

AVVISO IMPORTANTE: Le informazioni contenute in questo sito sono soggette ad una Clausola di esclusione della responsabilità e ad un avviso relativo al Copyright.

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

proseguo: 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 bioptico 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 VTSI. 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 VTSI 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 VTSI. 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