



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOLZI
presentate il 20 ottobre 2016¹

Causa C-573/15

**État belge
contro
Oxycure Belgium SA**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio)]

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Direttiva 2006/112/CE — Principio di neutralità fiscale — Cure mediche a base di ossigeno — Aliquota IVA ridotta — Bombole e recipienti di ossigeno — Aliquota IVA normale — Concentratori di ossigeno — Nozione di “invalidità”»

I – Introduzione

1. Alla luce del principio di neutralità fiscale, uno Stato membro è legittimato ad applicare l'aliquota normale del 21% dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) alla vendita e/o al noleggio di concentratori d'ossigeno, mentre applica l'aliquota ridotta del 6% alla vendita di bombole di ossigeno terapeutico?
2. Questa è, in sostanza, la questione pregiudiziale sottoposta alla Corte dalla Cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio), che verte sull'interpretazione dell'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto², come modificata dalla direttiva 2006/138/CE del Consiglio, del 19 dicembre 2006³ (in prosieguo: la «direttiva IVA»), dell'allegato III, punti 3 e 4, della medesima direttiva, nonché del principio di neutralità fiscale.
3. Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra l'État belge (Stato belga) e la Oxycure Belgium SA (in prosieguo: la «Oxycure»), in merito all'assoggettamento all'IVA dell'attività di vendita e/o di noleggio di concentratori d'ossigeno e di accessori per l'ossigenoterapia.
4. I concentratori di ossigeno sono dispositivi per uso medico alimentati elettricamente, che hanno la funzione di concentrare l'ossigeno dell'aria ambiente mediante estrazione dell'azoto e che forniscono in tal modo una miscela di gas arricchita di ossigeno⁴. I dispositivi di questo tipo comprendono, quali componenti dell'apparecchio, una parte destinata a concentrare l'ossigeno, una cannula nasale o una

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU 2006, L 347, pag. 1.

3 — GU 2006, L 384, pag. 92.

4 — Ricordo che l'aria ambiente è composta, approssimativamente, per un 20% da ossigeno e per un 80% da azoto.

maschera ad ossigeno e un tubo di adduzione dell'ossigeno. I concentratori di ossigeno permettono di praticare l'ossigenoterapia a domicilio ai pazienti affetti da insufficienza respiratoria o da altra grave deficienza che necessitino di una terapia a base di ossigeno e le cui condizioni di salute non possano più migliorare mediante l'utilizzo di aerosol o broncodilatatori.

5. Nel procedimento principale, dal fascicolo risulta che, nel periodo compreso tra il 1° ottobre 2007 e il 31 marzo 2010, la Oxycure ha applicato al noleggio e alla vendita di concentratori e accessori per l'ossigenoterapia l'aliquota IVA ridotta del 6%, che il Regno del Belgio ha deciso di prelevare sulla cessione e/o sul noleggio di determinati dispositivi, strumenti o apparecchi medici, in applicazione dell'articolo 98, paragrafo 2, e dell'allegato III della direttiva IVA. Tuttavia, secondo le autorità fiscali belghe, le operazioni realizzate dalla Oxycure avrebbero dovuto essere assoggettate all'applicazione dell'aliquota normale del 21%, conformemente all'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (regio decreto n. 20, del 20 luglio 1970, che fissa le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e determina la ripartizione dei beni e dei servizi in base a tali aliquote)⁵. Le autorità fiscali belghe hanno quindi inviato un'ingiunzione alla Oxycure, chiedendole il pagamento di quasi EUR 1 300 000 a titolo di IVA e di un'ammenda corrispondente al 10% dell'importo reclamato.

6. Con sentenza del 25 aprile 2013, il tribunal de première instance de Namur (tribunale di primo grado di Namur, Belgio) ha accolto il ricorso proposto dalla Oxycure avverso la decisione delle autorità fiscali belghe e ha annullato la stessa. In detta sentenza si afferma sostanzialmente che i concentratori di ossigeno rispondono alla definizione di cui alla rubrica XXIII, intitolata «Varie», punto 2, della tabella A del regio decreto n. 20, che si applica agli «altri apparecchi da tenere in mano, da portare addosso o da impiantare nell'organismo, per compensare una deficienza o un'infermità», consentendo così alle operazioni di vendita e/o di noleggio di detti dispositivi di beneficiare dell'aliquota ridotta del 6%.

7. Lo Stato belga ha impugnato la sentenza di primo grado dinanzi al giudice del rinvio.

8. Il giudice del rinvio constata che i concentratori d'ossigeno costituiscono, analogamente alle bombole di ossigeno terapeutico e ai serbatoi di ossigeno terapeutico liquido, una delle tre fonti di ossigeno disponibili sul mercato e che tali fonti sono tutte intercambiabili e/o complementari. Difatti, da una parte, detto giudice fa riferimento a un rapporto del Centre fédéral d'expertise des soins de santé belge (Centro federale di consulenza medico-sanitaria del Belgio) in cui si indica che ogni fonte di ossigeno è disponibile in un formato fisso di grandi dimensioni e in un modello portatile di piccole dimensioni e da cui altresì si deduce che, dal punto di vista dell'efficacia clinica per il paziente, le terapie a base di ossigeno si equivarrebbero, indipendentemente dal fatto che l'ossigeno venga fornito mediante l'una o le altre delle tre fonti disponibili e che la fonte sia fissa o portatile, in quanto le differenze fra le tre modalità di somministrazione dell'ossigeno sarebbero legate unicamente a questioni di comodità (rumore, uso non domiciliare, volume disponibile, riempimento del modello portatile da parte del paziente) e ai costi per la società. D'altra parte, il giudice del rinvio rileva che la normativa belga relativa all'assicurazione medico-sanitaria obbligatoria e alle indennità riconoscerebbe la perfetta intercambiabilità di tali fonti d'ossigeno, in quanto nel prezzo rimborsabile del concentratore è compresa una bombola di ossigeno per le emergenze.

9. Di conseguenza, il giudice del rinvio si domanda se, quand'anche nessuna rubrica della tabella A del regio decreto n. 20 menzioni esplicitamente i concentratori di ossigeno, non occorra comunque considerare che tale tabella deve essere interpretata alla luce dei principi del diritto dell'Unione, in particolare in base al principio di neutralità fiscale, nel senso che la stessa riguarderebbe, perlomeno implicitamente, gli apparecchi in questione allo stesso titolo degli altri dispositivi di ossigenazione.

5 — *Moniteur Belge* del 31 luglio 1970, pag. 7920.

10. Poiché la risposta a tale interrogativo richiede un'interpretazione del diritto dell'Unione, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punti 3 e 4, della medesima direttiva, tenuto conto segnatamente del principio di neutralità, osti a una disposizione nazionale che prevede l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta all'ossigenoterapia mediante bombole di ossigeno, mentre l'ossigenoterapia mediante concentratore di ossigeno è soggetta all'aliquota IVA normale».

11. Tale questione è stata oggetto di osservazioni scritte da parte della Oxycure, del Regno del Belgio e della Commissione europea. Dette parti hanno ugualmente svolto le proprie osservazioni orali e hanno risposto ai quesiti posti dalla Corte all'udienza del 19 settembre 2016.

II – Analisi

12. A mio parere, la risposta alla questione pregiudiziale deferita dal giudice del rinvio deve essere sviluppata in due tempi. In un primo momento, si tratta di stabilire se concentratori di ossigeno, come quelli di cui si discute nel procedimento principale, possano rientrare nel punto 3 o nel punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA, punti che sono entrambi menzionati nella questione rivolta alla Corte. Infatti, in caso di risposta affermativa, non si porrebbe più la questione se il principio di neutralità fiscale imponga di estendere l'aliquota ridotta dell'IVA al 6%, che è applicabile alla vendita dell'ossigeno terapeutico, allo stato gassoso o liquido, fornito in recipienti, anche alla vendita e/o al noleggio di concentratori di ossigeno. In un secondo momento, qualora i concentratori di ossigeno non potessero beneficiare dell'aliquota IVA ridotta in base al punto 3 o al punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA, cosa che sembra ipotizzare implicitamente il giudice del rinvio, si dovrà verificare se il principio di neutralità fiscale possa comunque obbligare il Regno del Belgio a prevedere detta aliquota per la cessione e/o il noleggio di concentratori di ossigeno, per il motivo che, nell'ottica del paziente, questi ultimi sarebbero intercambiabili con l'ossigeno terapeutico, allo stato gassoso o liquido, fornito in recipienti.

A – Sull'applicazione dell'allegato III, punti 3 e 4, della direttiva IVA

13. È opportuno ricordare che l'articolo 96 della direttiva IVA precisa che ciascuno Stato membro fissa un'aliquota IVA identica, definita «normale», per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

14. In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 1, della direttiva IVA riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote ridotte. Ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, dette aliquote ridotte si applicano esclusivamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III della medesima direttiva⁶.

15. Al punto 3 di detto allegato, invocato nella questione pregiudiziale, sono menzionati i «prodotti farmaceutici normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari». Nel successivo punto 4, parimenti citato nella questione pregiudiziale, sono menzionati «apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi, compresa la riparazione di tali beni»⁷.

6 — V., in particolare, sentenze dell'11 settembre 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punti 21 e 22), e del 5 marzo 2015, Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, punto 33).

7 — Il corsivo è mio.

16. Mentre il punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA consente di applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di «prodotti farmaceutici», cioè di prodotti finiti, che possono essere utilizzati direttamente dal consumatore finale, al punto 4 del medesimo allegato sono indicati dispositivi medici aventi un uso specifico⁸.

17. In quanto deroghe al principio secondo cui gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale alle operazioni imponibili, i punti 3 e 4 dell'allegato III della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente⁹.

18. La Corte ha già statuito, per un verso, che i punti 3 e 4 dell'allegato III della direttiva IVA non contengono alcun espresso rinvio al diritto degli Stati membri e devono perciò essere interpretati in maniera autonoma e uniforme in tutta l'Unione europea e, per l'altro, che le nozioni utilizzate in detto allegato, in particolare nei punti in esame, devono essere interpretate conformemente al senso abituale delle espressioni di cui trattasi¹⁰.

19. A tal riguardo, dal fascicolo e dalle osservazioni del governo belga emerge che, in Belgio, l'ossigeno terapeutico fornito in recipienti, allo stato gassoso o liquido, beneficia dell'aliquota IVA ridotta del 6%, in applicazione della rubrica XVII, punto 1, lettera a), della tabella A del regio decreto n. 20, che recepisce il punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA. In altri termini, l'ossigeno terapeutico è considerato un medicinale e, più in generale, un «prodotto farmaceutico» ai sensi del punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA.

20. Per contro, allineandomi alla posizione espressa dall'insieme delle parti all'udienza dinanzi alla Corte, ritengo che, a differenza dell'ossigeno terapeutico fornito in recipienti, i concentratori di ossigeno del tipo in discussione nel procedimento principale non possano rientrare nella nozione di «prodotti farmaceutici» ai sensi del punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA.

21. Tale valutazione si fonda essenzialmente sulla sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punti 63, 64 e 71). In detta sentenza la Corte ha precisato che, sebbene, stante l'accezione abituale, i «prodotti farmaceutici» includessero i medicinali per uso umano, tale nozione non comprendeva, tuttavia, ogni dispositivo, apparecchio, strumento o materiale per uso medico o veterinario. Infatti, se il punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA comprendesse ogni dispositivo o apparecchio medico, indipendentemente dalla rispettiva destinazione d'uso, il successivo punto 4 perderebbe necessariamente significato. In altri termini, il punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA non può permettere l'elusione dell'elenco esaustivo di cui al citato punto 4, consentendo agli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta a dispositivi o ad apparecchi medici senza tener conto dell'uso concreto cui essi sono destinati. Per di più, mentre i concentratori di ossigeno di cui si discute nel procedimento principale possono essere noleggiati dal paziente e quindi essere oggetto di una varietà di prestazioni di servizi, i prodotti farmaceutici sono beni ceduti e generalmente prescritti per un uso individuale, esclusivo e unico.

22. Ritengo quindi che soltanto il punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA possa assumere rilievo ai fini della risposta alla questione sollevata dal giudice del rinvio.

23. Per quanto riguarda quest'ultimo punto dell'allegato III della direttiva IVA, esso riguarda, come ho già osservato, unicamente dispositivi o strumenti medici destinati a determinati usi specifici. Infatti, tale punto indica i dispositivi medici e gli altri strumenti «normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità» e quindi non contempla i prodotti generalmente utilizzati per fini diversi¹¹. D'altro canto,

8 — V., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punti 47 e 64).

9 — Sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punti 18, 20 e 63).

10 — Sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punti 20 e 63). V. anche, per quanto riguarda la seconda parte, sentenza del 4 giugno 2015, Commissione/Polonia (C-678/13, non pubblicata, EU:C:2015:358, punti 46 e 47).

11 — Sentenza del 4 giugno 2015, Commissione/Polonia (C-678/13, non pubblicata, EU:C:2015:358, punto 48).

come ha statuito la Corte nella sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punti da 85 a 88), il punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA menziona dispositivi e strumenti medici per «uso personale» ed «esclusivo» degli invalidi e non già dispositivi e strumenti di uso generale utilizzati dagli ospedali e dai professionisti dei servizi sanitari. Siffatta limitazione del beneficio dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ad un uso personale ed esclusivo del consumatore finale è coerente con l'obiettivo socio-economico dell'allegato III della direttiva IVA, che consiste nel diminuire il costo di beni ritenuti particolarmente necessari¹².

24. Ci si rammarica del fatto che, in mancanza di una definizione dei termini «invalidità» e «invalidi» nella direttiva IVA, e senza che quest'ultima faccia espressamente rinvio al diritto degli Stati membri per determinarne il significato, la Corte non abbia colto l'occasione, nell'ambito delle citate sentenze, per precisare i contorni di tali termini, in particolare, rispetto alle nozioni di «malattia» e di «malati».

25. Nel contesto dell'interpretazione della direttiva 2000/78/CE del Consiglio, del 27 novembre 2000, che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro¹³, e in seguito alla ratifica, da parte dell'Unione, della convenzione delle Nazioni Unite relativa ai diritti delle persone con disabilità¹⁴, la Corte ha precisato che la nozione di «handicap» deve essere interpretata nel senso che essa si riferisce ad una limitazione risultante segnatamente da menomazioni fisiche, mentali o psichiche durature, la quale, in interazione con barriere di diversa natura, può ostacolare la piena ed effettiva partecipazione della persona interessata alla vita professionale su base di uguaglianza con gli altri lavoratori¹⁵.

26. È ancora in tale contesto che la Corte ha precisato che, sebbene la nozione di «handicap» sia distinta da quella di «malattia» o dallo stato di obesità, una malattia o uno stato di obesità che comportino una limitazione di lunga durata, risultante in particolare da menomazioni fisiche, mentali o psichiche durature, in interazione con barriere di diversa natura, possono ostacolare la piena ed effettiva partecipazione alla vita professionale su base di uguaglianza con gli altri e, quindi, rientrare nella nozione di «handicap» ai sensi della direttiva 2000/78¹⁶.

27. Una definizione e una portata della nozione di «handicap» siffatte, che si fondano su un'interpretazione di detta nozione contenuta nella direttiva 2000/78 conforme alle disposizioni della convenzione delle Nazioni Unite relativa ai diritti delle persone con disabilità, sono rilevanti, secondo me, al fine di interpretare questa stessa nozione con riferimento al punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA.

28. Infatti, proprio come evidenziato dalla Corte a proposito dell'interpretazione della direttiva 2000/78¹⁷, «per quanto riguarda l'autonomia e la partecipazione sociale, le condizioni di lavoro e l'occupazione», la direttiva IVA figura tra gli atti dell'Unione che sono elencati nell'appendice all'allegato II della decisione recante approvazione, a nome della Comunità europea, della citata convenzione dell'Organizzazione delle Nazioni Unite e attengono alle questioni disciplinate da quest'ultima.

12 — V., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punti 48 e 86).

13 — GU 2000, L 303, pag. 16.

14 — *Raccolta dei Trattati*, vol. 2515, pag. 3. Tale convenzione è stata approvata, a nome della Comunità europea, con la decisione 2010/48/CE del Consiglio, del 26 novembre 2009 (GU 2010, L 23, pag. 35).

15 — V., in particolare, sentenze del 4 luglio 2013, Commissione/Italia (C-312/11, non pubblicata, EU:C:2013:446, punto 56); del 18 marzo 2014, Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, punto 76); del 18 dicembre 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punto 53), e del 26 maggio 2016, Invamed Group e a. (C-198/15, EU:C:2016:362, punto 31).

16 — V., in tal senso, sentenze dell'11 aprile 2013, HK Danmark (C-335/11 e C-337/11, EU:C:2013:222, punti da 39 a 42 e 47), e del 18 dicembre 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punti da 56 a 60). Benché tale aspetto non emerga sempre con chiarezza dalle sentenze della Corte, sono, a mio parere, tanto le menomazioni fisiche, mentali, intellettuali o psichiche quanto la limitazione che deriva alle persone affette da tali menomazioni che devono essere di lunga durata e che permettono di distinguere la nozione di «handicap» da quella di «malattia».

17 — V. sentenze dell'11 aprile 2013, HK Danmark (C-335/11 e C-337/11, EU:C:2013:222, punto 31), e del 18 marzo 2014, Z. (C-363/12, EU:C:2014:159, punto 74).

29. Come la Commissione ha giustamente dedotto nelle sue osservazioni scritte, l'elemento caratteristico della nozione di «handicap» consiste nel carattere durevole di quest'ultimo, che lo distingue dalla diminuzione di determinate capacità provocata, in particolare, da una malattia sporadica o passeggera.

30. Alla luce delle informazioni fornite dal giudice del rinvio e delle osservazioni delle parti interessate, mi sembra che i concentratori di ossigeno oggetto del procedimento principale soddisfino unicamente due dei tre criteri enunciati al punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA, spettando tuttavia al giudice del rinvio verificarne la sussistenza.

31. Quanto al primo criterio, è possibile ammettere, come ha sostenuto la Oxycure all'udienza, che tali apparecchi siano «normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità»¹⁸, ai sensi del punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA. Consta, infatti, che detti dispositivi medici sono particolarmente adatti ad attenuare e alleviare insufficienze respiratorie gravi, di lunga durata e spesso irreversibili, per le quali i trattamenti alternativi non risultano più efficaci, come nelle situazioni di bronco-pneumopatia cronica ostruttiva o di fibrosi cistica ad uno stadio avanzato¹⁹.

32. Al riguardo, la rubrica XXIII, intitolata «Varie», punto 2, della tabella A del regio decreto n. 20 appare coerente con tale criterio del punto 4 dell'allegato III alla direttiva IVA. Difatti, la scelta del Regno del Belgio di accordare il beneficio dell'aliquota IVA ridotta del 6% si applica unicamente alla vendita o al noleggio di apparecchi destinati a «compensare una deficienza o un'infermità», vale a dire, secondo gli elementi e le indicazioni forniti nell'ambito del procedimento principale, agli apparecchi generalmente destinati a curare o alleviare un'invalidità.

33. Con l'impiego dell'avverbio «normalmente» al punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA, il legislatore dell'Unione ha chiaramente escluso l'ipotesi (che sarebbe stata più categorica) che un'aliquota ridotta di IVA possa essere applicata alla vendita e/o al noleggio di apparecchi medici unicamente qualora questi ultimi siano *esclusivamente* o *unicamente* destinati ad alleviare o curare invalidità. Di conseguenza, con l'impiego dell'avverbio «normalmente», il legislatore dell'Unione ha inteso riferirsi agli apparecchi medici e agli altri strumenti che, abitualmente e generalmente, sono destinati ad alleviare o curare invalidità, senza che sia necessario esaminare la situazione particolare di uno strumento specifico²⁰.

34. Inoltre, nel procedimento principale è pacifico che tutte le fonti di erogazione dell'ossigeno terapeutico, compresi quindi i concentratori di ossigeno, possono essere messe a disposizione degli interessati soltanto su prescrizione di un medico. Tale circostanza esclude che, in linea di principio, i concentratori di ossigeno siano, abitualmente e generalmente, destinati a curare o alleviare, mediante ossigenoterapia, stati patologici che non rientrano nella nozione di «invalidità».

35. Anche il secondo criterio, relativo all'uso «personale» da parte degli invalidi, sembra essere soddisfatto, nei limiti in cui i concentratori di ossigeno possono essere utilizzati individualmente dall'interessato, a domicilio e fuori casa, senza dover ricorrere ad un intermediario, in particolare, ad un operatore sanitario. Vero è che, com'è stato chiaramente evidenziato all'udienza dinanzi alla Corte, il problema di accertare se i concentratori di ossigeno di cui trattasi nel procedimento principale possano essere considerati come apparecchi «da tenere in mano [o] da portare addosso» ai sensi della

18 — Il corsivo è mio.

19 — La fibrosi cistica è una malattia congenita ed ereditaria che colpisce le cellule che rivestono diversi organi come quelli delle vie respiratorie, alterandone le secrezioni.

20 — V., per analogia, con riferimento all'impiego dello stesso avverbio al punto 1 dell'allegato III della direttiva IVA, sentenze del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi (C-41/09, EU:C:2011:108, punto 55), e del 12 maggio 2011, Commissione/Germania (C-453/09, non pubblicata, EU:C:2011:296, punto 45).

rubrica XXIII, intitolata «Varie», punto 2, della tabella A del regio decreto n. 20 è oggetto di controversia tra la Oxycore e il governo belga. Tuttavia, tale controversia non riguarda l'interpretazione del punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA, bensì l'interpretazione del diritto nazionale, che non è di competenza della Corte.

36. Data la situazione, e passando ad esaminare il terzo criterio, il punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA esige non soltanto che gli apparecchi medici e gli strumenti siano «normalmente» destinati a curare o alleviare invalidità, per uso «personale» degli invalidi, ma anche che siano utilizzati a titolo «esclusivo» da questi ultimi.

37. Tale criterio di esclusività si riferisce non già alla destinazione degli strumenti (che sono «normalmente» destinati a curare o alleviare invalidità), bensì al loro uso. Ne consegue, a mio parere, che detto criterio esclude dall'ambito di applicazione del punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA gli strumenti che possono essere utilizzati da persone diverse dagli invalidi.

38. Tale interpretazione contribuisce a realizzare l'obiettivo socio-economico dell'aliquota ridotta, favorendo, nei limiti del possibile, l'autonomia delle persone che soffrono di un'invalidità, anche di origine patologica.

39. A tal riguardo la Corte ha già statuito che sarebbe contrario all'obiettivo di diminuire il costo per il consumatore finale di beni essenziali perseguito dall'allegato III della direttiva IVA prevedere che, nel caso di un bene utilizzabile per svariati scopi, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta sia subordinata, per ogni operazione di cessione, alla concreta destinazione d'uso scelta dall'acquirente²¹. Del resto, sarebbe impossibile per l'amministrazione fiscale verificare se l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta sia giustificata in tutti i casi, circostanza che potrebbe aumentare o favorire gli abusi o l'evasione fiscale.

40. Orbene, come ha sostenuto la Commissione, è verosimile che i concentratori di ossigeno siano utilizzati da persone non colpite da invalidità, in particolare da pazienti affetti da malattie respiratorie di carattere temporaneo.

41. Con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, ritengo quindi che i concentratori di ossigeno di cui trattasi nel procedimento principale non rientrino nell'ambito di applicazione dell'allegato III, punto 4, della direttiva IVA, poiché siffatti strumenti non sarebbero utilizzati esclusivamente da invalidi.

B – *Sul principio di neutralità fiscale*

42. Ciò premesso, il principio di neutralità fiscale potrebbe tuttavia comportare l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta a detti strumenti, come domanda il giudice del rinvio?

43. Ritengo di no.

21 — V. sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punti 86 e 87).

44. Difatti, come la Corte ha già avuto occasione di statuire, il principio di neutralità fiscale non consente di estendere l'ambito d'applicazione di un'aliquota IVA ridotta in assenza di una disposizione non equivoca²². Altrimenti detto, tale principio consente di estendere l'ambito di applicazione di un'aliquota ridotta solo in presenza di una disposizione non equivoca. Orbene, l'allegato III, punto 4, della direttiva IVA esclude chiaramente dall'aliquota IVA ridotta i dispositivi e gli strumenti medici che non siano utilizzati esclusivamente da invalidi.

45. Una diversa conclusione equivarrebbe ad aggirare l'interpretazione e l'applicazione restrittive delle deroghe al principio, ripetutamente ricordato dalla Corte, secondo cui gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale alle operazioni soggette a detta imposta²³.

46. Pertanto, contrariamente a quanto sottintende il giudice del rinvio, il principio di neutralità fiscale non consente di eludere o, a maggior ragione, di disconoscere la portata delle diverse categorie elencate nell'allegato III della direttiva IVA.

47. Difatti, se dall'esame del testo e dell'economia dei punti 3 e 4 dell'allegato III della direttiva IVA risulta che il noleggio e/o la vendita di concentratori di ossigeno non possono in alcun modo rientrare nell'uno o nell'altro di detti punti, il principio di neutralità fiscale non autorizza a disattendere l'esito di tale esame.

48. Come la Corte ha già statuito in svariate occasioni, in materia di esenzioni dall'IVA, il principio di neutralità fiscale non è una regola di diritto primario che può incidere sulla validità di un'esenzione, bensì un principio di interpretazione che deve essere applicato unitamente al principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni²⁴.

49. Non scorgo alcun ostacolo ad applicare tale interpretazione generale della portata del principio di neutralità fiscale al regime delle aliquote IVA ridotte, che richiede parimenti un'interpretazione restrittiva.

50. Come illustra la giurisprudenza della Corte, in relazione al regime delle aliquote ridotte, quale previsto all'allegato III della direttiva IVA, il principio di neutralità fiscale è comunque rilevante quando, in una data situazione, la Corte e i giudici nazionali sono chiamati a verificare se la scelta legittima di uno Stato membro di applicare selettivamente l'aliquota IVA ridotta ad «aspetti concreti e specifici» di una determinata categoria indicata *da uno stesso punto* dell'allegato III sia coerente con tale principio²⁵. Infatti, nella fattispecie, è logico verificare se l'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta non si traduca in una violazione della parità di trattamento fiscale tra cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe appartenenti ad una stessa categoria elencata nell'allegato III della direttiva IVA²⁶.

22 — V. sentenze del 5 marzo 2015, Commissione/Francia (C-479/13, EU:C:2015:141, punto 43), e del 5 marzo 2015, Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, punto 51). V., inoltre, in materia di esenzioni dall'IVA, sentenza del 13 marzo 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punto 40).

23 — V. in particolare, in tal senso, sentenze del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punto 18), e del 5 marzo 2015, Commissione/Lussemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143, punto 38).

24 — V. sentenze del 19 luglio 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punto 45); del 13 marzo 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punto 40); del 2 luglio 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punto 37), e del 17 marzo 2016, Aspiro (C-40/15, EU:C:2016:172, punto 31).

25 — V., al riguardo, sentenze dell'8 maggio 2003, Commissione/Francia (C-384/01, EU:C:2003:264, punti da 24 a 29); del 3 aprile 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punti 42 e 43); del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punti da 28 a 30); del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punti da 44 a 46), nonché dell'11 settembre 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 23).

26 — A tal riguardo, qualora, di contro all'analisi testé svolta, i concentratori di ossigeno di cui trattasi nel procedimento principale dovessero essere considerati rientranti nell'ambito di applicazione del punto 4 dell'allegato III della direttiva IVA, spetterebbe al giudice del rinvio verificare se la distinzione operata dal Regno del Belgio tra i dispositivi medici portatili e quelli fissi (solo la cessione e/o il noleggio dei primi beneficia dell'aliquota ridotta del 6%) riguardi «aspetti concreti e specifici» della categoria elencata al punto 4 di detto allegato e rispetti il principio di neutralità fiscale, conformemente alle indicazioni fornite dalla giurisprudenza citata nella precedente nota di queste conclusioni.

51. Per contro, come ho già indicato, il principio di neutralità fiscale non può servire per aggirare le categorie elencate nell'allegato III della direttiva IVA e far rientrare nel loro ambito di applicazione cessioni di beni o prestazioni di servizi che, a seguito di un esame del testo e/o dell'economia di tali categorie, non vi appartengano.

III – Conclusione

52. Sulla base delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dalla Cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio) nei termini seguenti:

L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2006/138/CE del Consiglio, del 19 dicembre 2006, e l'allegato III, punti 3 e 4, della medesima direttiva non ostano a una disposizione nazionale in base alla quale alla cessione e/o al noleggio di concentratori di ossigeno, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, non è applicabile un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto qualora tali strumenti non costituiscano prodotti farmaceutici ai sensi dell'allegato III, punto 3, della direttiva 2006/112, modificata, né siano di uso esclusivo degli invalidi ai sensi del punto 4 del medesimo allegato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Il principio di neutralità fiscale non può essere interpretato nel senso che esso legittimerebbe a non tenere conto dell'ambito di applicazione delle categorie elencate nell'allegato III, punti 3 e 4, della direttiva 2006/112, modificata, accordando il beneficio di un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione e/o al noleggio di dispositivi che non rientrano nelle definizioni previste in detti punti.