



Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
causa C-211/18, 20 marzo 2020, ECLI:EU:C:2020:168	Idealmed III – Serviços de Saúde SA contro Autoridade Tributária e Aduaneira,	VI Sezione	rinvio pregiudiziale	PT	N/A	MACIEJ SZPUNAR, 10 ottobre 2019		principi di non discriminazione, di legittimo affidamento, di certezza del diritto	Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettera b) – Esenzioni – Ospedalizzazione e cure mediche – Enti ospedalieri – Prestazioni fornite a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico – Articoli 377 e 391 – Deroghe – Possibilità di optare per la tassazione – Mantenimento della tassazione – Modifica delle condizioni di esercizio dell'attività
<b>Classificazione</b>									
- Diritto secondario - iva									
<b>Questione pregiudiziale</b>									
<p>1) Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [2006/112] osti a che un istituto ospedaliero appartenente a una società commerciale di diritto privato, che abbia stipulato convenzioni per la prestazione di servizi di assistenza medica con lo Stato e con persone giuridiche di diritto pubblico, vada a operare a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico previsti da tale disposizione, qualora si verificano le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- più del 54,5% del fatturato, inclusi i valori fatturati ai pazienti beneficiari, è realizzato con servizi dello Stato e sottosistemi di sanità pubblici, a prezzi fissati in accordi e convenzioni con questi stipulati;</li><li>- più del 69% dei pazienti sono beneficiari di sottosistemi di sanità pubblici o usufruiscono di servizi prestati nell'ambito di convenzioni stipulate con servizi dello Stato;</li><li>- più del 71% delle prestazioni mediche sono state realizzate nel quadro delle convenzioni stipulate con sottosistemi di sanità pubblici e servizi dello Stato; e</li><li>- l'attività svolta ha grande importanza dal punto di vista dell'interesse pubblico generale;</li></ul> <p>2) Considerato che il Portogallo ha optato, ai sensi dell'articolo 377 della direttiva [2006/112], per continuare a esentare dall'IVA le operazioni effettuate dagli istituti ospedalieri non menzionati dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva e ha concesso a questi soggetti passivi la facoltà di optare per l'imposizione di dette operazioni ai sensi dell'articolo 391 della direttiva [2006/112], con l'obbligo di rimanere assoggettati a tale regime fiscale per un periodo minimo di cinque anni e con la possibilità di tornare a beneficiare del regime di esenzione solo qualora manifestino tale intenzione, se il menzionato articolo 391 e/o i principi della tutela dei diritti quesiti e del legittimo affidamento, dell'uguaglianza, della non discriminazione, della neutralità e della non distorsione della concorrenza relativamente agli utilizzatori e ai soggetti passivi che siano enti di diritto pubblico ostino a che la Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione tributaria portoghese) imponga il regime di esenzione, prima della decorrenza di detto termine, a partire dal momento in cui ritenga che il soggetto passivo inizi a prestare servizi a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico;</p> <p>3) Se l'articolo 391 della direttiva [2006/112] o i principi prima menzionati ostino a che una nuova legge imponga il regime di esenzione ai soggetti passivi che abbiano optato anteriormente per il regime di imposizione, prima della decorrenza del termine di cinque anni;</p> <p>4) Se il menzionato articolo 391 della direttiva [2006/112] e/o i principi prima menzionati ostino a una normativa in virtù della quale un soggetto passivo che abbia optato per l'applicazione del regime di imposizione, poiché al momento in cui aveva formulato tale scelta non prestava servizi sanitari a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico, possa continuare a essere assoggettato a tale regime nel caso in cui vada a prestare tali servizi a condizioni sociali analoghe agli enti di diritto pubblico».</p>									
<b>Dispositivo</b>									
<p>1) L'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), 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 autorità competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, al fine di determinare se prestazioni di assistenza fornite da un istituto ospedaliero privato, che rivestono interesse generale, siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, ai sensi della stessa disposizione, il fatto che tali prestazioni siano fornite in base ad accordi conclusi con le autorità pubbliche di tale Stato membro, ai prezzi fissati da tali accordi, i cui costi sono in parte a carico degli istituti di previdenza sociale di tale Stato membro.</p> <p>2) L'articolo 391 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 377 della stessa, nonché con i principi del legittimo affidamento, della certezza del diritto e della neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che non osta all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto dei servizi di assistenza forniti da un ente ospedaliero privato che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva a causa di una modifica nelle condizioni di esercizio delle sue attività intervenuta dal momento in cui detto ente ha optato per il regime dell'imposizione previsto dalla normativa nazionale dello Stato membro interessato, la quale prevede l'obbligo, per ogni amministrato che operi una tale scelta, di rimanere assoggettato a tale regime per un certo periodo, qualora tale periodo non sia ancora scaduto.</p>									
<b>Nota redazionale</b>									
<p>La Corte di Giustizia esamina l'esenzione di cui all'art. 132, primo paragrafo, lettera b), della direttiva iva, precisando gli elementi necessari per l'applicazione del regime agli enti sanitari privati. Le prestazioni di ospedalizzazione, diagnosi e cura rese da questi ultimi sono soggette all'esenzione iva quando erogate a condizioni sociali analoghe a quelle degli enti sanitari pubblici. Secondo l'interpretazione resa dalla Corte con la sentenza Idealmed III, nella causa C-211/18, le "condizioni sociali" sono un requisito di tipo oggettivo, riferito cioè alle prestazioni e non ai caratteri soggettivi dell'ente che le eroga. Ne deriva, sempre secondo la sentenza in commento, che la comparazione delle stesse tra l'ente pubblico e l'ente privato può essere fondata sull'interesse generale all'erogazione delle prestazioni, sull'assunzione in carico degli oneri di quelle da parte degli enti pubblici, anche previdenziali, nonché sull'eventuale stipulazione di convenzioni tra pubblico e privato per la predeterminazione dei prezzi delle prestazioni medesime. Questi tre diversi indici rappresentano correttamente il rapporto tra il peso economico delle prestazioni e l'incidenza di esso sui beneficiari finali e, di conseguenza, il carattere "sociale" delle condizioni di erogazione richiesto dalla norma unionale. I profili soggettivi dell'esenzione, relativi alle caratteristiche dell'ente privato, invece, vengono ricompresi dal citato art. 132, lettera b), attraverso il requisito del riconoscimento pubblico di quello. Entrambi i requisiti, oggettivo e soggettivo, trovano un peculiare recepimento nell'art. 10, n. 19 del d.P.R. 633/1972, che esenta le prestazioni di ospedalizzazione e cura rese da soggetti privati convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, assoggettando al generale regime d'imponibilità le stesse prestazioni quando erogate da soggetti non convenzionati. Il criterio del convenzionamento, sebbene non formalmente coincidente con quelli unionali sopra evidenziati, li ricomprende entrambi, seppur allo stato della legislazione vigente e in una prospettiva di diritto vivente. Attraverso la convenzione richiamata dall'art. 10, n. 19 del d.P.R. 633/1972 - da intendersi in senso generale come provvedimento autorizzativo pubblicistico - il soggetto privato deve dimostrare di possedere i requisiti tecnici e organizzativi per garantire standard minimi di qualità e sicurezza delle prestazioni sanitarie (requisito soggettivo) al fine di ottenere che gli oneri di queste vengano in massima parte assunti in carico dal servizio sanitario nazionale (requisito oggettivo). Più nel dettaglio, nell'ambito del vigente sistema di accreditamento gli artt. da 8 a 8-ocies del d.lgs. n. 502/1992 prevedono tre distinti e progressivi atti d'inserimento formale di un ente sanitario nel sistema pubblico: l'autorizzazione, l'accreditamento e l'accordo contrattuale. Con i primi due provvedimenti, l'Amministrazione preposta (la Regione, nello specifico) verifica l'esistenza dei citati requisiti tecnico-organizzativi della struttura e la coerenza della partecipazione dell'ente richiedente al sistema sanitario pubblico rispetto al fabbisogno regionale di nuove prestazioni sanitarie. Solo con il contratto stipulato tra il soggetto privato accreditato e la Regione, tuttavia, il Servizio sanitario nazionale assume a proprio carico gli oneri delle prestazioni e vengono fissati livelli di prezzi e remunerazioni per le varie tipologie di cure erogate. Alla luce della citata disciplina può affermarsi la sostanziale compatibilità sul punto della norma italiana, cui concorre anche il fatto che la procedura di accreditamento è necessaria e identica tanto per gli enti ospedalieri pubblici, quanto per quelli privati della medesima specie. In un tale sistema armonizzato, dunque, la necessità di comparazione delle condizioni sociali d'erogazione delle prestazioni tra pubblico e privato è di fatto garantita dalla stessa procedura di accreditamento. Rimane, tuttavia, una incompatibilità potenziale con la norma unionale generata dall'art. 4, comma 5, secondo periodo del d.P.R. 633/1972, il quale esclude dall'iva le prestazioni sanitarie rese dalle A.s.l. e dalle aziende sanitarie pubbliche, così creando una discriminazione tra il pubblico e il privato. La sentenza in commento afferma, in ultimo, che non sono ammissibili deroghe nazionali al principio d'esenzione citato, salvo che per prestazioni sanitarie non rientranti in quelle di cui alla lettera b) dell'art. 132. In tal caso, ai sensi dell'art. 391, gli Stati membri sono possono consentire ai soggetti erogatori l'esercizio di un'opzione per il regime d'imponibilità. Tuttavia, qualora sopravvenga un mutamento delle condizioni oggettive d'erogazione delle prestazioni tale da ricondurle nell'ambito della citata lettera b), l'opzione deve perdere i propri effetti e l'iva eventualmente detratta recuperata entro i termini nazionali di decadenza/prescrizione. E ciò senza che possa invocarsi il principio unionale di legittimo affidamento, proprio in ragione dell'intervenuta modificazione oggettiva, che, come tale, non è causata da atti dell'amministrazione che possano averlo ingenerato.</p>									
La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN Causa selezionata per nota a sentenza su <i>Diritto e pratica tributaria internazionale</i>									