Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.69/2006 /biz

Sentenza del 31 agosto 2006
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Wurzburger e Yersin,
cancelliere Bianchi.

Parti
A._____SA,
ricorrente, patrocinata dall'avv. dott. Gianmaria Mosca,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna,
Commissione federale di ricorso in materia
di contribuzioni, avenue Tissot 8, 1006 Losanna.

Oggetto
imposta sul valore aggiunto (analisi del sangue
dei donatori),

ricorso di diritto amministrativo contro la decisione emanata il 4 gennaio 2006 dalla Commissione federale
di ricorso in materia di contribuzioni.

Fatti:
A.
La A._____SA è una società attiva nel campo delle analisi da laboratorio. Secondo la sua iscrizione a registro di commercio, essa effettua esami di chimica biologica e medica, di batteriologia e di sierologia nonché perizie, controlli e consulenze per l'industria farmaceutica. Essa si occupa in particolare anche di analisi ematiche, che compie non solo per ospedali e medici, ma pure per i centri trasfusionali della Croce Rossa, per conto dei quali rileva l'eventuale presenza di malattie infettive nel sangue dei donatori. Dal 1°gennaio 1995 la società figura nel registro dei contribuenti assoggettati all'imposta sul valore aggiunto (IVA).
B.
Tra i mesi di settembre e novembre del 2000, la contribuente è stata oggetto di controlli da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) in relazione ai periodi fiscali compresi tra il 1°trimestre 1995 e il 2°trimestre 2000. A seguito di tali verifiche, il 10 novembre 2000 l'autorità ha allestito un conto complementare, notificando una ripresa fiscale complessiva di fr. 153'159.–, oltre ad interessi del 5% dal 30 agosto 1998. Rispetto ai rendiconti della società, l'AFC ha in particolare considerato imponibile anche la cifra d'affari conseguita in virtù delle analisi effettuate sul sangue dei donatori, per un ammontare d'imposta (tenuto conto anche delle ripercussioni sulla deduzione dell'imposta precedente) di fr. 124'363.–.
C.
Con decisione formale del 1°novembre 2001 l'autorità fiscale ha confermato la propria posizione in quanto, a suo giudizio, le prestazioni svolte in favore della Croce Rossa non costituivano delle cure mediche fornite direttamente ad un paziente. Nello stesso senso si è espressa anche in sede di decisione su reclamo, il 25 maggio

2004.
La contribuente si è allora aggravata dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, sostenendo che le analisi controverse rappresentavano degli esami di tipo diagnostico, volti in primo luogo ad assicurare che il donatore non avesse delle malattie. Con pronuncia del 4 gennaio 2006, anche la Commissione di ricorso ha tuttavia negato che detti esami configurassero un'operazione non soggetta ad imposizione.

D.
Il 2 febbraio 2006 la A._____SA ha interposto un ricorso di diritto amministrativo dinanzi al Tribunale federale, con cui chiede l'annullamento della decisione della Commissione di ricorso nonché del giudizio su reclamo, di quello iniziale e del conto complementare emessi dall'AFC. Lamenta in sostanza la violazione dell'art. 14 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA; RU 1994 1464 e modifiche ulteriori).
Chiamate ad esprimersi, la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni si richiama alla decisione impugnata senza particolari osservazioni, mentre l'Amministrazione federale delle contribuzioni (Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto) postula la reiezione del gravame. Le due autorità hanno prodotto i rispettivi incarti.

Diritto:
1.
1.1 Nella misura in cui è diretto contro una decisione finale resa da una commissione federale di ricorso e fondata sul diritto pubblico federale, il tempestivo ricorso in esame è di massima ammissibile sia in virtù degli art. 97 segg. OG, sia sotto il profilo dell'art. 54 cpv. 1 OIVA, rispettivamente dell'art. 66 cpv. 1 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20).
1.2 Un'eccezione alla ricevibilità del gravame va tuttavia ravvisata laddove la ricorrente chiede l'annullamento anche delle decisioni dell'Amministrazione federale e del relativo conto complementare. In virtù dell'effetto devolutivo della procedura ricorsuale, queste pronunce sono infatti state sostituite dal giudizio della Commissione di ricorso in materia di contribuzioni e non possono essere impugnate a titolo indipendente (DTF 129 II 438 consid. 1; 125 II 29 consid. 1c).
1.3 Per le ragioni esposte nei considerandi che seguono, il fascicolo processuale appare sufficientemente chiaro ed esaustivo riguardo agli aspetti decisivi ai fini del giudizio. Le generiche richieste della ricorrente di esperire un sopralluogo e di richiamare dei non meglio precisati atti dall'Ente ospedaliero cantonale vanno quindi respinte (cfr. art. 113 e 95 OG).

2.
Con il ricorso di diritto amministrativo può essere innanzitutto censurata la violazione del diritto federale, che comprende anche l'eccesso o l'abuso del potere d'apprezzamento (art. 104 lett. a OG). Il Tribunale federale applica comunque d'ufficio tale diritto e può pertanto accogliere o respingere il ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati dalle parti (cfr. art. 114 cpv. 1 OG; DTF 131 II 361 consid. 2; 130 I 312 consid. 1.2). Con il rimedio esperito può inoltre venir contestato l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti rilevanti (art. 104 lett. b OG). Quando tuttavia, come in concreto, la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria, gli accertamenti da essa operati vincolano il Tribunale federale, a meno che i fatti ritenuti risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati appurati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG).
3.
3.1 Essendo riferita a periodi fiscali antecedenti al 1°gennaio 2001, la vertenza deve essere esaminata in funzione della pregressa ordinanza sull'IVA, in vigore fino a tale data e poi sostituita dalla legge omonima. Secondo l'art. 93 cpv. 1 LIVA le disposizioni abrogate e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono infatti applicabili, salvo eccezioni che non ricorrono nel caso di specie, a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità.
3.2 In virtù dell'art. 4 lett. a e b OIVA, tutte le forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuate in Svizzera a titolo oneroso sono di per sé imponibili, a meno che non siano espressamente escluse dall'imposta. Le operazioni escluse sono indicate all'art. 14 OIVA. Tra queste figurano le cure ospedaliere e le cure mediche in ospedali nell'ambito della medicina umana, comprese le operazioni ad esse strettamente connesse, fornite da ospedali come pure da centri medici e diagnostici (art. 14 n. 2 OIVA), le cure mediche nell'ambito della medicina um-

ana prestate da medici e persone esercitanti professioni affini (art. 14 n. 3 OIVA) nonché le forniture di sangue umano da parte di titolari della licenza richiesta per tale scopo (art. 14 n. 4 OIVA). Tali eccezioni sono peraltro state riprese in maniera sostanzialmente analoga anche dalla novella legislativa (cfr. art. 18 n. 2, 3 e 5 LIVA).
3.3 L'Amministrazione federale delle contribuzioni interpreta queste disposizioni nel senso di escludere dall'imposizione le forniture di sangue in quanto tali, effettuate ad esempio dai centri di donazione della Croce Rossa, e le prestazioni diagnostiche fornite a medici e ospedali da parte di appositi laboratori sulla base delle analisi del sangue. Non connessi direttamente e cure mediche, e quindi imponibili, sono invece considerati i test del sangue dei donatori eseguiti per terzi a titolo oneroso al fine di determinare il gruppo sanguigno e di accertare l'inesistenza di malattie quali itterizia, sifilide o AIDS (cfr. Istruzioni 1997 per contribuenti IVA, n. 597-598 a pag. 89-90, con rinvio all'opuscolo informativo n. 610.507-14 concernente le organizzazioni di beneficenza, n. 2.2 a pag. 7; cfr. anche, attualmente, l'opuscolo informativo n. 610.540-20 concernente la sanità, n. 10.3 a pag. 41).
4.
4.1 Secondo un consolidato principio giurisprudenziale, le eccezioni all'assoggettamento all'IVA devono essere interpretate in maniera restrittiva, già perché sono di per sé contrarie al sistema di un'imposta generale sui consumi (DTF 124 II 193 consid. 5e, 372 consid. 6a; sentenza 2A.334/2003 del 30 aprile 2004, in: RDAF 2005 II pag. 165, consid. 4.1). Inoltre le operazioni escluse ai sensi dell'art. 14 OIVA non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente (art. 13 OIVA), che grava così sul consumo finale. Onde evitare che l'onere fiscale latente e l'effetto cumulativo comportino in definitiva un'imposizione più gravosa rispetto a quella che si avrebbe senza esclusione dell'operazione, occorre quindi che le esclusioni si situino di principio unicamente a livello del consumatore finale (DTF 124 II 193 consid. 5e; sentenza 2A.558/1997 del 3 marzo 1999, in: ASA 69 pag. 658, consid. 6a; sentenza 2A.599/2004 del 7 giugno 2005, riass. in: RF 60/2005 pag. 889, consid. 3.2).
4.2 In questo senso, confermando la prassi dell'autorità fiscale, il Tribunale federale ha già avuto occasione di precisare che per cure mediche nell'ambito della medicina umana vanno intesi la diagnosi ed il trattamento di malattie, di lesioni o di altri disturbi della salute, così come l'esercizio di attività utili alla prevenzione di malattie. Solo i trattamenti e le cure dispensate direttamente al paziente, che in questo campo è il consumatore finale, sono esclusi dall'imposta. Sono per contro imponibili le cifre d'affari derivanti da forniture di beni o prestazioni di servizi effettuate prima di tale stadio (DTF 124 II 193 consid. 7a/aa, 372 consid. 8a; sentenza 2A.25/2000 del 26 luglio 2001, in: RDAF 2002 II pag. 26, consid. 2b/bb; sentenza 2A.527/1998 del 3 agosto 2000, consid. 8b; cfr. anche, attualmente, l'art. 2 cpv. 1 dell'ordinanza relativa alla LIVA, del 29 marzo 2000 [OLIVA; RS 641.201]).
Le medesime esigenze valgono in particolare anche per i laboratori d'analisi regolarmente autorizzati: la loro attività non soggiace all'IVA soltanto nella misura in cui concerne prestazioni direttamente connesse a cure mediche (sentenza 2A.527/1998 del 3 agosto 2000, consid. 7a). Ciò è segnatamente il caso, secondo l'Amministrazione federale delle contribuzioni, se le prestazioni di laboratorio sono effettuate per conto, ossia su mandato, di medici, ospedali o altri centri di cure mediche (cfr. l'opuscolo informativo n. 610.507-24 concernente le cure mediche nell'ambito della medicina umana [incl. medicina dentaria], le cure ospedaliere e le cure corporali [incl. i parrucchieri], n. 5.4 a pag. 29).
4.3 L'applicazione dei suddetti principi al caso concreto non può che portare a condividere il giudizio impugnato e quindi la ripresa d'imposta effettuata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni.
4.3.1 Il ruolo della ricorrente consiste in effetti nel determinare il gruppo sanguigno e nell'accertare l'assenza di malattie infettive nel sangue dei donatori onde permetterne l'utilizzo successivo nell'ambito di trattamenti medici o ospedalieri. La sua attività non può essere dunque considerata quale fornitura di sangue (art. 14 n. 4 OIVA), perché sono semmai i centri trasfusionali della Croce Rossa, per conto dei quali essa opera, a gestire la raccolta, lo stoccaggio e la distribuzione delle dosi sanguigne. Eseguendo i controlli sulle donazioni, l'insorgente non presta inoltre direttamente delle cure mediche a degli ammalati né effettua un intervento strettamente legato ad un simile trattamento (art. 14 n. 2 e 3 OIVA). In tale ambito, essa non agisce infatti per conto di un medico o di un altro operatore sanitario, coadiuvandolo, mediante l'analisi del sangue, nella diagnosi e nella terapia di eventuali disturbi della salute di cui potrebbe soffrire un ben determinato paziente. I suoi esami, pur di natura medico-sanitaria, non si rivolgono dunque in maniera diretta al consumatore finale, ma si situano in una fase anteriore della catena dei consumi.
4.3.2 Certo, le analisi effettuate dalla ricorrente hanno sicuramente un'importanza fondamentale dal profilo della sanità pubblica e sono indispensabili per poter successivamente effettuare delle trasfusioni su numerosi pazienti e curare parecchie patologie. Questi aspetti non sono tuttavia decisivi ai fini dell'esclusione dall'imposta,

poiché non mutano il carattere preliminare dell'operazione. Di conseguenza, su questo punto all'autorità inferiore non può venir rimproverato un accertamento lacunoso dei fatti, come invece pretende l'insorgente (cfr. art. 105 cpv. 2 OG). Infondate sono pure le considerazioni ricorsuali incentrate sul carattere benefico della Croce Rossa e sull'adozione di tariffe per le analisi in linea con quelle usualmente praticate nonché tese a garantire semplicemente la copertura dei costi. È infatti indubbio che l'insorgente sia una persona giuridica distinta ed indipendente dai centri trasfusionali e che esegua le analisi ematiche sulla base di un mandato ed a titolo professionale in cambio di una remunerazione. Pertanto essa adempie senz'altro i presupposti soggettivi dell'assogettamento previsti dall'art. 17 OIVA, il quale non esige per contro che l'attività sia praticata con finalità lucrative (cfr.
sentenza 2A.502/2004 del 28 aprile 2005, consid. 5).
Alla ricorrente non giova infine nemmeno l'argomento secondo cui il donatore è informato qualora gli esami rivelano l'esistenza di determinate malattie. Scopo essenziale dei suoi controlli non è infatti la diagnosi di queste affezioni, che costituisce semmai una conseguenza indiretta, bensì l'accertamento dell'idoneità del sangue per un utilizzo ulteriore. Anche in quest'ottica la sua attività non può quindi essere interpretata, secondo i restrittivi criteri applicabili, quale operazione strettamente legata alla cura medica di un paziente, ciò che il donatore di sangue, al momento del prelievo, peraltro non rappresenta.
4.3.3 L'imponibilità delle prestazioni oggetto della ripresa fiscale risulta quindi conforme al diritto federale. Per il resto, la ricorrente non sostiene più che non era tenuta a conoscere l'obbligo tributario né contesta l'ammontare supplementare d'imposta richiestole.
5.
5.1 Sulla base delle considerazioni che precedono, il ricorso, nella misura in cui è ricevibile, si avvera infondato e deve di conseguenza essere respinto.
5.2 Soccombente, la ricorrente deve sopportare le spese processuali (art. 156 cpv. 1, 153 e 153a OG) e non ha diritto a ripetibili (art. 159 cpv. 1 OG), che non vengono d'altro canto assegnate neppure ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:
1.
Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è respinto.
2.
La tassa di giustizia di fr. 4'000.– è posta a carico della ricorrente.
3.
Comunicazione al patrocinatore della ricorrente, alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni e all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto.
Losanna, 31 agosto 2006
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere: