



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Iva – Operazioni esenti –  
Detraibilità – Pro-rata

dott. Ernestino Luigi BRUSCHETTA	Presidente	
dott. Giovanni LA ROCCA	Consigliere	RGN 29367/2019
dott. Tania HMELJAK	Consigliere	Cron.
dott. Francesco FEDERICI	Consigliere rel.	A.C. 22/03/2023
dott. Andrea Antonio SALEMME	Consigliere	

Ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sul ricorso n. 29367-2019, proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, cf (omissis) in persona del Direttore p.t.,  
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende -

Ricorrente

**CONTRO**

(omissis) (omissis) cf. M (omissis)

-  
Controricorrente

Avverso la sentenza n. 387/05/2018 della Commissione tributaria regionale  
dell'Emilia-Romagna, depositata il 25.02.2019;  
udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 22 marzo  
2023 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

**Rilevato che**

Dalla sentenza e dal ricorso si evince che (omissis) (omissis) impugnò il  
silenzio-rifiuto opposto dall'Agenzia delle entrate all'istanza di rimborso di €  
2.014,03 a titolo di iva, non portata in detrazione nell'anno d'imposta 2010.



Il contribuente, medico di professione, rilevando l'indetraibilità del predetto importo, corrispondente all'iva in rivalsa versata a propri cessionari di forniture in ragione dello svolgimento, nell'esercizio della sua professione, di operazioni esenti da iva, ai sensi dell'art. 10, comma 1, nn. 18 e 19, del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 633, e dunque assoggettate alla disciplina del pro-rata, ai sensi dell'art. 19, comma 5, e 19 bis del medesimo d.P.R. n. 633, ne aveva chiesto il rimborso.

Nel contenzioso insorto a seguito del silenzio-rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria, la Commissione tributaria provinciale di (omissis) rigettò il ricorso del (omissis) con sentenza n. 960/01/2015. Il contribuente adì la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, che con sentenza n. 387/05/2018 accolse l'appello.

Il giudice regionale ha motivato la statuizione, favorevole al contribuente, richiamando il principio di diritto, secondo cui «il cessionario che acquisisce beni nell'esercizio di un'impresa, a differenza del consumatore finale, è legittimato a chiedere direttamente all'erario il rimborso delle somme indebitamente versate e a questo pervenute, poiché è egli stesso un soggetto attivo del rapporto tributario avente ad oggetto la suddetta imposta» (Cass., 26.10.2012, n. 18425). Ha concluso che nello stesso senso fosse da intendere la giurisprudenza comunitaria.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza con un unico motivo, chiedendone la cassazione, cui ha resistito con controricorso il contribuente.

Nell'adunanza camerale del 22 marzo 2023 la causa è stata trattata e decisa. La ricorrente ha depositato memorie illustrative.

### **Considerato che**

Con l'unico motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione «degli artt. 15, 17, I comma, 18, 19, comma 5, e 19-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche in una con gli artt. 83 e 99 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché in una con l'art. 132, par. 1, lett. b) e c), della Dir. 2006/112/Ce e con l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in relazione all'art. 360, I comma, n. 3), c.p.c.».

Nello specifico l'Amministrazione finanziaria sostiene che la Commissione regionale avrebbe accolto le ragioni del contribuente sul presupposto che il diritto al rimborso delle somme versate a titolo di rivalsa nell'ambito di operazioni passive inerenti la propria attività d'impresa, poste



in essere con propri fornitori di beni e di servizi, troverebbe giustificazione nella circostanza che le suddette somme erano state erroneamente corrisposte, mentre *tout court* non erano dovute. Denuncia che, diversamente, la questione effettivamente portata all'attenzione del giudice tributario con il ricorso introduttivo era quella per cui, non potendo detrarre l'iva corrisposta per gli acquisti (€ 2.014,03), in ragione della disciplina dettata dall'art. 19, comma 5, cit. e 19 bis (del pro-rata, che nel caso di specie, determinato nella percentuale del 94%, rendeva il rimborso irrilevante), il contribuente aveva chiesto il rimborso integrale. In altri termini il rimborso era stato richiesto dal (omissis) non perché non dovuta l'iva in rivalsa al proprio fornitore, bensì perché il sistema del pro-rata gli impediva di fatto la detrazione, in alternativa alla quale chiedeva dunque il rimborso.

L'interpretazione della sentenza impugnata, nei termini resi dalla odierna ricorrente, afferisce alla descrizione che la Commissione regionale rende nella esposizione del fatto, laddove riporta che «la Commissione Tributaria Provinciale di Parma ha respinto il ricorso opposto dall'odierno appellante al silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Parma del rimborso dell'IVA non portata in detrazione nel periodo d'imposta 2010 di euro 2.014,03 per effetto dell'illegittimo inserimento delle operazioni esenti di cui all'art. 10/1 nn. 18 e 19 del DPR 633/72 nel calcolo del pro-rata dell'indetraibilità IVA di cui al combinato disposto degli artt. 19/5 e 19-bis del D.P.R. 633/72» (pag. 2, primo capoverso, della sentenza).

L'ufficio dunque denuncia una sorta di travisamento del fatto operato dal giudice regionale (perché il contribuente non aveva lamentato la non spettanza dell'iva per le forniture ricevute, ma che per l'indetraibilità dell'iva pagata in rivalsa al proprio fornitore insorgesse comunque un diritto al rimborso). Con la sua statuizione la Commissione avrebbe pertanto deciso, errando nella interpretazione e nella applicazione delle norme di diritto in materia di Iva. Al contrario, insiste con il ricorso l'Amministrazione finanziaria, il riconoscimento, in capo all'acquirente di beni destinati ad operazioni esenti dall'iva ai sensi dell'art. 10 (nel caso specifico nn. 18 e 19 della norma), del diritto di chiedere il rimborso costituirebbe frutto di una errata interpretazione alla luce della Direttiva Ce, della giurisprudenza unionale, nonché della giurisprudenza di legittimità.



Con il controricorso il contribuente, nel difendere la statuizione del giudice regionale e nel contestare le difese avverse, invoca invece il principio di neutralità dell'imposta armonizzata e la giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di trattamento differente tra operatori economici che effettuano le stesse operazioni. A tal fine contesta un sistema che limita la detraibilità dell'imposta assolta sull'acquisto di beni o servizi per l'effettuazione di operazioni che a loro volta, pur rilevanti ai fini iva, sono esentate dall'imposta per ragioni di natura socio-economica, denunciandone le conseguenze a suo avviso prevedibili, quali l'occulto pagamento dell'imposta a carico del paziente-consumatore, per via dell'aumento delle tariffe applicate dal medico che, impossibilitato alla detraibilità dell'iva versata in rivalsa sulle forniture destinate alle operazioni sanitarie esentate, si troverebbe a ciò costretto per mantenere il proprio margine di guadagno; la disparità del sistema scelto dal legislatore italiano rispetto alla legislazione di altri paesi europei, più vantaggiosa perché improntata all'applicazione di aliquote agevolate, riconoscendo peraltro la detraibilità dell'iva in rivalsa; allo stesso modo lamenta la sperequazione di trattamento rispetto ad altri operatori economici italiani, quali Onlus e cooperative, che scontano un'iva ad aliquota agevolata e ad un tempo detraggono l'iva in rivalsa.

Queste le rispettive posizioni delle parti in causa, occorre intanto verificare se la sentenza della commissione regionale emiliana sia o meno corretta, alla luce delle censure sollevate dall'Agenzia delle entrate.

La questione, annosa, è stata oggetto di elaborazione da parte della giurisprudenza di legittimità nel raffronto del dato normativo interno con i principi contenuti nella Sesta Direttiva Ce e della giurisprudenza unionale.

Questa Corte ha affermato che in tema di iva, ai sensi dell'art. 19, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, l'operatore economico, che abbia acquistato beni e servizi destinati in via esclusiva alla realizzazione di operazioni "esenti o non imponibili" assume, ai fini fiscali, la posizione del consumatore finale, non insorgendo a suo favore né il diritto alla detrazione né quello, alternativo, al rimborso dell'IVA a monte, liquidata nella fattura passiva e versata in rivalsa al cedente/prestatore (Cass., 26 agosto 2015, n. 17169; 8 ottobre 2020, n. 21666).

D'altronde sulla questione si è pronunciata la Corte di Giustizia Europea nella causa C-560-2011, che, con ordinanza del 13 dicembre 2012 su



domanda di pronuncia pregiudiziale ha statuito che «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 attività 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 pro-rata 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».

Era stato peraltro già ribadito, con riguardo alla tenuta della indetraibilità dell'iva per specifiche operazioni rispetto alla normativa unionale, che «*Con ordinanza (adottata perché la soluzione delle questioni sottoposte al suo esame non da adito ad alcun ragionevole dubbio) resa il 6 luglio 2006 nelle cause riunite C-18/05 e C-155/05 - aventi ad oggetto domande di pronuncia pregiudiziale proposte ..., ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli (C-18/05) e dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze (C- 155/05)-, invero, la Corte di Giustizia CE ha (testualmente) statuito che la prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE (in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme) dev'essere interpretata nel senso che l'esenzione da essa prevista – specificamente invocata dalla società e riconosciuta dal giudice a quo nella sentenza impugnata - "si applica unicamente alla rivendita di beni preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un'attività esentata in forza del detto articolo, in quanto l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto iniziale dei detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione" . In conseguenza e per effetto di tale vincolante interpretazione delle afferenti norme comunitarie, direttamente applicabili nell'ordinamento nazionale, la sentenza impugnata*



*deve essere cassata per avere la stessa erroneamente affermato la spettanza alla società intimata del chiesto rimborso dell'imposta sul valore aggiunto dalla stessa corrisposto per la cessione dei beni e/o per la prestazione di servizi non soggette a quell'imposta e la causa (siccome non bisognevole di nessun ulteriore accertamento fattuale), ai sensi dell'art. 384 c.p.c., deve essere decisa nel merito da questa Corte con il rigetto (in conformità, peraltro, a precedenti statuizioni sulla medesima questione: cfr. Cass. un.: 31 luglio 2008 n. 20752 in controversia in cui "la Commissione Tributaria Regionale ... confermava il diritto della Casa di cura ... ad ottenere il rimborso delle somme versate a titolo di IVA sugli acquisti necessari per l'esercizio di attività esenti da IVA"; 30 luglio 2008 n. 20595 in controversia avente ad oggetto il silenzio rifiuto formatosi sull'"istanza" con cui una società esercente "attività di ricovero e di cura ospedaliera" aveva chiesto il "rimborso della somma ... versata ... a titolo di IVA per l'acquisto di beni indispensabili per l'esercizio della sua attività") della domanda di primo grado della società stessa.» (Cass. Sez. U, Sentenza n. 4813 del 27/2/2009; conformi, tra le altre, Cass. Sez. U, Sentenza n. 4814 del 27/2/2009 Sez. 5, Ordinanza n. 11507 del 11/05/2018 - Rv. 648025 - 01)».*

Ed è stato ribadito anche che «*In tema di IVA, la prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della VI direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari-Sistema comune di imposta sul valore aggiunto va interpretato, secondo la Corte Europea (Ord. del 6 luglio 2006, cause riunite C-18/05 e C- 155/05), nel senso che l'esenzione da essa prevista si applica unicamente alla rivendita di beni preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un'attività esentata in forza del detto articolo, in quanto l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto iniziale di detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione.*» (Cass. Sez. U, Sentenza n. 20752 del 31/07/2008 - Rv. 604643 - 01)» (Cass., 19 giugno 2019, n. 16443).

Quanto alle controindicazioni illustrate nella difesa della controricorrente, secondo una linea difensiva più volte percorsa in controversie analoghe, non ha pregio evidenziare che senza il riconoscimento del diritto al rimborso dell'iva in rivalsa versata al proprio fornitore dall'operatore, come in questo caso sanitario, che dispensa le



prestazioni poi esenti dall'iva ai sensi dell'art. 10, comma 1, nn. 18 e 19, si rischia un recupero occulto dell'imposta versata sugli acquisti, ai danni del consumatore finale (il paziente), per una pluralità di obiezioni: a) perché si tratta di un interesse che non può rilevare per il contribuente contraddittore della presente causa, risolvendosi in un mera ed eventuale conseguenza, priva di espressione giuridica idonea a incidere sulla interpretazione della disciplina; b) perché si tratta di una scelta discrezionale del legislatore; c) perché, soprattutto, come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità, anche recente, «L'IVA indetraibile per effetto del pro rata generale di cui all'art. 19, quinto comma, dPR 633/1972 è deducibile per cassa nell'anno del pagamento quale componente negativo del reddito di impresa» (Cass., 19 luglio 2021, n. 20435).

A tal fine, dando continuità a principi di diritto già consolidati, si è infatti avvertito che «In tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'I.V.A., non ammessa in detrazione ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, perché imputabile ad operazioni esenti, è deducibile dal reddito imponibile, rappresentando pur sempre un costo collegato ad operazioni che producono un ricavo» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11514 del 07/09/2001, Rv. 549204 - 01) e che «In tema di imposte sui redditi, e con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, l'indetraibilità dell'IVA imputabile ad operazioni esenti poste in essere nell'ambito dell'attività propria del contribuente, prevista dall'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, non si traduce in una doppia imposizione dell'IVA, in quanto l'imposta non ammessa in detrazione è deducibile dal reddito imponibile, rappresentando pur sempre un costo collegato ad operazioni che producono un ricavo» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 22243 del 21/10/2009, Rv. 610027 - 01)» (cfr. Cass., n. 20435 del 2021 cit.).

Non è condivisibile neppure la prospettazione secondo cui il sistema di indetraibilità dell'iva, non bilanciata dalla possibilità del rimborso, finisca con il favorire una disparità di trattamento tra operatori italiani e operatori stranieri che non operano in regime di esenzione e beneficiano eventualmente di aliquote agevolate. Alle stesse conclusioni si perviene quando si consideri, all'interno del medesimo sistema normativo italiano, nella comparazione tra il trattamento riservato a cooperative o loro consorzi





da un lato, ed i medici dall'altro lato, solo per i primi prevedendosi agevolazioni nelle aliquote e possibilità di detrarre l'iva versata in rivalsa.

Si tratta infatti di scelte discrezionali adottate dal Legislatore, non in contrasto con la direttiva comunitaria, e dunque compatibili con il diritto unionale (prima ipotesi), nonché, espressione sempre di scelte discrezionali, nell'alveo delle legittime opzioni politiche dello Stato nazionale, quanto al rapporto tra soggetti-contribuenti assoggettati alla disciplina interna iva (seconda ipotesi).

**Deve pertanto ribadirsi che, in tema di Iva, nelle fattispecie per le quali vengono in considerazione operazioni esenti dall'imposta, ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1973, come le prestazioni sanitarie riconducibili nei nn. 18 e 19 della suddetta norma, è esclusa la detrazione dell'iva versata in rivalsa per l'acquisto di beni o servizi finalizzati alle prestazioni sanitarie esenti, e, qualora si tratti di contribuente che esegua tanto prestazioni non esenti, quanto prestazioni esenti, la detrazione spetta nei limiti del pro-rata, secondo la disciplina dettata dagli art. 19, comma 5, e 19 bis del d.P.R. n. 633 del 1972. Nei limiti della indetraibilità dell'iva, versata in rivalsa, all'operatore non spetta il diritto al rimborso.**

Il giudice regionale, nel decidere la controversia, non si è attenuto al principio di diritto dispensato da questa Corte.

Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia di II grado dell'Emilia-Romagna, che in diversa composizione, oltre che liquidare la spese del giudizio di legittimità, deciderà attenendosi al suddetto principio.

### **P.Q.M.**

Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di II grado dell'Emilia-Romagna, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 22 marzo 2023

Il Presidente

Ernestino Luigi BRUSCHETTA

