.

Nel sistema di accreditamento istituzionale del servizio sanitario nazionale, introdotto col Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, difatti, alle regioni spetta il compito di fissare il tetto massimo delle tariffe da corrispondere nel proprio territorio ai soggetti erogatori di servizi sanitari, in conformita' delle linee guida espresse dal Ministero della sanita', laddove la singola azienda sanitaria locale ha il compito di negoziare con i soggetti accreditati l'effettiva remunerazione massima attribuibile, costituita dalla tariffa regionale, al fine di favorire le condizioni migliori per l'effettuazione delle prestazioni in rapporto alle risorse assegnate.

Sicche' non soltanto l'accesso alla qualifica di erogatore del servizio e' mediata da un provvedimento concessorio, sia pure a contenuto legislativamente regolamentato, ma nessuna erogazione di prestazione sanitaria finanziariamente coperta dalla mano pubblica e' possibile in mancanza di un provvedimento amministrativo di competenza regionale che riconosca alla struttura la qualita' di soggetto accreditato e al di fuori di singoli, specifici rapporti contrattuali (Cass., sez. un., 14 gennaio 2015, n. 473).

2.2.- Il potere di controllo e di vigilanza, in particolare, distingue le strutture accreditate dagli ospedali "classificati", la gestione dei quali resta interamente privata (come evidenziato da Corte giust. 18 ottobre 2018, causa C-606/17, s.r.l. Iba Molecular Italy).

2.3.- Sotto il profilo soggettivo, dunque, il regime di accreditamento risponde ai principi fissati dalla giurisprudenza unionale (fissati da Corte giust. 5 marzo 2020, causa C-211/18, Idealmed III - Servigos de SaÃ)Æ'Ã(ºde SA) secondo i quali della direttiva iva, articolo 132, paragrafo 1, lettera b), deve essere interpretato nel senso che le autorita' competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, al fine di determinare se prestazioni di assistenza fornite da un istituto ospedaliero privato, che rivestono interesse generale, siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, ai sensi della stessa disposizione, il fatto che tali prestazioni siano fornite in base ad accordi conclusi con le autorita' pubbliche di tale Stato membro, ai prezzi fissati da tali accordi, i cui costi sono in parte a carico degli istituti di previdenza sociale di tale Stato membro.

Per quest'aspetto, dunque, va corretta la sentenza impugnata, la' dove si sostiene la totale irrilevanza del regime di "convenziona mento".

In definitiva, ricorre nel caso in esame la condizione soggettiva dell'esenzione, in quanto la prestazione e' stata resa da una casa di cura convenzionata col servizio sanitario nazionale e, in base all'accertamento contenuto in sentenza, da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste.

3.- Quanto, poi, all'aspetto oggettivo, la giurisprudenza unionale ha gia' incluso le prestazioni diagnostiche nel novero di quelle esentate, giustappunto in considerazione dell'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie (Corte giust. 8 giugno 2006, causa C-106/05, L.U.P. GmbH, punto 29).

E cio' anche alla luce del principio di neutralita' fiscale, in virtu' del quale prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza, non possono essere trattate in maniera diversa ai fini dell'iva (tra varie, Corte giust. 23 ottobre 2003, causa C-109/02, Commissione/Germania, punto 20; lo ribadisce, da ultimo, Corte giust. 5 marzo 2020, causa C-48/19).

3.1.- Poiche' le analisi mediche rientrano nell'ambito delle prestazioni sanitarie e, prima ancora, nella nozione di "cure mediche" e di "prestazioni mediche" previste dall'articolo 132, par. 1, lettera b) e c) della direttiva iva n. 2006/112/CE, il laboratorio che le svolga non puo' che essere considerato un istituto "della stessa natura" degli "istituti ospedalieri" e dei "centri medici e diagnostici" ai sensi della disposizione unionale.

4.- In questo contesto, ancora la giurisprudenza unionale ha smentito la tesi dell'Agenzia secondo la quale soltanto le analisi mediche eseguite da laboratori per conto di pazienti nell'ambito di un rapporto contrattuale diretto con questi ultimi rientrerebbero nella sfera d'applicazione dell'esenzione.

La Corte di giustizia ha difatti stabilito, con riguardo alla trasmissione di prelievi da parte di laboratori per effettuare analisi mediche, che e' indifferente, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, che il laboratorio che esegua il detto prelievo proceda anche alle analisi, oppure demandi l'incarico a un altro laboratorio pur restandone responsabile verso il paziente, o, ancora, sia costretto a trasmettere il prelievo a un laboratorio specializzato (Corte giust. 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia, punto 28).

4.1.- E, anche da ultimo (Corte giust. 18 settembre 2019, causa C-700/17, Peters), quella Corte ha ribadito che sebbene il criterio di delimitazione delle fattispecie di esenzione contemplate dall'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c) della direttiva iva, non sia ancorato alla natura della prestazione, bensi' al luogo di erogazione di essa, la prestazione medica fornita al di fuori di strutture pubbliche o equiparate puo' essere comunque esentata dall'iva.

5.- A ogni modo, emerge dalla giurisprudenza unionale, ai fini dell'identificazione della fattispecie di esenzione, non rileva la circostanza che la prestazione non sia stata fornita nell'ambito di un rapporto di fiducia tra paziente e prestatore.

Allora, la circostanza che la contribuente abbia agito su incarico della (---) e' irrilevante ai fini del riconoscimento dell'esenzione.

L'intermediazione sulla quale punta l'Agenzia in ricorso si traduce in realta' in un mandato senza rappresentanza, al quale e' riservato uno specifico trattamento ai fini dell'iva in base all'articolo 6, paragrafo 4, della sesta direttiva (corrispondente al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 3, comma 3), in virtu' del quale qualora un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto altrui partecipi ad una prestazione di servizi, si riterra' che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio.

La disposizione crea quindi la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, per effetto della quale l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioe' il mandatario, si ritiene che abbia ricevuto, in un primo tempo, i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioe' il mandante, prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi al cliente (in termini, Cass. 18 dicembre 2013, n. 28285; 23 ottobre 2013, n. 23899; 23 novembre 2018, n. 30360, laddove la successiva Cass. 29 settembre 2020, n. 20591 si riferisce all'ipotesi speculare di mandato volto a ricevere da societa' fornitrici prestazioni da erogare a terzi beneficiari). Dunque, per quel che concerne il rapporto giuridico tra mandante e mandatario, "...11 loro ruolo rispettivo di prestatore di servizi e di pagatore e' artificialmente invertito ai fini dell'IVA" (Corte giust. 14 luglio 2011, C-464/10, Tierce' Franco-Belge S.A., punto 35).

5.1.- Sicche' se la prestazione di servizi a cui un operatore partecipa e' soggetta all'iva, lo e' anche il rapporto giuridico tra tale operatore e quello per il quale agisce (v., in tal senso, Corte giust. in causa C-274/15, cit., punto 87).

E altrettanto vale per l'ipotesi in cui si discuta di attivita' esente.

Il motivo va per conseguenza respinto, con l'affermazione del seguente principio di diritto:

"In tema di iva, va riconosciuta l'esenzione alle prestazioni consistenti in analisi di laboratorio espletate da una struttura accreditata col servizio sanitario nazionale nell'interesse di pazienti di altra struttura accreditata e su incarico di questa".

6.- Inammissibile e' poi il secondo motivo del ricorso principale, col quale l'Agenzia denuncia l'omesso esame del fatto costituito dalla genericita' delle fatture emesse dalla clinica Meluccio.

E cio' perche' il fatto indicato non e' decisivo.

6.1.- Indubbiamente la normativa unionale prescrive l'obbligatorieta' dell'indicazione dell'entita' e della natura dei servizi forniti (articolo 226, punto 6 della direttiva n. 2006/112, di contenuto analogo all'omologa norma della sesta direttiva), nonche' della specificazione della data (articolo 226, punto 7) in cui e' effettuata o ultimata la prestazione di servizi.

La ratio di queste prescrizioni sta nell'esigenza di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA.

6.2.- Ciononostante, ha precisato la Corte di giustizia (con sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliar (---) e Turisticos SA), l'amministrazione finanziaria non si puo' limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall'articolo 219 della direttiva 2006/112, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale (ne fanno applicazione, nella giurisprudenza interna, Cass. 6 ottobre 2017, n. 23384 e 14 novembre 2018, n. 29290).

6.3.- Sicche' di per se' la genericita' delle fatture lamentata dall'Agenzia si rivela insignificante, soprattutto ove si consideri che si legge nel processo verbale di constatazione riportato in ricorso dell'esibizione di una nota esplicativa a margine di due elenchi riepilogativi delle prestazioni svolte dalla clinica Meluccio negli anni 2007 e 2008, il contenuto della quale, peraltro, non e' neanche riprodotto.

Anche questo motivo va quindi respinto.

7.- Il primo motivo del ricorso incidentale, col quale la societa' denuncia l'omesso esame del fatto decisivo della quantificazione dei costi sostenuti dalla consorziata clinica Meluccio nell'ambito dell'organizzazione consortile, e' inammissibile perche' con esso non si deduce un fatto storico-naturalistico pretermesso, ma si fa leva su una chiave di lettura dei fatti, ossia sulla necessita' del pareggio di bilancio.

E' per conseguenza evidente l'irriducibilita' del vizio proposto ai parametri del testo novellato dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile ratione temporis.

8.- Inammissibile e' anche il secondo motivo del ricorso incidentale, col quale si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. e dell'articolo 115 c.p.c., in riferimento ad alcune prestazioni sanitarie eseguite e non fatturate, la' dove il giudice d'appello ha fatto leva sul fatto che la contribuente non ha fornito prova di quanto affermato, ossia dell'assenza del pagamento delle prestazioni in questione.

8.1.- Anzitutto, in tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'articolo 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri offic (---)i riconosciutigli, salvo l'obbligo di considerare i fatti non contestati e la possibilita' di ricorrere al notorio (Cass., sez. un., 30 settembre 2020, n. 20867). Ne emerge l'inammissibilita' della censura, che non risponde a questi parametri.

8.2.- Parimenti inammissibile e' la denuncia della violazione del riparto del carico probatorio, in quanto il giudice d'appello ha maturato il proprio convincimento non gia' applicando la regola suppletiva di giudizio fondata sull'articolo 2697 c.c., bensi' facendo leva sulla genericita' della contestazione della pretesa impositiva.

9.- Ne segue il rigetto anche del ricorso incidentale.

L'esito del giudizio comporta la compensazione delle spese.

9.1.- Il rigetto del ricorso incidentale comporta la sussistenza dei presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato, se dovuto, a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale e compensa le spese. In relazione al rigetto del ricorso incidentale dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato, se dovuto, a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza