

Causa C?156/09

Finanzamt Leverkusen

contro

Verigen Transplantation Service International AG

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Sesta direttiva IVA — Art. 13, parte A, n. 1, lett. c) — Esenzioni in favore di attività di interesse generale — Prestazioni mediche — Distacco e riproduzione di cellule della cartilagine destinate ad essere reimpiantate nel paziente»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni previste dalla sesta direttiva — Esenzione delle prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche — Portata

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte A, n. 1, lett. c)]

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 95/7, deve essere interpretato nel senso che il distacco di cellule della cartilagine articolare dal materiale cartilagineo prelevato da un essere umano e la loro successiva riproduzione, finalizzati al reimpianto a scopo terapeutico, costituiscono «prestazioni mediche» ai sensi di tale disposizione.

Infatti, la nozione di «prestazioni mediche» si riferisce a prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute. Se le «prestazioni mediche» devono avere uno scopo terapeutico, non ne consegue necessariamente, conformemente alla giurisprudenza citata al punto precedente, che la finalità terapeutica di una prestazione debba essere intesa in un'accezione particolarmente restrittiva. Non è rilevante a tale riguardo il fatto che tali servizi siano forniti da personale di laboratori i cui membri non sono medici qualificati, in quanto non è necessario che una prestazione medica a carattere terapeutico sia, in tutti i suoi elementi, effettuata da personale medico. La circostanza che le cellule riprodotte siano reimpiantate nel paziente da cui sono state prelevate o in un terzo non incide, in linea di principio, sulla qualificazione di un servizio come «prestazione medica».

(v. punti 24, 28?29, 32 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

18 novembre 2010 (*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 13, parte A, n. 1, lett. c) – Esenzioni in favore di attività di interesse generale – Prestazioni mediche – Distacco e riproduzione di cellule della cartilagine destinate ad essere reimpiantate nel paziente»

Nel procedimento C-156/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 1° aprile 2009, pervenuta in cancelleria il 6 maggio 2009, nella causa

Finanzamt Leverkusen

contro

Verigen Transplantation Service International AG,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, dal sig. F. Díez Moreno, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 29 luglio 2010,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 13, parte A, n. 1, lett. c), e 28 ter, parte F, primo comma, 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Verigen Transplantation Service International AG (in prosieguo: la «VTSI») e il Finanzamt Leverkusen (in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito al rifiuto di quest'ultimo di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») il fatturato realizzato dalla VTSI con la riproduzione di cellule della

cartilagine articolare per destinatari che risiedono in altri Stati membri.

Contesto normativo

La sesta direttiva

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, assoggetta all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 Ai sensi dell'art. 9, nn. 1 e 2, della sesta direttiva:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale

«2. Tuttavia:

(...)

c) il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

(...)

– perizie di beni mobili materiali,

è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite;

(...)».

5 L'art. 13, parte A, della sesta direttiva, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», al suo n. 1, lett. c), prevede quanto segue:

«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:

(...)

c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati;

(...)».

6 Ai sensi dell'art. 28 ter, parte F, della direttiva in parola:

«In deroga all'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), il luogo delle prestazioni di servizi aventi [ad oggetto] perizie o (...) lavori relativi a beni mobili materiali, rese ad acquirenti titolari di un numero di partita IVA in uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale tali prestazioni sono effettivamente rese, si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito al destinatario il numero di partita IVA con il quale gli è stato reso il servizio.

(...)».

La normativa nazionale

7 L'art. 3 bis, n. 2, punto 3, della legge in materia di IVA (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, pag. 1270; in prosieguo: l'«UStG»), nella versione applicabile alla causa principale, dispone in particolare quanto segue:

«I servizi seguenti si considerano prestati nel luogo in cui l'impresa opera esclusivamente o prevalentemente:

(...)

c) lavori relativi a beni mobili materiali e perizie su tali beni. Se il beneficiario del servizio si avvale, nei confronti del prestatore, di un numero di partita IVA che gli è stato attribuito in un altro Stato membro, la prestazione effettuata con questo numero è considerata eseguita nel territorio dell'altro Stato membro (...).

8 In forza dell'art. 4, punto 14, dell'UStG, tra le operazioni rientranti nell'art. 1, n. 1, punto 1, dell'UStG sono esentate:

«Le operazioni rientranti nell'esercizio della professione medica, dentistica, di guaritore, di fisioterapista (kinesiterapista), ostetrica o in qualsiasi altra attività terapeutica analoga ai sensi dell'art. 18, n. 1, punto 1, della legge relativa all'imposta sul reddito [Einkommensteuergesetz], e nell'esercizio della professione di chimico-clinico (...).

Causa principale e questioni pregiudiziali

9 La VTSI è un'impresa di biotecnologie stabilita in Germania, che opera nel settore dell'ingegneria tessutale. L'oggetto sociale consiste nella ricerca, nello sviluppo, nella produzione e nella commercializzazione di tecnologie per la diagnosi e la terapia di patologie tessutali umane, in particolare delle cartilagini.

10 L'oggetto della controversia riguarda le operazioni negoziali della VTSI che comportano la riproduzione di condrociti destinati ad essere reimpiantati nel paziente, nel caso in cui i destinatari delle prestazioni (medici o cliniche) risiedano in altri Stati membri e in cui la VTSI abbia indicato il loro numero di partita IVA nelle sue fatture.

11 Il processo è descritto dal Bundesfinanzhof nel modo seguente. La VTSI riceve dal medico curante o dalla clinica materiale cartilagineo biotico prelevato dal paziente. Il tessuto viene trattato dalla VTSI in modo da distaccare i condrociti. Dopo una preparazione nel loro stesso siero sanguigno in incubatore, le cellule vengono riprodotte con allevamento, di norma per un periodo da tre a quattro settimane. Le cellule così riprodotte potranno, o meno, essere collocate su una membrana di collagene che forma una specie di «cerotto cartilagineo». In entrambi i casi, esse vengono poi inviate al medico curante o alla clinica per essere reimpiantate nel paziente.

12 La VTSI ha trattato tali servizi come esenti dall'IVA in quanto forniti a destinatari residenti in altri Stati membri.

13 Il Finanzamt, al contrario, li ha considerati imponibili e, con decisione 17 dicembre 2003, ha proceduto a liquidare l'imposta sul valore aggiunto dovuta dalla VTSI per l'anno 2002.

14 Sia in sede di reclamo amministrativo, sia dinanzi al Finanzgericht Köln la VTSI ha sostenuto che la riproduzione delle cellule cartilaginee non costituisce una cura o prestazione medica, ma rientrava piuttosto tra le «prestazioni di laboratorio di routine» eseguite da assistenti

tecnici specializzati in medicina o biotecnologie. Essa ha precisato che i necessari controlli di qualità sarebbero svolti da un esperto in farmacologia o da un farmacista esterno.

15 Il Finanzgericht Köln ha accolto il ricorso proposto dalla VTSl. Esso ha deciso che la riproduzione cellulare doveva essere considerata tra i «lavori relativi a beni mobili materiali» ai sensi dell'art. 3 bis, n. 2, punto 3, lett. c), dell'UStG. Tale giudice ha ritenuto che gli organi prelevati per trapianti, dopo la separazione dal corpo da cui erano estratti, diventavano beni mobili. La circostanza che la parte prelevata venga in seguito utilizzata per essere trapiantata sulla stessa persona da cui proviene (uso autologo) o su terzi (uso allogenico) sarebbe priva di rilevanza ai fini dell'inclusione nella sfera di applicazione della nozione di «beni mobili materiali».

16 Dopo aver preso atto del fatto che i destinatari residenti negli altri Stati membri avrebbero utilizzato il numero di partita IVA attribuito nei loro rispettivi Stati membri, il Finanzgericht Köln ha considerato che le operazioni di cui trattasi non fossero soggette a imposizione in Germania.

17 Il Finanzamt ha proposto un ricorso in «Revision» contro tale verdetto. Dinanzi al Bundesfinanzhof, il Finanzamt sostiene che, in considerazione della loro breve separazione dal corpo del paziente, le cellule non si trasformano in beni mobili, cosicché la riproduzione di cellule non rientra nella nozione di «lavori» ai sensi dell'art. 3 bis, n. 2, punto 3, lett. c), dell'UStG. Secondo il Finanzamt, non vi è neppure un utilizzo del numero di partita IVA attribuita da un altro Stato membro ai sensi dell'art. 3 bis, n. 2, punto 3, lett. c), dell'UStG, dal momento che ciò avrebbe richiesto un previo accordo tra la ricorrente e l'acquirente.

18 Il giudice del rinvio ritiene che la fornitura di cellule cartilaginee riprodotte al medico curante o alla clinica non costituisca una cessione di beni, in quanto la VTSl non può disporre liberamente del materiale cartilagineo. La riproduzione cellulare costituirebbe una prestazione di servizi e non sarebbe un'operazione imponibile in Germania allorché il luogo di tale prestazione di servizi è situato in un altro Stato membro. Tuttavia, tale eventualità si verificherebbe soltanto se si dovesse interpretare l'art. 28 ter, parte F, della sesta direttiva, nel senso che esso comprende le prestazioni della VTSl. In caso contrario, il negozio dev'essere soggetto a imposta in Germania, salvo poter essere considerato come rientrante tra le «prestazioni mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1), lett. c), di detta direttiva.

19 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 28 ter, parte F, primo comma, della [sesta direttiva] vada interpretato nel senso che:

a) il materiale cartilagineo prelevato da un essere umano (campione biotico) che viene inviato ad un'impresa affinché esegua la riproduzione cellulare e infine viene restituito sotto forma di impianto destinato al paziente interessato costituisce un «bene mobile materiale» ai sensi della suddetta disposizione;

b) il distacco di cellule della cartilagine articolare dal materiale cartilagineo e la successiva riproduzione cellulare costituiscono «lavori» relativi a beni mobili materiali ai sensi della suddetta disposizione;

c) per considerare che la prestazione di servizi sia resa all'acquirente «con il numero di partita IVA» di cui è titolare è già sufficiente che tale numero di partita IVA sia indicato sulla fattura del prestatore di servizi, senza un espresso accordo scritto sulla destinazione d'uso del campione prelevato.

2) Nel caso di soluzione negativa di uno dei quesiti sopra riportati:

Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva vada interpretato nel senso che il distacco di cellule della cartilagine articolare dal campione biotico prelevato da un essere umano e la successiva riproduzione cellulare, allorché le cellule in tal modo ottenute vengono reimpiantate al donatore, costituiscono "prestazioni mediche"».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla seconda questione

20 Con la sua seconda questione, che è opportuno esaminare per prima, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il distacco di cellule della cartilagine articolare dal materiale cartilagineo prelevato da un essere umano e la loro successiva riproduzione costituiscono «prestazioni mediche», nel senso di tale disposizione, allorché le cellule in tal modo ottenute vengono reimpiantate al donatore.

21 Si deve ricordare preliminarmente che, come la sesta direttiva, la direttiva 2006/112 attribuisce un'amplissima sfera di applicazione all'IVA, elencando, all'art. 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisca in quanto tale (v., segnatamente, sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 49; 14 dicembre 2006, causa C-401/05, VDP Dental Laboratory, Racc. pag. I-12121, punto 22, nonché 10 giugno 2010, causa C-262/08, CopyGene, Racc. pag. I-5053, punto 23).

22 L'art. 13 di detta direttiva esenta tuttavia talune attività dall'IVA. Secondo la giurisprudenza della Corte, le esenzioni previste da tale articolo costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione del regime dell'IVA da uno Stato membro all'altro (v., segnatamente, sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 15, e CopyGene, cit., punto 24).

23 Inoltre, risulta da giurisprudenza costante che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per specificare le esenzioni di cui al detto art. 13 debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti (v., segnatamente, sentenze 14 giugno 2007, causa C-445/05, Haderer, Racc. pag. I-4841, punto 18 e la giurisprudenza ivi citata, nonché CopyGene, cit., punto 26 e la giurisprudenza ivi citata).

24 Per quanto riguarda, in particolare, l'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, dalla giurisprudenza risulta che la nozione di «prestazioni mediche» si riferisce a prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute (v. sentenza CopyGene, cit., punto 28 e la giurisprudenza ivi citata). Se le «prestazioni mediche» devono avere uno scopo terapeutico, non ne consegue necessariamente, conformemente alla giurisprudenza citata al punto precedente, che la finalità terapeutica di una prestazione debba essere intesa in un'accezione particolarmente restrittiva (v. sentenza CopyGene, cit., punto 29 e la giurisprudenza ivi citata).

25 Nel caso di specie è pacifico che il processo consistente nel prelevare materiale cartilagineo al fine di estrarne cellule che saranno riprodotte per essere reimpiantate in un paziente abbia, in generale, uno scopo terapeutico.

26 È certamente vero che le prestazioni specifiche fornite dalla VTSI costituiscono soltanto una parte di quel processo generale. Tuttavia, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 23 delle sue conclusioni, esse sono una parte essenziale, intrinseca e indissociabile del processo e nessuna delle fasi che lo compongono può essere eseguita utilmente in maniera distinta dalle altre.

27 Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che il distacco di cellule della cartilagine articolare dal materiale cartilagineo prelevato da un essere umano e la loro successiva riproduzione al fine di reimpiantarle a fini terapeutici rientrano nella nozione di «prestazioni mediche» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Inoltre, tale interpretazione è conforme all'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie previsto da tale disposizione (v. sentenza 8 giugno 2006, causa C-106/05, L.u.P., Racc. pag. I-5123, punto 29).

28 In proposito non è rilevante il fatto che tali servizi siano forniti da personale di laboratori i cui membri non sono medici qualificati, in quanto non è necessario che una prestazione medica a carattere terapeutico sia, in tutti i suoi elementi, effettuata da personale medico (v., in tal senso, sentenza del 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler, Racc. pag. I-6833, punto 41, e L.u.P., cit., punto 39).

29 Inoltre, occorre aggiungere che la circostanza che le cellule riprodotte siano reimpiantate nel paziente da cui sono state prelevate o in un terzo non incide, in linea di principio, sulla qualificazione di un servizio come «prestazione medica» (v., per analogia, sentenza CopyGene, cit., punto 51).

30 Per quanto riguarda l'argomento esposto dal governo tedesco secondo cui qualificare i servizi controversi come «prestazioni mediche» potrebbe essere contrario al principio di neutralità fiscale, giacché il «cerotto cartilagineo» prodotto dalla VTSI sarebbe comparabile, sotto il profilo funzionale, a un prodotto farmaceutico, che non sarebbe esente dall'IVA, è sufficiente constatare che la qualificazione di un servizio come «prestazione medica» può dipendere solo dalla natura del servizio stesso, senza che sia rilevante la questione della disponibilità di un'alternativa farmacologica.

31 Infatti, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 28 delle sue conclusioni, alcune tipologie di cure hanno già un'alternativa farmacologica, mentre altre l'avranno probabilmente in futuro, cosicché le due categorie risultano in costante evoluzione.

32 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono occorre risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, deve essere interpretato nel senso che il distacco di cellule della cartilagine articolare dal materiale cartilagineo prelevato da un

essere umano e la loro successiva riproduzione, finalizzati al reimpianto a scopo terapeutico, costituiscono «prestazioni mediche» ai sensi di tale disposizione.

Sulla prima questione

33 Alla luce della soluzione data alla seconda questione, non occorre risolvere la prima questione.

Sulle spese

34 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'art. 13, parte A, n. 1, 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, deve essere interpretato nel senso che il distacco di cellule della cartilagine articolare dal materiale cartilagineo prelevato da un essere umano e la loro successiva riproduzione, finalizzati al reimpianto a scopo terapeutico, costituiscono «prestazioni mediche» ai sensi di tale disposizione.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.