

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

5 ottobre 2016 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico – Articolo 132, paragrafo 1, lettera d) – Cessioni di organi, di sangue e di latte umani – Portata – Plasma di sangue umano trasformato e utilizzato a fini industriali»

Nella causa C-412/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia, Germania), con decisione del 24 marzo 2015, pervenuta in cancelleria il 28 luglio 2015, nel procedimento

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

contro

Finanzamt Kassel II - Hofgeismar,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, D. Šváby, J. Malenovský (relatore), M. Safjan e M. Vilaras, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 28 aprile 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per la TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, da T. Dennisen e T. Otto, Rechtsanwälte, nonché da U. Prinz, Steuerberater;
- per il governo tedesco, da T. Henze, J. Möller e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér, G. Koós e M. Bóra, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e B. Killmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 2 giugno 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra, da un lato, la TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (in prosieguo: la «TMD»), società che gestisce una struttura trasfusionale con sede in Germania, e, dall'altro, il Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (amministrazione fiscale di Kassel, Germania; in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dell'attività di cessione di plasma destinato alla produzione di medicinali, effettuata dalla TMD.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 Il titolo IX di tale direttiva, intitolato «Esenzioni», comprende in particolare un capo 2 relativo alle «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» e un capo 4 intitolato «Esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie».

5 L'articolo 132, paragrafo 1, della citata direttiva, contenuto in tale capo 2, dispone quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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

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

d) le cessioni di organi, di sangue e di latte umani;

e) le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici;

(...)».

Diritto tedesco

6 L'articolo 4, punto 17, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato; in prosieguo: l'«UStG»), nella sua versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, è formulato come segue:

«Fra le operazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, sono esenti:

(...)

a) le cessioni di organi, di sangue e di latte umani».

7 L'articolo 15 dell'UStG disciplina il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte. Nella sua versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, esso è così formulato:

«1) L'imprenditore può detrarre i seguenti importi assolti a monte a titolo di imposta:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni o altre prestazioni di servizi eseguite da un'altra impresa a favore della sua impresa (...)

2) È esclusa dal diritto alla detrazione l'imposta assolta a monte sulla cessione, l'importazione o l'acquisto intracomunitario di beni o sulle altre prestazioni di servizi utilizzati dall'imprenditore per svolgere le seguenti operazioni:

1. operazioni esenti;

(...)

3) L'esclusione del diritto alla detrazione di cui al paragrafo 2 non si applica qualora le operazioni,

1. nei casi in cui al paragrafo 2, prima frase, punto 1

a) siano esenti ai sensi dell'articolo 4, punti da 1 a 7, (...).».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 La TMD gestisce una struttura trasfusionale. La sua attività consiste nel prelevare, mediante un processo tecnico chimico, plasma sanguigno nei donatori e nel mescolarlo con una soluzione anticoagulante contenente in particolare citrato di sodio. Tale composto è poi lavorato in una centrifuga, al fine di estrarne taluni elementi. Questi ultimi sono raccolti e inviati refrigerati alle industrie farmaceutiche.

9 Nel quadro della sua attività, la TMD cedeva tale tipo di plasma alla X AG, società con sede in Svizzera. Quest'ultima ritirava il plasma presso la TMD e lo trasportava presso i suoi impianti produttivi situati in altri Stati membri dell'Unione al fine di produrre medicinali.

10 La TMD riteneva che il plasma da essa ceduto ai produttori di medicinali non ricadesse nell'esenzione per le cessioni di sangue umano. Nella sua dichiarazione IVA per il 2008, la TMD chiedeva dunque all'amministrazione fiscale la detrazione dell'IVA pagata a monte per operazioni relative alle cessioni di plasma da essa effettuate.

11 L'amministrazione fiscale considerava invece che le cessioni di plasma effettuate in altri Stati membri dell'Unione fossero operazioni esenti da IVA e, di conseguenza, negava la detrazione dell'imposta a monte.

12 Nelle sue dichiarazioni per gli anni 2009 e 2010, accettate dall'amministrazione fiscale, la TMD non faceva valere nessuna imposta a monte.

13 Il 7 dicembre 2012 la TMD chiedeva la rettifica degli atti di accertamento dell'IVA per il periodo compreso tra il 2008 e il 2010. Essa chiedeva il riconoscimento del diritto a detrazione delle imposte pagate a monte collegate con le cessioni di plasma. A fondamento della sua richiesta, essa sosteneva che le cessioni intracomunitarie di plasma, per le quali ora chiedeva la detrazione delle imposte versate a monte, non erano operazioni esenti ai sensi dell'articolo 4, punto 17, lettera a), dell'UStG, in quanto si trattava in realtà, secondo tale società, di cessioni a industrie farmaceutiche di cosiddetto plasma da plasmaferesi, destinato a essere frazionato per la produzione di medicinali.

14 L'amministrazione fiscale respingeva le richieste di rettifica con decisione del 7 maggio 2013, avverso la quale la TMD presentava ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

15 A fondamento del suo ricorso, la TMD sostiene che le cessioni di plasma ai fini della produzione di medicinali non costituiscono cessioni di sangue, ai sensi dell'articolo 4, punto 17, lettera a), dell'UStG o dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112.

16 In tale contesto, lo Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia, Germania) decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che la cessione di sangue umano comprende anche la cessione di plasma da esso ottenuto.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se ciò valga anche per il plasma non destinato direttamente a scopi terapeutici, ma esclusivamente alla produzione di medicinali.

3) In caso di risposta negativa alla seconda questione, se ai fini della classificazione come sangue rilevi unicamente la destinazione effettiva o anche l'impiego astrattamente possibile del plasma».

Sulla domanda di riapertura della fase orale del procedimento

17 Con la lettera del 13 giugno 2016 la TMD ha chiesto la riapertura della fase orale del procedimento deducendo, in sostanza, che le conclusioni dell'avvocato generale contengono, al paragrafo 49, un errore di fatto.

18 A tal riguardo, occorre ricordare che lo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e il regolamento di procedura della Corte non prevedono la possibilità per le parti di depositare osservazioni in risposta alle conclusioni presentate dall'avvocato generale (ordinanza del 4 febbraio 2000, *Emesa Sugar*, C-17/98, EU:C:2000:69, punto 2, e sentenza del 6 settembre 2012, *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10, EU:C:2012:559, punto 29).

19 È vero che, come risulta dall'articolo 83 del suo regolamento di procedura, la Corte, in qualsiasi momento, sentito l'avvocato generale, può disporre la riapertura della fase orale del procedimento, in particolare se essa non si ritiene sufficientemente edotta o quando, dopo la chiusura di tale fase, una parte ha prodotto un fatto nuovo, tale da influenzare in modo decisivo la decisione della Corte, oppure quando la causa dev'essere decisa in base a un argomento che non è stato oggetto di discussione tra le parti.

20 Tuttavia, la Corte reputa, sentito l'avvocato generale, di essere in possesso di tutti gli elementi necessari ai fini della decisione della presente causa.

21 Alla luce delle suesposte considerazioni, la Corte ritiene di non dover disporre la riapertura della fase orale del procedimento.

Sulle questioni pregiudiziali

22 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che le cessioni di sangue umano che gli Stati membri sono tenuti ad esentare in forza di tale disposizione comprendono anche le cessioni di plasma ottenuto a partire dal sangue umano, quando tale plasma non è destinato direttamente a scopi terapeutici, ma esclusivamente alla produzione di medicinali.

23 Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, gli Stati membri esentano le cessioni di organi, di sangue e di latte umani.

24 In limine, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, le nozioni di cui a detto articolo 132 costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, volte ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA da uno Stato membro all'altro (sentenza del 26 febbraio 2015, VDP Dental Laboratory e a., C?144/13, C?154/13 e C?160/13, EU:C:2015:116, punto 44).

25 Orbene, la nozione di «sangue umano», di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, non è definita dalla direttiva 2006/112.

26 Ciò considerato, il significato e la portata di tale nozione devono essere stabiliti conformemente al loro senso abituale nel linguaggio corrente, tenendo conto al contempo del contesto in cui detta nozione è utilizzata e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui fa parte (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2012, Ketelä, C?592/11, EU:C:2012:673, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

27 Per quanto riguarda il senso abituale, occorre rilevare che la nozione di «sangue umano» fa riferimento a un elemento del corpo umano costituito da vari componenti, non autonomi, aventi natura complementare, la cui azione sinergica consente di irrorare tutti gli organi e i tessuti.

28 Uno di tali componenti complementari è il plasma, ossia il liquido che serve a trasportare altri componenti del sangue umano attraverso il corpo.

29 Riguardo, anzitutto, al contesto generale, va ricordato che, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, lettera c), della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, è vietato fare del corpo umano e delle sue parti in quanto tali una fonte di lucro.

30 Per quanto riguarda poi la finalità dell'insieme delle disposizioni dell'articolo 132 della direttiva 2006/112, occorre ricordare che tale articolo è diretto ad esentare dall'IVA talune attività di interesse pubblico, al fine di agevolare l'accesso a talune prestazioni nonché la fornitura di taluni beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 26 febbraio 2015, VDP Dental Laboratory e a., C?144/13, C?154/13 e C?160/13, EU:C:2015:116, punti 43 e 45 nonché giurisprudenza ivi citata).

31 Per quanto attiene, infine, all'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, va rilevato che tale disposizione riguarda, al pari dei punti b), c) ed e) di tale medesimo paragrafo,

operazioni direttamente collegate all'assistenza sanitaria o aventi finalità terapeutica.

32 Pertanto, l'esenzione delle cessioni di sangue umano prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, deve essere intesa come volta a garantire che la fornitura di prodotti che contribuiscono all'assistenza sanitaria o aventi finalità terapeutica non divenga inaccessibile per effetto dei maggiori costi dei prodotti medesimi, che ne deriverebbero qualora la loro cessione fosse soggetta a IVA (v., per analogia, sentenza del 26 febbraio 2015, VDP Dental Laboratory e a., C?144/13, C?154/13 e C?160/13, EU:C:2015:116, punto 46 nonché giurisprudenza ivi citata).

33 Alla luce di quanto precede, la cessione di sangue umano, ivi compresa la cessione del plasma del quale il sangue è composto, deve rientrare nell'ambito dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, quando tale cessione contribuisce direttamente ad attività di interesse pubblico, ossia quando il plasma ceduto è direttamente impiegato per l'assistenza sanitaria o per finalità terapeutiche.

34 Ciò detto, va ricordato che i termini con i quali sono state indicate le esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che esse costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in tal senso, in particolare, sentenze del 28 luglio 2011, Nordea Pankki Suomi, C?350/10, EU:C:2011:532, punto 23, nonché del 22 ottobre 2015, Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

35 Ne consegue che non può invece rientrare nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, il cosiddetto plasma «industriale», ossia il plasma la cui cessione non contribuisce direttamente ad attività di interesse pubblico, in quanto destinato a essere integrato in una produzione industriale, in particolare ai fini della produzione di medicinali.

36 Di conseguenza, soltanto il plasma effettivamente destinato direttamente a scopi terapeutici rientra nell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112.

37 Dal momento che il beneficio di tale esenzione è condizionato dalla destinazione del plasma a un certo tipo di attività di interesse pubblico, la circostanza che un plasma destinato a un uso industriale possa teoricamente essere oggetto di un impiego terapeutico diretto, quand'anche fosse dimostrata, non può implicare che esso debba beneficiare del regime di esenzione previsto al fine di limitare il costo del solo plasma effettivamente destinato a un uso terapeutico diretto.

38 Orbene, dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che un plasma, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, è destinato non già a fini di assistenza sanitaria o terapeutici, bensì esclusivamente a fini farmaceutici.

39 Ciò considerato, un plasma di questo genere non può rientrare nell'ambito dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112.

40 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che le cessioni di sangue umano che gli Stati membri sono tenuti ad esentare in forza di tale disposizione non comprendono le cessioni di plasma ottenuto a partire dal sangue umano, quando tale plasma non è destinato direttamente a scopi terapeutici, ma esclusivamente alla produzione di medicinali.

Sulle spese

41 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 132, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che le cessioni di sangue umano che gli Stati membri sono tenuti ad esentare in forza di tale disposizione non comprendono le cessioni di plasma ottenuto a partire dal sangue umano, quando tale plasma non è destinato direttamente a scopi terapeutici, ma esclusivamente alla produzione di medicinali.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.