

Downloaded via the EU tax law app / web

Cause riunite C-18/05 e C-155/05

Casa di cura privata Salus SpA

contro

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4

e

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1

contro

Villa Maria Beatrice Hospital Srl

(domande di pronuncia pregiudiziale proposte dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli e dalla Commissione tributaria regionale di Firenze)

«Art. 104, n. 3, secondo comma, del regolamento di procedura — Sesta direttiva IVA — Art. 13, parte B, lett. c) — Esenzioni — Cessioni di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata senza aver formato oggetto del diritto a detrazione»

Ordinanza della Corte (Quinta Sezione) 6 luglio 2006

Massime dell'ordinanza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni contemplate dalla sesta direttiva

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte B, lett. c)]

La prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari dev'essere interpretata 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 dei detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione.

(v. punto 31 e dispositivo)

ORDINANZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

6 luglio 2006 (*)

«Art. 104, n. 3, secondo comma, del regolamento di procedura — Sesta direttiva IVA — Art. 13, parte

B, lett. c) – Esenzioni – Cessioni di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata senza aver formato oggetto del diritto a detrazione»

Nei procedimenti riuniti C-18/05 e C-155/05,

aventi ad oggetto domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, 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) con decisioni 15 luglio 2004 e 23 marzo 2005, pervenute in cancelleria il 20 gennaio 2005 e il 6 aprile 2005, nelle cause

Casa di cura privata Salus SpA (C-18/05)

contro

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4,

e

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 (C-155/05)

contro

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. J. Makarczyk (relatore), presidente di sezione, dai sigg. R. Schintgen e L. Bay Larsen, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. R. Grass

informati i giudici del rinvio che la Corte si propone di statuire con ordinanza motivata conformemente all'art. 104, n. 3, secondo comma, del suo regolamento di procedura,

invitati gli interessati di cui all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia a presentare le loro eventuali osservazioni al riguardo,

sentito l'avvocato generale,

ha emesso la seguente

Ordinanza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono in via principale sull'interpretazione della 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 imposte sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Contesto normativo

La normativa comunitaria

2 Ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva:

«A. *Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico*

1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi 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;

(...)

B. *Altre esenzioni*

Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

c) le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo o a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto a deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6;

(...)».

3 L'art. 17, n. 2, della sesta direttiva prevede:

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate;

(...)».

La normativa nazionale

4 Ai sensi dell'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Supplemento ordinario n. 1 alla GURI n. 292 dell'11 novembre 1972; in prosieguo: il «DPR n. 633/1972»), sono esentate dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»):

«(...)

18) le 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 sanità, di concerto con il Ministro delle finanze;

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali».

5 L'art. 1, n. 4, del decreto legislativo 2 settembre 1977, n. 313 (in prosieguo: il «decreto legislativo n. 313/1977»), ha inserito all'art. 10 del DPR n. 633/1972 un punto 27 quinquies che prevede l'esenzione dall'IVA delle «cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19 bis 1 e 19 bis 2».

Le controversie nelle cause principali e le questioni pregiudiziali

Causa C?18/05

6 La Casa di cura privata Salus SpA (in prosieguo: la «Salus») esercita le sue attività sanitarie nell'ambito di convenzioni concluse con il Servizio Sanitario Nazionale. Le dette attività sono esentate dall'IVA in forza della normativa nazionale che ha trasposto l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

7 Sostenendo che l'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva impone agli Stati membri di esentare anche le cessioni di beni esclusivamente destinati alle attività esentate, la Salus ha chiesto all'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4 il rimborso della somma di LIT 2 880 535 000 (EUR 1 487 672,17) da essa versata a titolo di IVA nel corso degli anni 1998?2000. A seguito della decisione implicita di rigetto dell'amministrazione fiscale, il 13 marzo 2003 la Salus ha proposto un ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli.

8 Il giudice del rinvio fa menzione di divergenze nella giurisprudenza italiana per quanto riguarda l'applicazione dell'esenzione prevista all'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva alle cessioni di beni destinati ad un'attività esentata.

9 Infatti, la giurisprudenza prevalente interpreta tale disposizione nel senso che prevede un'esenzione di carattere obiettivo, applicabile per il solo fatto che i beni acquistati sono impiegati per attività esentate, di modo che sono accolte le domande di rimborso dell'imposta non detratta in casi analoghi a quello di specie.

10 Per contro, secondo una tendenza giurisprudenziale minoritaria a cui il giudice del rinvio si ricollega, la detta disposizione è diretta unicamente all'esenzione della vendita di beni effettuata da soggetti che non beneficiano del diritto a detrazione a seguito dell'esenzione della loro attività qualora il bene ceduto fosse destinato esclusivamente ad un'attività esentata.

11 Di conseguenza, la Commissione tributaria provinciale di Napoli ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva si riferisca all'[IVA] pagata a monte per l'acquisto di beni destinati ad operazioni esenti ovvero alle fattispecie in cui il soggetto che abbia acquistato beni destinati al compimento di tali operazioni provveda successivamente a cedere i detti beni ad altri soggetti;

2) Se la medesima disposizione contenga, o meno, norme incondizionate e sufficientemente

precise, perciò di immediata applicazione nell'ordinamento nazionale;

3) Quale rilevanza abbia, ai fini dell'immediata applicabilità della direttiva, la previsione dell'art. 13, [parte B, della sesta direttiva] per cui gli Stati membri, nel dare attuazione alla norma [di cui alla lett. c)] devono stabilire le condizioni "per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso».

Causa C?155/05

12 Il 16 settembre 2002 la Villa Maria Beatrice Hospital Srl (in prosieguo: la «VMB Hospital») ha presentato, presso l'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1, nove istanze di rimborso vertenti, da una parte, sulla somma di EUR 1 799 779,46, oltre agli interessi maturati o maturandi, per IVA indebitamente versata nel corso degli anni 1998?2000, e, dall'altra, sulla somma totale di EUR 1 987 090,64 versata a titolo di IVA nel corso degli anni 1992?1997. Poiché le dette istanze avevano formato oggetto di decisioni implicite di rigetto, il 15 aprile 2003 la VMB Hospital ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze.

13 La VMB Hospital ha fatto valere che la sua attività principale consiste nell'effettuazione di prestazioni sanitarie di ricovero e cura in regime di accreditamento presso il Servizio Sanitario Nazionale, ossia un'attività esentata dall'IVA in forza della normativa nazionale che ha trasposto l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

14 La VMB Hospital sosteneva in particolare che le cessioni di beni destinati esclusivamente alle attività di cui all'art. 13 della sesta direttiva non sono state esentate dal legislatore italiano, di modo che essa non ha potuto detrarre pienamente l'IVA per le cessioni interessate nel corso degli anni 1999?2000. D'altro canto, la VMB Hospital asseriva che il decreto legislativo n. 313/1997, adottato a seguito della sentenza della Corte 25 giugno 1997, causa C?45/95, Commissione/Italia (Racc. pag. I?3605), non ha proceduto alla trasposizione completa della sesta direttiva nel diritto nazionale.

15 Con sentenza in data 3 dicembre 2003 - 19 gennaio 2004, la Commissione tributaria provinciale di Firenze ha accolto il ricorso.

16 Il 20 maggio 2004 l'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 ha interposto appello contro tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, sostenendo in particolare che il giudice di primo grado aveva operato un'interpretazione erronea dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva.

17 Il giudice del rinvio ritiene che la modifica dell'art. 10 del DPR n. 633/1972 ad opera del decreto legislativo n. 313/1997 non introduca un'esenzione generalizzata per tutti i beni esclusivamente destinati ad un'attività esentata o esclusi dal diritto a detrazione, come enunciato nella citata sentenza Commissione/Italia, ma limiti l'esenzione alle sole cessioni aventi ad oggetto beni acquistati o importati senza diritto a detrazione totale dell'imposta corrispondente. L'esenzione riguarderebbe quindi solo i beni acquistati con un'IVA non detraibile, utilizzati per operazioni esentate e rivenduti in seguito.

18 Di conseguenza, la Commissione tributaria regionale di Firenze ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se a seguito dell'introduzione del punto 27 quinquies dell'art. 10 del DPR n. 633/1972, la Repubblica italiana deve intendersi ancora inadempiente agli obblighi imposti dalla sesta direttiva (.....) ed in specie dall'art. 13, parte B, *Altre esenzioni*, lettera c) [di quest'ultima]».

Sulla riunione delle cause C?18/05 e C?155/05

19 Data la loro connessione, occorre, ai sensi dell'art. 43 del regolamento di procedura, in

combinato disposto con l'art. 103 dello stesso regolamento, riunire le due cause ai fini dell'ordinanza.

Sulla prima questione pregiudiziale nella causa C?18/05 e sulla questione pregiudiziale nella causa C?155/05

20 Considerando che la soluzione di tali questioni non dà adito ad alcun ragionevole dubbio, la Corte, in applicazione dell'art. 104, n. 3, secondo comma, del suo regolamento di procedura, ha informato il giudice del rinvio che essa si proponeva di statuire con ordinanza motivata e ha invitato gli interessati di cui all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia a presentare le loro osservazioni eventuali al riguardo.

21 Nelle loro osservazioni, la Salus e la VMB Hospital tengono ferme le loro rispettive posizioni e propongono di risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che i beni ceduti ad un soggetto che esercita in via esclusiva un'attività esentata, ove non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione, devono essere anch'essi esentati dall'imposta o dare diritto ad una detrazione.

Osservazioni preliminari

22 In via preliminare, per quanto riguarda la questione posta dal giudice del rinvio nella causa C?155/05, occorre ricordare che, nell'ambito dell'art. 234 CE, la Corte non può pronunciarsi sull'interpretazione di disposizioni legislative o regolamentari nazionali né sulla conformità di tali disposizioni al diritto comunitario (v., in questo senso, sentenze 18 novembre 1999, causa C?107/98, Teckal, Racc. pag. I?8121, punto 33, e 4 marzo 2004, cause riunite C?19/01, C?50/01 e C?84/01, Barsotti e a., Racc. pag. I?2005, punto 30).

23 Tuttavia, in caso di questioni formulate in modo improprio o che eccedono l'ambito delle funzioni attribuite alla Corte dall'art. 234 CE, spetta a quest'ultima estrarre dal complesso degli elementi forniti dal giudice nazionale, in particolare dalla motivazione del provvedimento di rinvio, gli elementi di diritto comunitario che richiedono un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto della controversia (v., in questo senso, sentenze 29 novembre 1978, causa 83/78, Pigs Marketing Board, Racc. pag. 2347, punto 26; 17 giugno 1997, causa C?105/96, Codiesel, Racc. pag. I?3465, punto 13, e 26 maggio 2005, causa C?536/03, António Jorge, Racc. pag. I?4463, punto 16).

24 Alla luce del provvedimento di rinvio nella causa C?155/05, si deve ritenere che il giudice nazionale richieda l'interpretazione della prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della stessa direttiva.

Sulle questioni pregiudiziali

25 Con le loro questioni, i giudici del rinvio intendono stabilire, in sostanza, se l'esenzione dell'IVA prevista alla prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva riguardi l'IVA pagata a monte all'atto dell'acquisto di beni diretti ad essere esclusivamente destinati ad una delle attività considerate dallo stesso articolo o se tale esenzione si applichi unicamente nel caso della rivendita di tali beni.

26 A questo proposito occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi o cessione di beni effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in questo senso, in particolare, sentenze 26 maggio 2005, causa C?498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I?4427, punto 29, e 9 febbraio 2006, causa C?415/04, Kinderopvang Enschede, Racc.

pag. I?1385, punto 13).

27 Le esenzioni in parola costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria (v., in questo senso, sentenze 20 novembre 2003, causa C?8/01, Taksatorringen, Racc. pag. I?13711, punto 37; 18 novembre 2004, causa C?284/03, Temco Europe, Racc. pag. I?11237, punto 16, e 1° dicembre 2005, cause riunite C?394/04 e C?395/04, Ygeia, Racc. pag. I?10373, punto 15).

28 Per quanto riguarda, in particolare, la prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva, essa impone agli Stati membri di esentare le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del medesimo articolo, ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione (v., in questo senso, sentenza Commissione/Italia, cit., punto 12).

29 Per giunta, la Corte ha dichiarato che l'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva mira ad evitare una doppia imposizione contraria al principio della neutralità del tributo, inerente al sistema comune di IVA (sentenza Commissione/Italia, cit., punto 15).

30 La prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva permette così, con l'esenzione da essa prevista, di evitare che la rivendita di beni formi oggetto di una nuova imposizione, mentre questi ultimi sono stati preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un'attività esentata in forza dello stesso articolo e, pertanto, in occasione di tale acquisto, l'IVA è stata versata in maniera definitiva, senza possibilità di detrarla.

31 Di conseguenza, occorre risolvere la prima questione posta nella causa C?18/05 e la questione unica posta nella causa C?155/05 dichiarando che la prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva dev'essere interpretata 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 dello stesso articolo, in quanto l'IVA versata in occasione dell'acquisto iniziale dei detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione.

Sulla seconda e sulla terza questione nella causa C?18/05

32 Risulta dalla decisione di rinvio che, alla luce della soluzione fornita alla prima questione nella causa C?18/05, la seconda e la terza questione poste in tale causa non sono più pertinenti ai fini della soluzione della controversia nella causa principale. Pertanto, non occorre risolvere tali questioni.

Sulle spese

33 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

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 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.

Firme

* Lingua processuale: l'italiano.