



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

9 marzo 2017*

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 98, paragrafo 2 — Allegato III, punti 3 e 4 — Principio della neutralità fiscale — Terapia a base di ossigeno — Aliquota IVA ridotta — Bombole di ossigeno — Aliquota IVA normale — Concentratori di ossigeno»

Nella causa C-573/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio), con decisione del 28 ottobre 2015, pervenuta in cancelleria il 9 novembre 2015, nel procedimento

État belge

contro

Oxycure Belgium SA,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, A. Arabadjiev e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: V. Giacobbo-Peyronnel, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 settembre 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Oxycure Belgium SA, da F. Fosseur, avocat;
 - per il governo belga, da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti, assistiti da D. Carmen, esperto;
 - per la Commissione europea, da J.-F. Brakeland e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 ottobre 2016,
- ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il francese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale 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 aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dell'allegato III, punti 3 e 4, di tale direttiva, alla luce del principio di neutralità fiscale.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'État belge (Stato belga) e la Oxycore Belgium SA (in prosieguo: la «Oxycore»), in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dell'attività di vendita e/o di noleggio di concentratori d'ossigeno e di accessori per la terapia a base di ossigeno.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Il considerando 4 della direttiva IVA recita:

«La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema [di IVA], al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario».

- 4 L'articolo 96 di tale direttiva così dispone:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

- 5 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della suddetta direttiva prevede:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

(...)».

- 6 Al punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA figurano i «prodotti farmaceutici normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, inclusi i prodotti utilizzati per fini di contraccezione e di protezione dell'igiene femminile».
- 7 Al punto 4 di tale allegato figurano «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, e la cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli».

Diritto belga

- 8 L'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) (in prosieguo: il «regio decreto n. 20»), stabilisce che viene riscossa l'IVA all'aliquota ridotta del 6% per i beni e i servizi indicati nella sua tabella A.
- 9 La rubrica XXIII di tale tabella A riporta in particolare «apparecchi di ortopedia (comprese le cinture medico-chirurgiche); articoli e apparecchi per fratture (stecche, docce e simili); articoli e apparecchi di protesi dentaria, oculare o di altro tipo; apparecchi per facilitare l'udito ai sordi e altri apparecchi da tenere in mano, da portare addosso o da impiantare nell'organismo, per compensare una deficienza o un'infermità; materiale individuale appositamente concepito per essere indossato da pazienti stomatizzati o da persone che soffrono di incontinenza, eccezion fatta per gli assorbenti igienici, i protetti-slip, i pannolini e i pannolini-mutandina per bambini di età inferiore a sei anni; accessori individuali facenti parte di un rene artificiale, kit utilizzati compresi», «apparecchi aerosol e relativi accessori; dispositivo individuale per la somministrazione di Mucomyst» e «pompe per l'infusione di analgesici».
- 10 La rubrica XXXIV di detta tabella A riguarda il noleggio di tali beni.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 11 La Oxycore è una società la cui attività principale consiste nel noleggio e nella vendita di concentratori di ossigeno. Questo tipo di apparecchio è costituito da una parte destinata a concentrare l'ossigeno contenuto nell'aria ambiente e da una cannula nasale o una maschera a ossigeno e un tubo di adduzione dell'ossigeno che è parte integrante dell'apparecchio. 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 non possano più migliorare mediante medicinali quali aerosol e broncodilatatori.
- 12 Dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che l'amministrazione fiscale belga, con la redazione di un processo verbale il 26 novembre 2010, ha constatato che, durante il periodo compreso tra il 1° ottobre 2007 e il 31 marzo 2010, la Oxycore aveva applicato al noleggio e alla vendita di concentratori di ossigeno e di loro accessori l'aliquota IVA ridotta del 6%, mentre tali operazioni avrebbero dovuto essere assoggettate all'aliquota normale del 21% ai sensi del regio decreto n. 20. Sulla base di tale processo verbale è stata emessa un'ingiunzione relativa al pagamento delle imposte dovute per EUR 1 291 621,17 e a un'ammenda di EUR 129 160.
- 13 Il 28 dicembre 2011 la Oxycore ha proposto ricorso contro tale ingiunzione di pagamento dinanzi al tribunal de première instance de Namur (Tribunale di primo grado di Namur, Belgio), che l'ha annullata con sentenza del 25 aprile 2013.
- 14 Il 27 giugno 2013 lo Stato belga ha interposto appello avverso tale sentenza dinanzi alla cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio).
- 15 Tale giudice osserva che i concentratori di ossigeno, con le bombole di ossigeno terapeutico e il sistema di ossigeno terapeutico liquido, costituiscono una delle tre fonti di ossigeno disponibili sul mercato e che tali fonti sono tutte intercambiabili e/o complementari. Infatti, da un lato, secondo un rapporto del Centre fédéral d'expertise des soins de santé (Centro federale di consulenza medico-sanitaria, Belgio), ogni fonte sarebbe disponibile in un formato fisso di grandi dimensioni e in un modello portatile di piccole dimensioni. Da tale rapporto risulterebbe inoltre che, dal punto di vista dell'efficacia clinica, le terapie a base di ossigeno sarebbero tutte equivalenti. Sarebbe infatti

irrilevante che l'ossigeno venga fornito mediante l'una o l'altra delle tre fonti disponibili e che la fonte d'ossigeno sia fissa o portatile, in quanto le differenze tra tali modalità sono 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. Dall'altro lato, la normativa belga relativa all'assicurazione obbligatoria «per cure mediche e indennità» riconoscerebbe la perfetta intercambiabilità di tali fonti d'ossigeno, in quanto nel prezzo rimborsabile del concentratore di ossigeno è compresa una bombola di ossigeno per le emergenze.

- 16 Dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, ai sensi della rubrica XVII della tabella A del regio decreto n. 20, alle bombole d'ossigeno si applica l'aliquota IVA ridotta del 6%.
- 17 Tenuto conto di tali considerazioni, il giudice del rinvio si chiede se, sebbene nessuna delle rubriche di tale tabella menzioni esplicitamente i concentratori di ossigeno, occorra interpretare detta tabella alla luce dei principi del diritto dell'Unione, in particolare del principio di neutralità fiscale, nel senso che la stessa riguarda, perlomeno implicitamente, tali concentratori di ossigeno allo stesso titolo degli altri dispositivi di ossigenazione.
- 18 In tale contesto, la cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi) 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».

Sulla questione pregiudiziale

- 19 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 98, paragrafo 1 e 2, della direttiva IVA e l'allegato III, punti 3 e 4, di quest'ultima, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, ostino a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che alla cessione o al noleggio di concentratori di ossigeno si applichi l'aliquota IVA normale, mentre prevede che alla cessione di bombole d'ossigeno si applichi un'aliquota IVA ridotta.
- 20 In via preliminare occorre ricordare che, secondo l'articolo 96 della direttiva IVA, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi si applica la stessa aliquota IVA, ossia l'aliquota normale fissata da ciascuno Stato membro (sentenza del 4 giugno 2015, Commissione/Regno Unito, C-161/14, non pubblicata, EU:C:2015:355, punto 22 e giurisprudenza citata).
- 21 In deroga a tale principio, la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte è prevista in forza dell'articolo 98 di tale direttiva. L'allegato III della richiamata direttiva elenca in maniera esaustiva le categorie di cessioni di beni e di prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98.
- 22 La finalità di tale allegato è rendere meno onerosi, e quindi maggiormente accessibili al consumatore finale, sul quale grava in definitiva l'IVA, taluni beni ritenuti particolarmente necessari (sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna, C-360/11, EU:C:2013:17, punto 48).
- 23 Quanto al contenuto specifico dell'allegato III della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che occorre riconoscere un ampio margine discrezionale al legislatore dell'Unione, poiché quando adotta una misura di carattere fiscale esso è chiamato a operare scelte di natura politica, economica e sociale, nonché a stabilire un ordine di priorità tra interessi divergenti o a effettuare valutazioni complesse (sentenza del 7 marzo 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punto 54).

- 24 Si deve rilevare che tale legislatore, avendo adottato i punti 3 e 4 dell'allegato III della direttiva IVA, ha scelto di consentire l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, invece dell'aliquota normale, alla cessione di talune categorie distinte di beni.
- 25 Come risulta dal tenore letterale dell'articolo 98 della direttiva IVA, l'applicazione di una o due aliquote ridotte non è obbligatoria. Si tratta di una facoltà riconosciuta agli Stati membri, in deroga al principio secondo il quale si applica l'aliquota normale. Orbene, da costante giurisprudenza risulta che le disposizioni che hanno carattere di deroga a un principio devono essere interpretate restrittivamente (sentenza del 17 giugno 2010, Commissione/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, punto 35 e giurisprudenza citata).
- 26 Pertanto, in linea di principio, gli Stati membri possono scegliere di applicare un'aliquota IVA ridotta a prodotti farmaceutici menzionati al punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA, applicando invece l'aliquota normale ad apparecchi medici contemplati al punto 4 di tale allegato. Essi possono anche scegliere di applicare un'aliquota IVA ridotta ad alcuni prodotti farmaceutici o apparecchi medici specifici tra quelli menzionati ai suddetti punti 3 e 4, applicando l'aliquota normale ad altri di questi prodotti o apparecchi. In ogni caso, gli Stati membri sono tenuti ad applicare l'aliquota normale a prodotti che non figurano nel suddetto allegato.
- 27 Ne discende che una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che non prevede un'aliquota IVA ridotta per i concentratori d'ossigeno, è in linea di principio compatibile con l'articolo 98 della direttiva IVA.
- 28 Tuttavia, quando uno Stato membro sceglie di applicare in maniera selettiva l'aliquota IVA ridotta a taluni beni o servizi specifici contenuti nell'allegato III della direttiva IVA, è tenuto a rispettare il principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenze del 3 aprile 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punti 41 e 43, del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punto 30, e del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 45).
- 29 Pertanto, al fine di rispondere alla questione posta, si deve verificare se una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale violi il principio di neutralità fiscale.
- 30 In via preliminare occorre ricordare che tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovano in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA (sentenza dell'11 settembre 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 24 e giurisprudenza citata).
- 31 Tuttavia, da costante giurisprudenza risulta che tale principio non consente di estendere l'ambito d'applicazione di un'aliquota ridotta in assenza di una disposizione non equivoca (v., in particolare, sentenze del 5 marzo 2015, Commissione/Lussemburgo, C-502/13, EU:C:2015:143, punto 51, e del 2 luglio 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, punto 37).
- 32 Infatti, il principio in parola non è una regola di diritto primario che può incidere sulla validità di un'aliquota ridotta, ma un principio di interpretazione che deve essere applicato unitamente al principio di interpretazione restrittiva delle aliquote ridotte (v., in tal senso, sentenza del 19 luglio 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punto 45).
- 33 Nel caso di specie, è pacifico tra gli interessati che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte che i concentratori di ossigeno di cui trattasi nel procedimento principale, a differenza delle bombole di ossigeno, non rientrano nel punto 3 dell'allegato III della direttiva IVA, che contempla determinati prodotti farmaceutici, ossia quelli normalmente utilizzati per le cure mediche, la prevenzione delle malattie e i trattamenti medici e veterinari. Infatti, dalla giurisprudenza della Corte risulta che tale

nozione di «prodotti farmaceutici», pur non essendo limitata ai medicinali, non comprende ogni dispositivo, strumento, apparecchio o materiale per uso medico (v., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna, C-360/11, EU:C:2013:17, punti da 61 a 65).

- 34 Tale interpretazione è corroborata dal punto 4 di detto allegato III, che si riferisce proprio a dispositivi medici aventi un uso specifico (sentenza del 17 gennaio 2013, Commissione/Spagna, C-360/11, EU:C:2013:17, punto 64). Infatti, tale disposizione ha ad oggetto apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, soltanto se riservati all'uso personale esclusivo degli invalidi.
- 35 Orbene, dato che non sembra dimostrato che i concentratori di ossigeno di cui trattasi nel procedimento principale siano riservati a un «uso personale esclusivo degli invalidi», tali dispositivi non possono nemmeno rientrare nell'ambito di applicazione dell'allegato III, punto 4, della direttiva IVA, circostanza la cui verifica spetta tuttavia al giudice del rinvio.
- 36 In tale contesto, in considerazione della giurisprudenza richiamata al punto 31 della presente sentenza, il principio di neutralità fiscale non può imporre a uno Stato membro, come quello di cui al procedimento principale, che fa uso della facoltà offertagli di applicare un'aliquota IVA ridotta a prodotti specifici che figurano all'allegato III, punto 3, della direttiva IVA, di estendere tale aliquota ridotta ai concentratori di ossigeno, anche se questi ultimi vengono percepiti dal consumatore come simili a prodotti che beneficiano di tale aliquota ridotta.
- 37 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA e l'allegato III, punti 3 e 4, di tale direttiva, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che alla cessione o al noleggio di concentratori di ossigeno si applichi l'aliquota IVA normale, mentre prevede che alla cessione di bombole d'ossigeno si applichi un'aliquota IVA ridotta.

Sulle spese

- 38 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 (Sesta Sezione) dichiara:

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, e l'allegato III, punti 3 e 4, di tale direttiva, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che alla cessione o al noleggio di concentratori di ossigeno si applichi l'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto, mentre prevede che alla cessione di bombole d'ossigeno si applichi un'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto ridotta.

Firme