



LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**  
DI **PARMA**

SEZIONE **3**

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>CAVANI</b>	<b>ITALO</b>	<b>Presidente e Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>PAVIGNANI</b>	<b>IVONNE</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>	<b>VOLPI</b>	<b>MARCO ALBINO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**ORDINANZA**

- sul ricorso n. 101/2019  
depositato il 06/03/2019

- avverso DINIEGO RIMBORSO IVA-ALTRO 2015  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PARMA  
STRADA QUARTA N 6/1A 43123

**proposto dal ricorrente:**

[REDACTED]

**difeso da:**

ZAMBELLO GIUSEPPE  
VIALE TANARA 5 43121 PARMA PR

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 101/2019

UDIENZA DEL

12/10/2020 ore 09:01

N° 432/2020

PRONUNCIATA IL:

12 OTT. 2020

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

19 OTT. 2020  
Il Segretario

*[Handwritten Signature]*

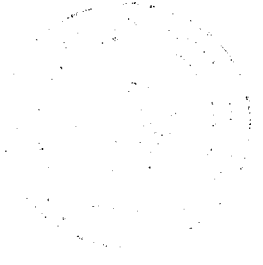
**SEGRETARIO DI SEZIONE**  
*Arana Morabito*



1998

1999

2000



## COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PARMA

Nel procedimento n. 101/2019 R.G., promosso da:

████████████████████ con il dott. Zambello Giuseppe

contro

**Agenzia delle Entrate** - Direzione Provinciale di Parma

avverso silenzio rifiuto all'istanza di rimborso presentata dalla società in data 12/01/2017.

### Premesso che

Questo Collegio, ai sensi dell'art. 267 TFUE, ritiene di disporre la rimessione alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea delle questioni pregiudiziali insorte nel presente procedimento affinché venga valutato il rilevato **“conflitto tra la legislazione nazionale ed il diritto comunitario”** nei limiti precisati in detta ordinanza di rinvio, nonché la **“disparità di trattamento”** del regime IVA in ambito comunitario per effetto dell'inserimento delle prestazioni sanitarie esenti IVA di cui all'art.10, comma 1, nn.18 e 19 del D.P.R. n. 633/72 nel calcolo del pro rata d'indetraibilità IVA di cui al combinato disposto degli artt. 19 comma 5 e 19-bis del D.P.R. 633/72 e la conseguente necessità di armonizzare con gli altri ordinamenti europei;

Più specificatamente con il presente atto, si chiede alla CORTE DI GIUSTIZIA DELLE COMUNITA' EUROPEE, affinché quest'ultima, com'è sua prerogativa:

- garantisca che il diritto dell'UE venga interpretato e applicato in modo uniforme in ogni paese europeo;
- si assicuri che tutti Paesi e le istituzioni dell'Unione rispettino la normativa comunitarie;
- verifichi una volta per tutte in merito la disparità di trattamento:
  - sia all'interno del territorio nazionale (prestazioni imponibili con aliquota al 5% rispetto ad analoghe prestazioni rese da soggetti rientranti nel regime di esenzione Iva);
  - sia rispetto altri stati membri dell'unione europea (prestazioni sanitarie erogate da operatori di diversi stati membri con imponibilità a tasso ridotto).

La Corte era stata coinvolta nella problematica in esame da questa stessa Autorità: sul punto specifico





di cui alla presente trattazione, tuttavia, la Corte non è intervenuta, avendo interrotto il proprio intervento in un momento precedente e non avendo, quindi, affrontato, con l'ordinanza del 13.12.2012 – causa C-560/11, le ulteriori questioni pregiudiziali (la seconda, la terza e la quarta) richieste dal Giudice rimettente che erano esattamente quelle necessarie per verificare quanto qui si invoca.

I Giudici, infatti, si sono limitati a sostenere:

- *“Per quanto riguarda le questioni seconda, terza e quarta, occorre constatare che le informazioni contenute nella decisione di rinvio non consentono di stabilire con certezza la natura della differenza di trattamento prospettata dal giudice nazionale. Risulta d'altronde dalle osservazioni scritte del governo spagnolo che quest'ultimo non riesce a discernere tale differenza ad un esame delle pertinenti norme dell'ordinamento spagnolo”. (punto n. 28 dell'ordinanza del 13.12.2012 – causa C-560/11)*
- *“Pertanto, occorre constatare, ai sensi dell'articolo 53, paragrafo 2, del regolamento di procedura, che le questioni seconda, terza e quarta sono manifestamente irricevibili”. (punto n. 31 dell'ordinanza del 13.12.2012 – causa C-560/11)*

Il provvedimento, quindi non ha analizzato quanto richiesto e, in particolare:

- la disparità di trattamento esistente tra gli operatori sanitari italiani, ritenuti “consumatori finali” (con gravame dell'IVA), e gli operatori sanitari di altri stati membri dell'Unione Europea (Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna), ritenuti “operatori intermedi” (con diritto alla detrazione dell'IVA) – questione seconda;
- l'esistenza o meno di una “disparità di trattamento”, relativamente al regime IVA, tra i vari Stati membri dell'Unione Europea, dal momento che a fronte dell'esenzione IVA applicata in Italia, in altri Stati Membri dell'Unione Europea (Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna), le medesime prestazioni medico – sanitarie sono invece assoggettate ad IVA, ragion per cui a medesime prestazioni medico – sanitarie corrispondono aliquote IVA differenti e, per l'effetto, un differente diritto alla detrazione – questione terza;
- la disparità sussistente tra gli operatori sanitari italiani e gli operatori di altri Stati Membri dell'Unione Europea (Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna) in relazione all'assoggettamento





per questi ultimi, delle proprie prestazioni medico – sanitarie all'imposta sul valore aggiunto e, per l'effetto, a differenza degli operatori sanitari italiani, al correlato diritto alla detrazione e/o rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti – questione quarta.

La Corte si è limitata ad affermare che gli articoli 17, paragrafi 2, 5 e 19, della sesta Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 non ostano ad una normativa nazionale che non autorizzi la detrazione dell'IVA pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per attività esenti.

Affinché la Corte si dedicasse a tali questioni occorreva chiarire "**la natura della differenza di trattamento prospettata dal giudice nazionale**" pertanto si espone quanto segue:

#### **1. Perché si ritiene necessario un intervento della Corte di Giustizia.**

##### **Normativa generale.**

L'IVA è un'imposta generale sui consumi che colpisce l'incremento di valore che un bene o servizio acquista ad ogni passaggio economico (valore aggiunto) così che, attraverso un sistema di detrazione e di rivalsa, l'imposta viene a gravare completamente sul consumatore finale.

Tra le operazioni IVA esistono le operazioni c.d. "esenti", cioè quelle operazioni che per espressa previsione normativa non sono assoggettabili all'imposta al fine di agevolare determinati settori sociali particolarmente sensibili.

Il decreto legislativo n. 313 del 2 settembre 1997 ha introdotto, con effetto dal 01/01/1998, sostanziali modifiche ed integrazioni al decreto IVA, ed in particolare ha rivisto la disciplina della detrazione IVA di cui agli articoli 19, 19-bis, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR n. 633/72.

Detto decreto legislativo n. 313 del 2 settembre 1997 è stato emanato a seguito della delega contenuta nell'art. 3, comma 66, della legge 662 del 1996, che ha imposto una sostanziale revisione della detrazione IVA prima vigente, per adeguarla alla normativa comunitaria nel rispetto dei principi e criteri direttivi, dopo che la Commissione della Comunità Europea, ai sensi dell'art. 169 del Trattato di Roma, aveva notificato all'Italia parere motivato quale atto preliminare al deferimento davanti alla Corte di Giustizia, per violazione della Sesta direttiva comunitaria n. 77/388/CEE.

L'indetraibilità dell'imposta doveva riguardare unicamente gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione <sup>utilizzati</sup>







esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta.

In esecuzione di tale delega, il Decreto Legislativo 2 settembre 1997, n. 313 all'art. 2, comma 2, nel dettare norme in materia di imposta sul valore aggiunto, ha modificato il regime del sistema di detrazioni, stabilendo, al comma 2 dell'art. 19 del DPR n. 633/72, la non detraibilità dell'imposta IVA relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta.

Tale statuizione, che ad avviso di questo Collegio trova applicazione nel caso in esame, pare illegittima ed in contrasto con il primo comma dello stesso articolo 19 del DPR n. 633/72, laddove è prevista la detraibilità dell'Iva pagata per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per operazioni che rientrano nell'esercizio dell'impresa, nel mentre il comma 2 prevede la indetraibilità dell'Iva pagata per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per operazioni esenti, le quali sono però operazioni che rientrano nell'esercizio dell'impresa erogante servizi sanitari e, secondo una costante giurisprudenza, sono operazioni soggette alla normativa IVA, per le quali la direttiva Cee ha previsto il diritto alla detrazione.

Se, dunque, la normativa nazionale in materia IVA prevede, come regola generale, la totale detraibilità dell'Iva pagata sugli acquisti di beni e servizi dall'IVA relativa alle vendite, detta regola prevede due eccezioni:

- una oggettiva: l'imposta pagata sull'acquisto di taluni beni e servizi non è detraibile, in tutto o in parte;
- una soggettiva: quei soggetti che vendono beni o prestano servizi esenti da IVA (che dunque non applicano l'IVA sulle vendite) non possono detrarre l'IVA relativa agli acquisti;

I soggetti che svolgono operazioni esenti da IVA si possono trovare in due diverse situazioni:

- a) compiono soltanto operazioni esenti da IVA;
- b) compiono sia operazioni esenti che operazioni soggette all'imposta.

Nel primo caso il soggetto non può mai detrarre l'IVA pagata sugli acquisti; nel secondo caso, il soggetto può detrarre solo una parte dell'IVA pagata sugli acquisti.

Per i soggetti di cui al punto b è prevista l'applicazione del meccanismo del cd. "PRO-RATA IVA", disciplinato dal combinato disposto dagli articoli 19 comma 5, e 19 bis del D.P.R. n.633/1972.





Esso è il calcolo della quota di IVA detraibile, cioè il rapporto tra le operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

I soggetti operanti nel settore sanitario, quali Medici, Case di Cura, Centri di Riabilitazione ecc., sono assoggettati alla normativa IVA ed obbligati, quali titolari di partita Iva, a tutti gli adempimenti Iva di cui al D.P.R. n. 633/1972.

Conseguentemente sono soggetti IVA a tutti gli effetti.

Essi, di contro, non possono ritenersi quali consumatori finali in quanto acquistano i beni ed i servizi per uso proprio ma quali elementi strumentali per l'esercizio dell'impresa.

Ai sensi dell'art. 10<sup>1</sup> nn. 18 e 19 del D.P.R. n. 633/1972, effettuano operazioni che vengono fatturate al consumatore finale in esenzione IVA.

Le prestazioni mediche/sanitarie esenti IVA sono state inserite dal Legislatore nazionale nel calcolo del PRO-RATA IVA.

Nella mente del legislatore domestico, tale sistema doveva favorire il consumatore finale non oberandolo dell'imposta; per evitargli tale aggravio si è deciso di esentare tale tipo di prestazioni, vietando, nel contempo agli operatori la detrazione della omologa imposta al momento dell'acquisto di beni strumentali alla somministrazione della prestazione.

Ciò, in realtà, contrasta con gli obiettivi di neutralità dell'IVA e di gravame esclusivo di quest'ultima sul consumatore finale, rinvenibili nell'art.17, comma 2, lett. a) della Direttiva CEE del 17 maggio 1977 n.388.

L'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, da chi ha effettuato una prestazione medico-sanitaria in esenzione IVA, genera un'IVA "occulta" che finisce per gravare proprio su quel consumatore finale che viceversa la legislazione comunitaria e nazionale intendeva tutelare.

Per una migliore comprensione dello stravolgimento della *ratio legis* cagionata dall'art. 19 e 19 bis D.P.R. 633/72 con conseguente riversamento a carico del consumatore finale dell'IVA occulta, si procede con una simulazione dell'operazione tipo di somministrazione di una prestazione medica.

Come noto, attualmente, le aliquote IVA previste per prestazioni/settori affini a quello in oggetto sono le





seguenti:

- Aliquota IVA al 5%, per le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10 comma 1, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi. Tale aliquota era pari al 4% prima delle modifiche introdotte dall' art. 1 comma 960 della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015;
- Aliquota IVA al 10%, per le vendite di farmaci/medicinali.

Conseguentemente, ai fini della presente dimostrazione, verranno esposti i calcoli prendendo l'aliquota di riferimento sia pari al 5% che al 10%.



### Esempio

Filiera composta da due soggetti IVA che si pongono, quale obiettivo di impresa, un guadagno del 10% sul proprio lavoro, partendo da un costo di produzione di Euro 100,00 per il primo soggetto.

Ipotesi aliquota IVA pari al 5%.

	Costo acquisto/produzione	IVA detratta al 20%	Prezzo di acquisto	Margine 10%	Prezzo imponibile di vendita	IVA a debito da versare	Prezzo finale
Fornitore	100	20	120	10	110	22	132
Medico	110	22	132	11	121	6,05	<b>127,05</b>

**In questo caso il prezzo per il cliente privato finale della prestazione medica risulta pari a Euro 127,05.**

Ora, qualora lo stesso medico "soggetto B" operasse con aliquota IVA pari al 10% e volesse mantenere lo stesso guadagno pari a 11, il risultato sarebbe il seguente.

Ipotesi aliquota IVA pari al 10%.

	Costo acquisto/produzione	IVA a credito	Prezzo di	Margine 10%	Prezzo imponibile	IVA a debito	Prezzo finale
--	---------------------------	---------------	-----------	-------------	-------------------	--------------	---------------



		detratta al 20%	acquisto		di vendita	da versare	
Fornitore	100	20	120	10	110	22	132
Medico	110	22	132	11	121	12,1	<b>133,1</b>

In questo caso il prezzo per il cliente privato finale della prestazione medica risulta pari a Euro **133,10**.

Infine, qualora lo stesso medico "soggetto B" operasse in regime di esenzione IVA e volesse mantenere lo stesso guadagno pari a 11, il risultato sarebbe il seguente.

Ipotesi regime esenzione IVA.

	Costo acquisto/produzione	IVA detratta al 20%	Prezzo di acquisto	Margine 10%	Prezzo imponibile di vendita	IVA da versare 20%	Prezzo finale
Fornitore	100	20	120	10	110	22	132
Medico	132	-	132	11	143	-	<b>143</b>

In questo caso il prezzo per il cliente privato finale della prestazione medica risulta pari a Euro **143,00**.

Alla luce dei risultati ottenuti risulta evidente che, applicando aliquote IVA affini rispetto a quanto già previsto dal nostro ordinamento per prestazioni confrontabili, per natura e fini, rispetto a quelle medico-sanitarie in commento, il prezzo finale a carico del cliente finale si ridurrebbe notevolmente, pur mantenendo invariata la remunerazione spettante al medico (**marginale costante in valore assoluto**).

A ben vedere, la scelta operata dal Legislatore di esentare dall'IVA le prestazioni medico-sanitarie, **persegue maggiormente lo scopo di massimizzare le entrate dell'erario piuttosto che agevolare l'accesso alle cure mediche per i clienti finali.**







Infatti, appare evidente come lo scenario di esenzione IVA conduca alla formazione di un prezzo finale sostanzialmente in linea con quello che si verrebbe a formare in caso di imponibilità con l'aliquota IVA più alta prevista dal nostro ordinamento, ovvero 143 Euro contro 145,2 Euro (-1,53).

Al contrario, optando per le aliquote IVA agevolate pari al 5% nella prima ipotesi oppure al 10% nella seconda, si è dimostrato che il risultato finale sarebbe stato sensibilmente inferiore ovvero, rispettivamente, 127,05 euro (-11,15%) e 133,10 Euro (-6,92%).

Vero è che *"in linea di principio, la sesta direttiva esclude la detrazione dell'IVA pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi utilizzati ai fini di attività esenti. Tale principio incontra un limite nelle eccezioni tassativamente enunciate all'articolo 17, paragrafo 3 [leggi 5, n.d.r.], della sesta direttiva.* Tuttavia, tali eccezioni non riguardano in alcun modo i fatti in esame.

Il terzo comma del citato articolo 17, paragrafo 5, autorizzi gli Stati membri a derogare a tale regola prevedendo l'applicazione di uno degli altri metodi di determinazione del diritto alla detrazione elencati nel medesimo terzo comma, si tratta però soltanto di una facoltà e non di un obbligo".

E proprio in questo arresto si appalesa la "falla" del sistema.

L'Italia non ha inteso autorizzare i propri contribuenti a detrarre l'IVA sugli acquisti dei beni che avrebbero utilizzato per le prestazioni esenti, non solo discriminandoli rispetto ai propri *competitor* di altri Stati membri, ma, di fatto, stravolgendo la *ratio* della esenzione a favore dei fruitori dei servizi ospedalieri.

Questa va individuata nella scelta di mantenere quanto più bassi possibili i costi a carico del paziente per le cure che riceve; per fare ciò occorre consentire agli operatori di mantenere dei margini di guadagno sufficienti per giustificare la propria attività senza rischiare di cessare la stessa ovvero – ed ecco l'effetto distorsivo – di aumentare i prezzi.

Ed invece, la conseguenza della mancata detraibilità è proprio questa ultima circostanza.

## **2. Sulla disparità di trattamento tra lo Stato Italiano ed altri Stati membri.**

Dall'esame di diversi documenti, quali:

- il documento della Commissione sulle aliquote applicabili negli Stati membri dell'Unione Europea al

01.01.2009 - doc. 2401/2009;





- documento della Commissione sulla revisione della legislazione attuale sulle aliquote ridotte doc. 24232 del 06.03.2008;

- proposta di revisione della direttiva 112/2006 doc. COM 428/2008 -definitivo del 07 luglio 2008,

emerge che la normativa IVA non è uniforme a livello comunitario, in quanto in diversi paesi membri dell'Unione Europea, a medesime prestazioni sanitarie corrispondono aliquote IVA differenti.

L'applicazione di aliquote Iva differenti crea una disparità di trattamento tra gli operatori sanitari italiani, che in forza dell'esenzione sono ritenuti consumatori finali e gli operatori sanitari di altri Stati Membri dell'Unione Europea ritenuti operatori "intermedi" con diritto alla detrazione dell'IVA.

In Paesi quali **Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Spagna, Francia**, l'Iva sugli acquisti sostenuti dagli operatori sanitari è detraibile a differenza che per gli operatori italiani.

Tale disparità costituisce una grave violazione del Trattato della Comunità Europea.

La differenza è peraltro evidente, in quanto laddove opera l'esenzione, al fine di avere il medesimo guadagno, l'operatore sanitario si trova obbligato ad aumentare il prezzo finale al fine di non sostenere le spese sia della materia acquistata ed utilizzata per l'attività medica.

Nel caso invece si applicasse un Iva ridotta, l'operatore sanitario, potrebbe dedurre la cifra pagata dal fornitore, e scaricare il prezzo sul consumatore finale, nel pieno rispetto della normativa applicata

\* \* \*

#### **Fattispecie astratta.**

La [REDACTED] è un ospedale privato che ha incardinato il presente procedimento contro l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Parma, proponendo un'istanza di rimborso ex art. 21 D.lgs. 546/1992 e successivo ricorso avverso il silenzio – rifiuto dell'Agenzia delle Entrate dell'istanza di rimborso dell'IVA corrisposta sugli acquisti inerenti l'attività esercitata ma non detratta per effetto dell'inserimento (ritenuto illegittimo) delle operazioni esenti di cui all'art. 10 comma 1 nn. 18 e 19 del D.P.R. 633/72 nel calcolo del pro rata di indetraibilità IVA di cui al combinato disposto degli artt. 19<sup>5</sup> e 19 bis del D.P.R. 633/72, poiché in contrasto con l'art. 17, comma 2, lettera a) della Direttiva CEE 17/05/77 n. 388.

In generale i soggetti operanti nel settore sanitario, quali medici, case di cura, centri di riabilitazione etc.,





tra cui la ricorrente, sono assoggettati alla normativa IVA ed obbligati, quali titolari di partita IVA, a tutti gli adempimenti IVA di cui al D.P.R. 633/72 e, pertanto, sono soggetti IVA a tutti gli effetti.

I soggetti operanti nel settore sanitario non sono consumatori finali in quanto acquistano i beni ed i servizi non per uso proprio ma quali elementi strumentali per l'esercizio dell'impresa.

I soggetti operanti nel settore sanitario effettuano operazioni che vengono fatturate al consumatore finale in esenzione IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 1 nn. 18 e 19 del D.P.R. 633/1972.

I soggetti operanti nel settore sanitario appaiono, ad avviso di questo Collegio, penalizzati dal fatto che, in base al combinato disposto dagli articoli 19, comma 5 e 19-bis del D.P.R. 633/1972 (c.d. "PRO-RATA IVA"), si vedono preclusa la possibilità di portare in detrazione la totalità, o la quasi totalità dell'IVA corrisposta sugli acquisti di beni e servizi inerenti l'attività, per la parte percentuale risultante dal rapporto tra le operazioni attive esenti ex articolo 10 D.P.R. 633/1972 ed il totale delle operazioni attive (volume d'affari).



\* \* \*

Nel caso *de qua* è evidente che le operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, di cui all'art. 19, comma 2, del DPR n. 633/72, poste in essere da strutture sanitarie pubbliche e private e da contribuenti operanti nel settore sanitario, sono operazioni effettuate nell'ambito dell'esercizio dell'impresa, e come tali rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta IVA; dette operazioni, pertanto, non sono operazioni "escluse" ma sono da considerare come operazioni soggette ad IVA che non vengono assoggettate ad aliquota per motivi di pubblico interesse e per ragioni di politica sociale, in quanto volte ad agevolare l'utente finale.

A parere di questo Collegio risultano, pertanto, violati o superati i principi e i criteri direttivi stabiliti dalla legge delega o comunque si eccede dalla previsione della delega e risulta altresì palese il conflitto tra la legislazione nazionale ed il diritto comunitario e più in particolare tra l'art. 19, comma 5 del DPR 633/72 e l'articolo 13, parte B, lett. c) della VI direttiva n. 77/388 CEE del 17 maggio 1977 laddove dispone che gli stati membri devono esonerare dall'IVA le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata ove questi non abbiano formato oggetto d'un diritto di deduzione.

Tale statuizione para sia stata disattesa dal legislatore nazionale che, da un lato, non ha mai introdotto



nel DPR 633/72 alcuna disposizione che esenti da IVA le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata, e dall'altro ha continuato a limitare, o meglio escludere, la detraibilità dell'IVA sugli acquisti ai soggetti che effettuano operazioni esenti.

La mancata detrazione dell'IVA produce infatti l'effetto di considerare l'operatore nazionale (struttura sanitaria pubblica e privata e operatori sanitari) come un consumatore finale del bene o del servizio acquistato nell'esercizio della propria attività, violando in tal modo il principio comunitario della detraibilità dell'imposta.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia Cee, infatti, il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'Iva ed in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni.

Nei testi delle direttive Comunitarie non si rileva alcuna previsione espressa all'indetraibilità dell'imposta Iva pagata per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per le operazioni esenti, mentre è evidente il riferimento ad operazioni "che non conferiscono diritto a deduzione" e alle operazioni "non economiche", cioè estranee all'ambito dell'esercizio dell'impresa.

La mancata detrazione dell'Iva per effetto dell'inserimento delle prestazioni sanitarie esenti - Iva di cui all'articolo 10, comma 1, nn. 18 e 19 del DPR 633/72, nel calcolo del pro rata d'indetraibilità Iva di cui al combinato disposto degli articoli 19, comma 5 e 19-bis del DPR 633/72, contrasta con le finalità di neutralità dell'Iva e di gravame esclusivo di quest'ultima sul consumatore finale dettate dalla normativa Comunitaria (Direttiva Cee n. 388 del 17/05/1977 art. 17, comma 2, lett. a) - documento COM (2001) 260 definitivo del 23.05.2001 - documento COM (2000) 348 definitivo del 07.06.2000); si ritiene inoltre che l'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti da chi ha effettuato una prestazione esentata generi un'IVA "occulta" che finisce per gravare proprio su quel consumatore finale che viceversa la legislazione comunitaria e nazionale intendeva tutelare.

Appare infatti facilmente intuibile e consequenziale che l'operatore sanitario che non ha potuto detrarre l'IVA sugli acquisti inerenti la sua attività finisca per "scaricare" questo maggior costo sul paziente o comunque su chi fruisce di tali servizi aumentando il costo finale della sua prestazione

Ciò che contrasta proprio con la *ratio legis* della norma di esenzione che risiede nell'esigenza di







la spesa medica e di favorire in tal modo l'accesso alla tutela della salute" (sent. Corte di Giustizia 1.12.2005 nelle cause C-394/04 e C- 395/04 riunite)

La normativa denunciata, non consentendo agli operatori che erogano servizi sanitari di detrarre l'Iva pagata per l'acquisto di beni e servizi esclusivamente destinati alla produzione del servizio per il quale opera l'esenzione, cade in contraddizione sia con il fondamento dell'imposta (che dovrebbe gravare sul consumatore finale), che con la neutralità dell'imposta (che ne costituisce la caratteristica operativa).

Risulta pertanto vanificata la finalità dell'esenzione, che è diretta a non far gravare sull'utente finale l'imposta sulla produzione di uno specifico servizio di pubblico interesse, ma non a far gravare l'onere sul soggetto produttore del servizio, e quindi sul costo dello stesso.

L'ordinanza del 06.07.2006, emanata dalla Sez. V della Corte di Giustizia Europea, si è pronunciata esclusivamente in merito alla corretta interpretazione del disposto dell'art. 13, parte B, lett. c) della direttiva n. 77/388 CEE, effettuando un confronto con il tenore letterale delle versioni inglesi, tedesche e francesi, chiarendo unicamente che l'esenzione non era da applicare al momento dell'acquisto dei beni da parte di chi esercita attività esenti bensì al momento della successiva cessione di detti beni utilizzati per attività esenti.[1]

\* \* \*

Per quanto sopra esposto,

**rilevato**

- che ad avviso di questo Collegio possono sollevarsi dubbi di legittimità circa il regime "esentativo" relativo all'erogazione di servizi e prestazioni sanitarie con specifico riferimento al **"conflitto tra la legislazione nazionale ed il diritto comunitario"** e più in particolare tra l'art. 19, comma 5 e 19-bis del DPR n.633/72 e la Direttiva CEE n.388 del 17.05.1977 art.17, comma 2, lett. a) nonché il documento COM (2001) 260 definitivo del 23.05.2001 ed il documento COM (2000) 348 definito del 07.06.2000 ed alla **"disparità di trattamento"** atteso che diversi Stati membri quali Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna applicano, a certe condizioni, un regime di imponibilità a tasso ridotto, rinvenibile da documenti e tabelle della Commissione Europea (Taxation and Custom Union – "VAT Rates Applied in the members States of the European Union");





- dall'esame di diversi documenti, quali il documento della Commissione sulle aliquote applicabili negli Stati membri dell'Unione Europea al 01.01.2009 (doc. 2401/2009), il documento della Commissione sulla revisione della legislazione attuale sulle aliquote ridotte e la proposta di revisione della direttiva 112/2006 (doc. Com428/2008 -definitivo del 07.07.2008), emerge che la normativa IVA non è uniforme a livello comunitario, in quanto in diversi paesi membri dell'Unione Europea, a medesime prestazioni sanitarie corrispondono aliquote IVA differenti;

**considerato**

che appare pertanto pregiudiziale, ai fini della decisione de caso di specie, stabilire se sussista **“conflitto tra la legislazione nazionale ed il diritto comunitario”**, nei limiti sopra precisati, nonché **“disparità di trattamento”** relativamente al regime IVA tra i diversi paesi membri dell'Unione Europea atteso che a medesime prestazioni sanitarie corrispondono aliquote IVA differenti;

**P.Q.M.**

Visto L'ART.234 del Tr. CE;

visto l'art.23 dello Statuto della Corte di Giustizia delle Comunità Europee;

vista la nota informativa riguardante le domande di pronuncia pregiudiziale da parte delle giurisdizioni nazionali, diramata dalla Corte di Giustizia e pubblicata sulla Guue dell'11 giugno 2005;

**dispone**

la remissione alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee delle questioni pregiudiziali indicate in motivazione affinché:

1. venga verificata l'esistenza di un conflitto tra la legislazione nazionale e il diritto comunitario e, in modo particolare, tra l'art. 19<sup>5</sup> e 19 bis del D.P.R. 633/72 (ossia la normativa nazionale che disciplina il meccanismo del cd. pro-rata di indetraibilità IVA) e l'art. 17 comma 2 lett. A della Direttiva CE n. 388 del 17 maggio 1977 (ossia la normativa comunitaria che sancisce il principio di neutralità dell'IVA e di gravame esclusivo di quest'ultima sul consumatore finale);
2. venga analizzata la disparità di trattamento esistente tra gli operatori sanitari italiani, ritenuti “consumatori finali” (con gravame di IVA) e gli operatori sanitari di altri Stati membri dell'Unione europea (quali Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna) ritenuti “operatori intermedi”





(con diritto di detrazione dell'IVA);

3. venga verificata l'esistenza o meno di una disparità di trattamento relativamente al regime IVA tra i vari Stati membri dell'Unione europea, dal momento che a fronte dell'esenzione IVA applicata in Italia, in altri Stati membri dell'Unione Europea (Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna), le medesime prestazioni medico – sanitarie sono invece assoggettate ad IVA, ragion per cui a medesime prestazioni medico – sanitarie corrispondono aliquote IVA differenti e, per l'effetto, un differente diritto alla detrazione;
4. venga analizzata la disparità sussistente tra gli operatori sanitari italiani – ivi compreso [REDACTED] - e gli operatori di altri Stati membri dell'Unione Europea (Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna) in relazione all'assoggettamento, per questi ultimi, delle proprie prestazioni medico – sanitarie all'imposta sul valore aggiunto e, per l'effetto, a differenza degli altri operatori sanitari, al correlato diritto alla detrazione e/o rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti;

**sospende**

il giudizio in attesa della decisione dell'adita Corte e contestualmente;

**manda**

alla Segreteria gli atti per tutti gli adempimenti di competenza ed in particolare:

1. per la comunicazione della presente ordinanza alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee;
2. per l'invio, in plico raccomandato, alla Cancelleria della Corte di Giustizia delle Comunità Europee della presente ordinanza insieme a copia di tutti gli atti contenuti nel fascicolo di causa;
3. per la comunicazione alle parti costituite.

Parma, li 12/10/2020

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

[1] Si cita tale sentenza per rappresentare come in passato la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si sia pronunciata esclusivamente in merito alla corretta interpretazione del disposto dell'art. 13, parte B, lett. c) della direttiva n. 77/388 CEE (effettuando un confronto con il tenore letterale delle versioni inglesi, tedesche e francesi, chiarendo unicamente che l'esenzione non era da applicare al momento dell'acquisto dei beni da parte di chi esercita attività esenti bensì al momento della



successiva cessione di detti beni utilizzati per attività esenti), senza tuttavia aver mai affrontato le problematiche connesse ai dubbi di legittimità circa il regime "esentativo" relativo all'erogazione di servizi e prestazioni medico - sanitarie con specifico riferimento al "conflitto tra la legislazione nazionale e il diritto comunitario", ed in particolare tra l'art. 19, comma 5 e 19-bis del DPR 633/72 e l'art. 17, comma 2, lett. a) della Direttiva CEE n. 388 del 17/05/1977, oltre a non aver mai analizzato la sussistenza della "disparità di trattamento", relativamente al regime IVA, tra i vari Stati membri dell'Unione Europea (a medesime prestazioni sanitarie corrispondono aliquote IVA differenti).



