
2019 III/1

Estratto della decisione della Corte I
nella causa A. contro Amministrazione federale delle contribuzioni
(AFC)
A-3061/2018 del 4 giugno 2019

**Imposta sul valore aggiunto. Pluralità di prestazioni nell'ambito della
crioconservazione di cellule staminali umane. Fornitura di beni.**

Art. 3 lett. d e lett. e, art. 19 cpv. 3, art. 21 cpv. 2 n. 2–5 LIVA.

1. **Distinzione tra fornitura di beni e prestazione di servizi (consid. 3.3). Pluralità di prestazioni (consid. 3.4).**
2. **Esclusione dall'IVA delle prestazioni mediche (consid. 3.5).**
3. **Regolamentazione delle cosiddette « attività di crioconservazione di cellule staminali umane » nell'ambito della legislazione svizzera ed europea in materia di IVA (consid. 3.6).**
4. **Dal profilo della legislazione svizzera in materia IVA, le prestazioni fornite ai genitori da un contribuente IVA nell'ambito della crioconservazione di cellule staminali umane, contenute nel sangue cordonale o placentare prelevato al momento del parto, costituiscono una pluralità di prestazioni ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 LIVA (consid. 4.3.1), qualificabile di fornitura di beni ai sensi dell'art. 3 lett. d LIVA (consid. 4.3.2–4.3.5). Esse non sono escluse dall'IVA ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 LIVA (consid. 4.4).**

Mehrwertsteuer. Mehrheit von Leistungen im Bereich der Kryokonservierung von menschlichen Stammzellen. Lieferung von Gegenständen.

Art. 3 Bst. d und Bst. e, Art. 19 Abs. 3, Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2–5 MWSTG.

1. **Abgrenzung zwischen Lieferung von Gegenständen und Dienstleistung (E. 3.3). Mehrheit von Leistungen (E. 3.4).**
2. **Von der MWST ausgenommene medizinische Leistungen (E. 3.5).**
3. **Regelung der sogenannten « Tätigkeiten rund um die Kryokonservierung von menschlichen Stammzellen » in der schweizerischen und europäischen MWST-Gesetzgebung (E. 3.6).**

4. Aus Sicht der schweizerischen MWST-Gesetzgebung stellen die Leistungen, die eine mehrwertsteuerpflichtige Person den Eltern im Bereich der Kryokonservierung von menschlichen Stammzellen aus dem bei der Geburt entnommenen Nabelschnur- oder Plazentablut erbringt, eine Mehrheit von Leistungen im Sinne von Art. 19 Abs. 3 MWSTG dar (E. 4.3.1), welche als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 3 Bst. d MWSTG zu qualifizieren ist (E. 4.3.2–4.3.5). Sie sind nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der MWST ausgenommen (E. 4.4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Pluralité de prestations dans le cadre de la crioconservation de cellules souches humaines. Livraison de biens.

Art. 3 let. d et let. e, art. 19 al. 3, art. 21 al. 2 ch. 2–5 LTVA.

1. Distinction entre livraison de biens et prestation de services (consid. 3.3). Pluralité de prestations (consid. 3.4).
2. Prestations médicales exclues du champ de l'impôt (consid. 3.5).
3. Règlementation des activités dites « de crioconservation de cellules souches humaines » dans les législations suisse et européenne en matière de TVA (consid. 3.6).
4. Du point de vue de la législation suisse en matière de TVA, les prestations fournies aux géniteurs par une personne assujettie à la TVA dans le cadre de la crioconservation de cellules souches humaines, tirées du sang du cordon ombilical ou du placenta au moment de la naissance, constituent une pluralité de prestations au sens de l'art. 19 al. 3 LTVA (consid. 4.3.1) et s'apparentent à une livraison de biens au sens de l'art. 3 let. d LTVA (consid. 4.3.2–4.3.5). Ces prestations ne sont pas exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 LTVA (consid. 4.4).

La società A. (di seguito: società contribuente) è attiva nel campo della crioconservazione di cellule staminali umane.

Con avviso di tassazione del 27 aprile 2015, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha proceduto nei confronti della società contribuente ad un recupero d'imposta, avendo riscontrato delle irregolarità per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013, segnatamente in

rapporto alle cifre d'affari relative alle prestazioni di crioconservazione da essa dichiarate esenti da IVA nei propri rendiconti trimestrali.

Con scritto 27 maggio 2015, la società contribuente ha contestato detto recupero d'imposta e postulato la pronuncia di una decisione formale, facendo valere in sostanza che le prestazioni di crioconservazione costituirebbero invero un'operazione economica unica da considerarsi quale prestazione di servizi di deposito.

Dapprima con decisione del 10 febbraio 2017, poi con decisione su reclamo del 26 aprile 2018, l'AFC ha confermato il carattere di operazione unica delle prestazioni di crioconservazione in questione, da trattare tuttavia come una fornitura di beni e non una prestazione di servizi.

Avverso la decisione su reclamo del 26 aprile 2018, la società contribuente (di seguito: ricorrente o società ricorrente) ha inoltrato ricorso 25 maggio 2018 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone in sostanza l'annullamento. Ribadendo quanto già censurato dinanzi all'AFC (di seguito anche: autorità inferiore), essa precisa che secondo il diritto europeo, le prestazioni di crioconservazione rientrerebbero nella definizione di prestazioni di servizi in campo medico. La qualifica di forniture di beni secondo il diritto svizzero data dall'autorità inferiore divergerebbe pertanto con quella europea.

Il Tribunale amministrativo federale ha respinto il ricorso.

Dai considerandi:

3. Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la questione fondamentale a sapere se dal profilo dell'IVA le prestazioni di crioconservazione di cellule staminali umane – segnatamente, le prestazioni consistenti nell'invio di un kit di raccolta per il prelievo subito dopo il parto del sangue del cordone ombelicale, placentare e altre fonti, nonché nel trasporto, nell'analisi e nel trattamento di detto sangue e, se del caso, nella conservazione di cellule staminali ivi contenute mediante processo di crioconservazione in appositi biocontenitori, eccetera – fornite dalla società ricorrente ai propri clienti (genitori del nascituro) durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013 (dal 1° trimestre 2010 al 4° trimestre 2013), considerate separatamente o nel loro complesso ai sensi dell'art. 19 della Legge sull'IVA (LIVA, RS 641.20), vadano qualificate di forniture di beni ai sensi

dell'art. 3 lett. d LIVA come ritenuto dall'autorità inferiore oppure di prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 lett. e LIVA come sostenuto invece dalla società ricorrente.

Ciò puntualizzato, prima di entrare nel merito della predetta questione (cfr. consid. 4), di seguito il Tribunale amministrativo federale esporrà i principi qui applicabili (cfr. consid. 3.1–3.6).

3.1 Giusta l'art. 1 cpv. 2 LIVA, la Confederazione riscuote a titolo d'IVA un'imposta sulle prestazioni che i contribuenti effettuano a titolo oneroso sul territorio svizzero (imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero), un'imposta sull'acquisto di prestazioni di imprese con sede all'estero da parte di destinatari che si trovano sul territorio svizzero (imposta sull'acquisto) e un'imposta sull'importazione di beni (imposta sull'importazione).

Una prestazione è imponibile sul territorio svizzero unicamente se è effettuata da un contribuente dietro controprestazione (cfr. art. 18 cpv. 1 LIVA), ciò che presuppone la sussistenza di uno scambio di prestazioni – ovvero, una prestazione e una controprestazione aventi un legame economico diretto – tra un fornitore (o prestatore) e un acquirente (o destinatario; cfr. DTF 138 II 239 consid. 3.2; tra le tante sentenze del TAF A–3677/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.2 con rinvii; A–7514/2014 del 4 febbraio 2016 consid. 2.2; A–6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2).

3.2 Per costante giurisprudenza, nell'esame di una potenziale operazione IVA ai sensi dell'art. 1 LIVA, la sussistenza di un rapporto contrattuale costituisce solo un indizio della sua esistenza, nella misura in cui non sono determinanti i criteri derivanti dal diritto civile, bensì i criteri economici e fattuali alla base del potenziale scambio di prestazioni (cfr. DTF 126 II 249 consid. 4a; DTAF 2007/23 consid. 2.3.2 con rinvii; tra le tante sentenze del TAF A–3285/2017 del 21 giugno 2018 consid. 2.5.4 con rinvii; A–1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.3.2 con rinvii; A–4388/2014 del 26 novembre 2015 consid. 2.1.3 con rinvii). In tale esame, anche la registrazione contabile di una prestazione può essere un indizio per una qualificazione ai sensi dell'IVA, ma non è tuttavia in grado di cambiare la realtà economica dei fatti. Decisivo non è il punto di vista contabile, bensì quello economico (cfr. tra le tante sentenze A–1335/2014 consid. 5.4; A–6182/2012 consid. 3.5 con rinvii, confermata dal TF con sentenza 2C_896/2013 del 17 marzo 2014). Di fatto, è una lettura complessiva delle prove (dati contabili e altri documenti) a dover portare, dal

punto di vista economico, all'ammissione di uno scambio di prestazioni a titolo oneroso ai sensi dell'art. 1 LIVA (cfr. sentenza 2C_896/2013 consid. 5.3.3). In fine, lo scambio di prestazioni deve essere esaminato dal punto di vista del destinatario della prestazione o della pluralità di prestazioni (cfr. sentenze A-3285/2017 consid. 2.5.4 con rinvii; A-4388/2014 consid. 2.1.3 con rinvii). In tale frangente, deciso è l'uso commerciale generale che ne viene fatto da un determinato gruppo di consumatori. La volontà soggettiva delle parti è invece secondaria (cfr. sentenze del TAF A-3285/2017 consid. 2.5.4 con rinvii; A-1558/2006 del 3 dicembre 2009 consid. 3.4).

3.3 Ai sensi dell'art. 1 cpv. 2 LIVA soggiacciono in particolare all'IVA le forniture di beni (cfr. consid. 3.3.1) e le prestazioni di servizi sul territorio svizzero (cfr. consid. 3.3.2). La distinzione fra questi due tipi di prestazione – da effettuare in applicazione dei criteri esposti poc'anzi dal Tribunale amministrativo federale (cfr. consid. 3.2) – è di primordiale importanza, in quanto il luogo della prestazione cambia a seconda del fatto che ci si trovi di fronte ad una prestazione di servizi o ad una fornitura di beni (cfr. sentenza A-4388/2014 consid. 2.2.1). Nel caso di una cosiddetta « prestazione mista » – ovvero di una prestazione che presenta contemporaneamente degli elementi di una fornitura di beni e di una prestazione di servizi – determinante per la distinzione è la questione a sapere se detta prestazione tenda in maniera preponderante alla fornitura di un bene oppure di un servizio (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, pag. 230 n. 229 seg.). Nel caso invece di una cosiddetta « pluralità di prestazioni » – ovvero di più prestazioni (considerate separatamente) comprendenti varie forniture di beni e/o prestazioni di servizi – la questione va risolta tenendo conto di quanto disposto dall'art. 19 LIVA (cfr. consid. 3.4; sentenza A-4388/2014 consid. 2.2.1).

3.3.1 La fornitura di beni è definita all'art. 3 lett. d LIVA. Detta norma prevede un caso generale e due altre prestazioni assimilate ad una fornitura di beni. Tutte tre le ipotesi hanno in comune una prestazione concernente un bene ai sensi dell'art. 3 lett. b LIVA, ovvero una cosa mobile o immobile, nonché l'energia, il gas, il calore, il freddo e simili (cfr. sentenza A-4388/2014 consid. 2.2.2 con rinvii; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015, n. 56 ad art. 3 LIVA [di seguito: MWSTG-Kommentar]).

Per fornitura di beni si intende innanzitutto il trasferimento del potere di disporre economicamente di un bene in nome proprio (cfr. art. 3 lett. d n. 1 LIVA). Per costante giurisprudenza, il potere di disporre economicamente è trasferito, quando il destinatario del bene può disporre in nome proprio allo stesso modo di un proprietario (cfr. DTF 118 Ib 306 consid. 1a; sentenze del TF 2C_982/2014 del 1° settembre 2015 consid. 3.2; 2A.51/2005 del 19 maggio 2006 consid. 3; 2A.65/2005 del 17 ottobre 2005 consid. 3; sentenze del TAF A-4388/2014 consid. 2.2.2; A-545/2012 del 14 febbraio 2013 consid. 3.5.1). Al destinatario non deve tuttavia essere necessariamente trasferita la proprietà o il possesso del bene ai sensi del diritto civile, essendo sufficiente un trasferimento della sostanza economica del bene (cfr. sentenze del TF 2A.65/2005 consid. 3; 2A.330/2002 del 1° aprile 2004 consid. 3.1; sentenza A-4388/2014 consid. 2.2.2; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée*, 2000, pag. 40 segg.; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, pag. 219 n. 186 segg., in particolare n. 191; ALOIS CAMENZIND et al., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG]*, 3a ed. 2012, n. 668 segg.).

Alla fornitura di beni è poi assimilata la consegna di un bene sul quale sono stati eseguiti lavori, anche se tale bene non è stato modificato, ma semplicemente esaminato, verificato, regolato, controllato nel suo funzionamento o sottoposto a un qualsiasi altro trattamento (cfr. art. 3 lett. d n. 2 LIVA). Ciò concerne tutti i lavori effettuati su di un bene anche se tale bene non è stato modificato nel suo funzionamento o sottoposto a un qualsiasi altro trattamento. L'aggiunta di materiale sul bene, così come il fatto che lo stesso venga modificato, sono comprese in questa nozione, ma non sono necessarie. Sono dunque delle forniture di beni ad esempio la riparazione di un'automobile, la verifica del funzionamento di una lavatrice, dei lavori di ristrutturazione, eccetera (cfr. sentenza A-4388/2014 consid. 2.2.3; BOSSART/CLAVADETSCHER, *MWSTG-Kommentar*, *op. cit.*, n. 88 segg. ad art. 3 LIVA; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, pag. 222 segg. n. 196 segg.; CAMENZIND et al., *op. cit.*, n. 682 segg.).

Alla fornitura di beni è altresì assimilata la messa a disposizione di un bene per l'uso o il godimento (cfr. art. 3 lett. d n. 3 LIVA), sia che si tratti della messa a disposizione di un bene mobile o di un immobile. In tale senso rientrano segnatamente sotto questa nozione il contratto di locazione, il contratto di leasing (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, pag. 224 n. 209 segg.; CAMENZIND et al., *op. cit.*, n. 707 segg.), come pure

la concessione di un diritto di usufrutto su un bene (cfr. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 95 ad art. 3 LIVA). La denominazione del contratto non è determinante per la qualificazione della prestazione. La concessione di determinati diritti di godimento su un immobile non costituisce per contro una fornitura. L'elemento decisivo nell'ambito della locazione è che il conduttore ottenga a sua esclusiva disposizione un oggetto o una parte determinata dell'oggetto. La consegna di una chiave – nel caso della locazione immobiliare – permette l'accesso all'oggetto locato ed è dunque necessario affinché vi sia una locazione ai sensi dell'art. 3 lett. d n. 3 LIVA (cfr. sentenze del TAF A-4388/2014 consid. 2.2.4; A-1561/2006 del 5 gennaio 2009 consid. 2.3.3).

3.3.2 Se la prestazione non risponde ad una delle tre condizioni sopra-citate della nozione di fornitura di beni (cfr. consid. 3.3.1), allora essa va qualificata di prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 lett. e LIVA (cfr. sentenza A-4388/2014 consid. 2.3). Ai sensi di detta norma, costituisce una prestazione di servizi ogni prestazione che non costituisce una fornitura. Il legislatore ha dunque dato una definizione negativa della nozione di prestazione di servizi. Vi è parimenti prestazione di servizi quando valori e diritti immateriali vengono ceduti (n. 1) o non si fa un atto o si tollera un atto o una situazione (n. 2).

3.4 Allorquando lo stesso fornitore fornisce una pluralità di prestazioni ad un medesimo destinatario ai sensi dell'art. 19 LIVA, occorre determinare dal profilo IVA se si impone lo stesso trattamento fiscale all'insieme delle prestazioni oppure se per ogni singola prestazione vada applicato un diverso trattamento fiscale. Anche in tale frangente, nella definizione della situazione pertinente sono determinanti criteri già esposti in precedenza dal Tribunale amministrativo federale (cfr. consid. 3.2; sentenze A-3285/2017 consid. 2.5.1 e 2.5.4 con rinvii; A-4388/2014 consid. 3.1 con rinvii).

3.4.1 Di principio, giusta l'art. 19 cpv. 1 LIVA, le prestazioni indipendenti le une dalle altre sono trattate singolarmente. In tal caso, ogni singola prestazione costituisce un oggetto d'imposta ben distinto, ovvero un'unità di prestazione alla quale va applicato il suo specifico trattamento fiscale (cfr. sentenze A-3285/2017 consid. 2.5.1; A-4388/2014 consid. 3.1 con rinvii; ALEXANDRA PILLONEL, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 10 ad art. 19 LIVA).

Ciò posto, alcuni insiemi di prestazioni di per sé indipendenti dal profilo del diritto civile, possono invece – a determinate condizioni – essere considerati come un'unità di prestazioni dal profilo fiscale IVA. In tal caso, verrà allora applicato il medesimo trattamento fiscale all'insieme delle prestazioni. Più nel dettaglio, si tratta delle cosiddette « operazioni complesse » ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 e 4 LIVA, oppure delle cosiddette « combinazioni di prestazioni » ai sensi dell'art. 19 cpv. 2 LIVA (cfr. sentenza A-4388/2014 consid. 3.1 con rinvii). Per quanto concerne le operazioni complesse, nella loro valutazione non va tenuto conto né del loro trattamento dal profilo del diritto civile, né del rapporto di valore tra i vari elementi (cfr. sentenza A-4388/2014 consid. 3.1 con rinvii; PILLONEL, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 6 ad art. 19 LIVA). L'analisi per determinare se una pluralità di prestazioni deve essere trattata dal profilo IVA come un'unità di prestazioni segue il seguente ragionamento a cascata.

3.4.2 Innanzitutto, è opportuno determinare se le prestazioni costituiscono un tutto economico, ovvero se le prestazioni sono strettamente correlate sotto il profilo economico e si intrecciano l'una con l'altra al punto da dover essere considerate come un tutto indivisibile, di modo che una prestazione non potrebbe essere immaginata senza le altre. In tal caso, trova applicazione il principio dell'unità della prestazione, secondo cui la pluralità di prestazioni costituisce un'operazione economica unica. Lo stesso trattamento fiscale è allora applicabile all'insieme delle prestazioni (cfr. art. 19 cpv. 3 LIVA). In tale frangente, si può parlare di « operazioni economiche omogenee ». Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, è necessario che i vari elementi della prestazione globale siano legati su un piano oggettivo, temporale ed economico in modo da formare delle componenti indissociabili di un'unica operazione (cfr. sentenze del TF 2C_969/2015 del 24 maggio 2016 consid. 2.3.3; 2A.756/2006 del 22 ottobre 2007 consid. 2.4; sentenza A-3285/2017 consid. 2.5.2 con rinvii). Se il principio dell'unità della prestazione trova applicazione, il trattamento fiscale dell'elemento essenziale, cioè della componente che appare, dal punto di vista economico, in primo piano è determinante per l'insieme della prestazione, senza limitazione alcuna (cfr. sentenze del TF 2C_628/2013 del 27 novembre 2013 consid. 2.6.1; 2A.40/2007 del 14 novembre 2007 consid. 2.2; sentenze A-3285/2017 consid. 2.5.2 con rinvii; A-4388/2014 consid. 3.2 con rinvii; PILLONEL, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 34 ad art. 19 LIVA; ANNE TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 18 ad art. 21 LIVA).

3.4.3 In un secondo momento, le operazioni complesse possono altresì essere fiscalmente trattate in maniera uguale, se tra di loro vi è un cosiddetto « rapporto di prestazione principale e accessoria » (cfr. art. 19 cpv. 4 LIVA). Nel caso delle prestazioni accessorie si tratta di prestazioni parziali strettamente correlate alla prestazione principale. La prestazione principale rappresenta in questo senso il vero e proprio nocciolo ed è in primo piano, mentre la prestazione accessoria è solo di secondaria importanza (cfr. AFC, Info IVA 04, Oggetto dell'imposta, valevole dal 1° gennaio 2010 [sostituita dalle pubblicazioni sul web], punto 4.2.3 [di seguito: Info IVA 04]). A tal fine, da un lato è necessario che la prestazione accessoria sia subordinata alla prestazione principale e che nel contempo essa sia strettamente correlata a quest'ultima. D'altro canto, dal punto di vista economico, essa deve migliorare, completare o integrare la prestazione principale ed essere abitualmente abbinata a quest'ultima (cfr. sentenze del TAF A-3285/2017 consid. 2.5.3 con rinvii; A-6108/2014 del 22 luglio 2015 consid. 3.3.3; PILLONEL, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 40 ad art. 19 LIVA). Non è tuttavia determinante il rapporto di valore tra le prestazioni, anche se la prestazione accessoria presenta generalmente, vero, un valore inferiore rispetto a quella principale. Il trattamento fiscale della prestazione principale è allora parimenti applicabile alle prestazioni accessorie (cfr. sentenze A-3285/2017 consid. 2.5.3 con rinvii; A-4388/2014 consid. 3.3 con rinvii).

3.4.4 In fine, una pluralità di prestazioni indipendenti le une dalle altre – che non costituiscono un'operazione economica omogenea o non rientrano in un rapporto di prestazione principale e accessoria – riunite in un insieme (combinazione di diversi beni) o offerte quale combinazione di prestazioni (« pacchetti di prestazioni »; combinazione di beni e prestazioni di servizi oppure combinazione di diverse prestazioni di servizi), ai fini dell'IVA possono parimenti essere trattate in modo unitario, se il valore della prestazione preponderante corrisponde ad almeno il 70 % della controprestazione complessiva (« regola del 70/30 % »; cfr. art. 19 cpv. 2 LIVA). In tal caso, si parla di « combinazione di prestazioni ». Secondo la prassi dell'AFC, l'insieme o la combinazione di prestazioni devono inoltre essere effettuati in cambio di una controprestazione complessiva (prezzo forfetario o prezzo totale; cfr. Info IVA 04, punto 4.2.1). Se le controprestazioni di ogni singola prestazione sono rese note al destinatario, allora l'art. 19 cpv. 2 LIVA non è applicabile. Peraltro, l'art. 32 dell'Ordinanza sull'IVA (OIVA, RS 641.201) dispone che per determinare se il luogo della

prestazione in caso di combinazioni di prestazioni si trovi in territorio svizzero o all'estero si applica per analogia l'art. 19 cpv. 2 LIVA (cfr. sentenza A-4388/2014 consid. 3.4 con rinvii; PILLONEL, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 16 segg. ad art. 19 LIVA).

3.5 Benché rispondano alle condizioni dell'art. 1 cpv. 2 LIVA, le prestazioni di cui all'art. 21 cpv. 2 LIVA sfuggono all'imposizione all'IVA (esenzioni in senso improprio) – salvo nel caso in cui il contribuente abbia optato per la loro imposizione volontaria ai sensi dell'art. 22 LIVA (cfr. art. 18 cpv. 1 LIVA e art. 21 cpv. 1 LIVA) – e non danno diritto alla deduzione dell'imposta preventiva (cfr. art. 29 cpv. 1 LIVA).

3.5.1 In proposito, il legislatore ha ritenuto, per dei motivi estranei ai principi superiori dell'IVA, ossia per motivi tecnici di calcolo o di politica sociale o di formazione, che determinate prestazioni – ai sensi dell'art. 1 cpv. 2 LIVA e rientranti in linea di massima nel campo d'applicazione dell'IVA – dovevano essere escluse dall'IVA (cfr. TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 1 ad art. 21 LIVA; Messaggio del 25 giugno 2008 concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, FF 2008 6033, 6109 [di seguito: Messaggio LIVA], art. 21 LIVA con riferimento all'art. 18 vLIVA; rapporto del 28 agosto 1996 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale concernente l'iniziativa parlamentare « Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto [Dettling] », FF 1996 V 581, 612). Dette prestazioni costituiscono invero delle prestazioni ai sensi dell'IVA, che non vengono tuttavia tassate (cfr. sentenza A-7514/2014 consid. 2.3 con rinvii). L'esenzione in senso improprio costituisce un'eccezione al principio della generalità dell'imposta, sicché la lista dell'art. 21 cpv. 2 LIVA non può che essere esaustiva (cfr. DTF 140 I 153 consid. 2.5.3; tra le tante sentenza A-7514/2014 consid. 2.3 con rinvii). Le prestazioni esentate in senso improprio dall'IVA ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 LIVA non vanno interpretate in maniera restrittiva o estensiva, bensì unicamente secondo il loro vero senso e scopo (cfr. DTF 138 II 251 consid. 2.3.3; DTAF 2016/23 consid. 2.3.1 con rinvii; tra le tante sentenze del TAF A-389/2017 del 13 settembre 2017 consid. 2.3.1 con rinvii; A-7514/2014 consid. 2.4.2 con rinvii; TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 16 ad art. 21 LIVA). Il sistema dell'IVA europea prevede anch'essa una lista esaustiva di esenzioni, da interpretarsi però in maniera restrittiva (cfr. sentenze della CGUE del 10 giugno 2010 C-262/08 CopyGene A/S/Skatteministeriet, Racc. 2010

I-05053 punti 25–26; del 10 giugno 2010 C–86/09, Future Health Technologies Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Racc. 2010 I-05215 punti 29–30).

3.5.2 Per quanto concerne l'ambito specifico della medicina umana, l'art. 21 cpv. 2 n. 2–5 LIVA, in combinato disposto con gli art. 35–36 OIVA, prevede l'esclusione dall'IVA (esenzione in senso improprio) unicamente delle seguenti attività:

- le cure ospedaliere e le cure mediche in ospedali nell'ambito della medicina umana, comprese le prestazioni a esse strettamente connesse, fornite da ospedali come pure da centri medici e diagnostici; la fornitura di protesi e di apparecchi ortopedici fabbricati in proprio o acquistati è considerata fornitura imponibile (n. 2);
- le cure mediche nell'ambito della medicina umana prestate da medici, medici-dentisti, psicoterapeuti, chiropratici, fisioterapisti, naturopati, levatrici, infermieri o da persone che esercitano professioni analoghe, purché chi presta i servizi disponga della relativa autorizzazione; il Consiglio federale disciplina i dettagli. La fornitura di protesi e di apparecchi ortopedici fabbricati in proprio o acquistati è considerata fornitura imponibile (n. 3);
- le prestazioni di cura fornite da infermieri, organizzazioni Spitex o case di cura, purché siano state prescritte da un medico (n. 4);
- le forniture di organi umani da parte di istituzioni riconosciute a livello medico e da ospedali, nonché la fornitura di sangue umano intero da parte di titolari dell'apposita licenza (n. 5).

Per quanto concerne le cure mediche nell'ambito della medicina umana ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 n. 2–3 LIVA, si precisa che le stesse sono definite dall'art. 34 OIVA. Giusta l'art. 34 cpv. 1 OIVA, sono considerati cure mediche l'accertamento e il trattamento di malattie, lesioni e altri disturbi della salute fisica e psichica dell'uomo nonché le attività che servono alla prevenzione di malattie e di disturbi della salute dell'uomo. Alle cure mediche sono assimilate le prestazioni e forniture di cui all'art. 34 cpv. 2 OIVA ed escluse le prestazioni e forniture di cui all'art. 34 cpv. 3 OIVA.

Riguardo invece alla fornitura di sangue e di organi umani ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 n. 5 LIVA, la prassi dell'AFC ha precisato quanto segue. Solo la fornitura di sangue umano intero non sottoposto a trattamenti da parte di titolari dell'apposita licenza è esclusa dall'IVA. La fornitura di prodotti del sangue ottenuti da trattamenti fisici, chimici o biologici di sangue umano intero (derivati e componenti del sangue) è imponibile all'aliquota

ridotta, purché tali prodotti del sangue adempiano le condizioni dell'art. 49 lett. b OIVA. Solo la fornitura di organi umani interi, quali per esempio fegato, reni, cuore, polmone e pancreas, è esclusa dall'IVA. Non rientrano in questa categoria i tessuti umani (come la pelle) e le cellule (come il midollo osseo o le cellule staminali). La fornitura di questi beni è infatti imponibile all'aliquota normale (cfr. AFC, Info IVA 21 concernente il settore Sanità, valevole dal 1° gennaio 2010 [sostituita dalle pubblicazioni basate sul web], punti 11.1 e 11.2; TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 50 segg. ad art. 21 LIVA; CAMENZIND et al., op. cit., n. 1058 seg.).

3.6

3.6.1 Per quanto concerne il caso specifico – oggetto del presente giudizio – delle cosiddette « attività legate alla crioconservazione di cellule staminali umane », la legislazione svizzera in materia IVA non prevede alcunché di particolare, tant'è che è la prima volta che dinanzi al Tribunale amministrativo federale si pone la questione a sapere se le stesse vadano qualificate di prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 lett. e LIVA o di forniture di beni ai sensi dell'art. 3 lett. d LIVA, rispettivamente di prestazioni mediche escluse dall'IVA, in quanto considerate quali cure mediche o forniture di sangue/organi ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 n. 2–5 LIVA.

3.6.2 Ciò precisato, il Tribunale amministrativo federale constata come, nell'ambito della legislazione europea in materia IVA, la Corte di giustizia dell'Unione europea abbia invece già avuto modo di chinarsi sulla predetta questione a due riprese sotto il profilo specifico dell'esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 132 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, GU L 347/1 dell'11.12.2006 (di seguito: direttiva 2006/112/CE), rispettivamente dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 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 145/1 del 13.06.1977 (abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112/CE). In estrema sintesi, in due sentenze del 10 giugno 2010 aventi per oggetto una fattispecie analoga a quella in esame dinanzi al Tribunale amministrativo federale, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha sancito chiaramente che le « attività legate alla crioconservazione di cellule staminali umane » contenute nel sangue di cordone ombelicale in vista di un eventuale futuro impiego terapeutico, siano esse considerate nel loro complesso

o separatamente, non rientrano né nella nozione di ospedalizzazione e di cure mediche, né di prestazioni mediche e neppure di strettamente connesse all'ospedalizzazione e alla cure mediche, nella misura in cui dette attività sono connesse sì a delle cure mediche, ma a delle cure mediche che di fatto non esistono ancora, non sono ancora iniziate o state programmate (cfr. sentenza *CopyGene A/S/Skatteministeriet*, dispositivo; sentenza *Future Health Technologies Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, dispositivo; *TERRA/KAJUS*, A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT, vol. 1, 2018, pag. 914 seg.). A livello europeo, le predette attività non sono pertanto soggette all'esenzione dall'IVA.

Ora, da una lettura attenta delle due predette sentenze, risulta che la Corte di giustizia dell'Unione europea non ha tuttavia specificato in maniera univoca se le stesse andassero considerate quali prestazioni di servizi o forniture di beni. Essa ne espone sì la differenza secondo il diritto europeo, ma senza definirle nei due casi concreti. Di fatto, a seconda della legislazione nazionale in suo esame, la Corte si riferisce a dette operazioni quali « servizi »/« prestazioni di servizi » (diritto danese; cfr. sentenza *CopyGene A/S/Skatteministeriet*) o quali « attività » (diritto inglese; sentenza *Future Health Technologies Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*), ponendosi unicamente la questione a sapere se le stesse rientrino sotto la nozione di ospedalizzazione e di cure mediche, nonché di operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche soggette all'esenzione dall'IVA a livello europeo.

3.6.3 Ciò posto, il Tribunale amministrativo federale sottolinea che la legislazione IVA svizzera – benché ampiamente eurocompatibile – prevede volutamente e coscientemente una nozione di fornitura di beni più estesa di quella prevista dalla legislazione IVA europea, in particolar modo ai sensi dell'art. 3 lett. d n. 3 LIVA (cfr. consid. 3.3.1). Diversamente dal sistema IVA europeo, il sistema IVA svizzero non esige ad esempio il trasferimento della proprietà e del possesso del bene per ammettere la sussistenza di una fornitura di beni. Più concretamente, a livello svizzero la semplice messa a disposizione di un bene per l'uso o il godimento (locazione, leasing, ecc.) costituisce una fornitura di beni, mentre a livello europeo una prestazione di servizi (cfr. Messaggio LIVA, FF 2008 6033, 6074 seg.; RALF IMSTEPF, *Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht*, 2011, pag. 156 seg. con rinvii agli atti parlamentari; BOSSART/CLAVADETSCHER, *MWSTG-Kommentar*,

op. cit., n. 58, 89 e 94 segg. ad art. 3 LIVA; CAMENZIND et al., op. cit., n. 655 segg.; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 42; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 224 n. 209 segg.). È pertanto inevitabile che dall'applicazione di due diversi sistemi IVA derivino delle divergenze, sicché una prestazione di servizi a livello europeo può di fatto costituire invece una fornitura di beni a livello svizzero. In tale frangente, quand'anche il diritto europeo dovesse considerare che le prestazioni di crioconservazione – oggetto del presente giudizio – siano da intendersi quali prestazioni di servizi o forniture di beni e il diritto svizzero l'inverso, tale evenienza non sarebbe dunque qui urtante, bensì conforme a quanto voluto dal legislatore elvetico. Di conseguenza, la questione qui in esame (natura fiscale delle prestazioni di crioconservazione) va risolta dal Tribunale amministrativo federale tenendo conto anche di questo aspetto fondamentale.

4. Constatata l'assenza di una regolamentazione specifica in materia di « attività legate alla crioconservazione di cellule staminali umane » dal profilo dell'IVA svizzera (cfr. consid. 3.6), è sulla base dei principi generali applicabili in materia IVA (cfr. consid. 3.1–3.5) che il Tribunale amministrativo federale dovrà chinarsi sulla predetta questione, tenuto conto delle peculiarità del caso in esame. Più concretamente, si tratta ora per il Tribunale amministrativo federale di definire in maniera oggettiva e dettagliata la natura delle prestazioni offerte dalla società ricorrente ai propri clienti – e meglio, i genitori del nascituro, rispettivamente le persone esercenti la patria potestà sullo stesso o aventi diritto di disporne – nell'ambito della crioconservazione di cellule staminali umane, esaminando minuziosamente tutti gli elementi dell'incarto e le censure delle parti.

4.1

4.1.1 Da un esame degli atti dell'incarto, il Tribunale amministrativo federale constata – alla stregua dell'autorità inferiore che l'ha preceduta – che la società ricorrente fornisce ai suoi clienti le proprie prestazioni sulla base dell'accordo denominato « Accordo inerente la crioconservazione delle cellule staminali » ([...]). In estrema sintesi, secondo detto accordo, essa offre tutta una serie di prestazioni aventi quale scopo la crioconservazione di « [...] *un campione di cellule staminali umane estratte dal sangue cordonale e/o un campione di tessuto del cordone ombelicale e/o un campione di villi coriali estratti dalla placenta [...], prelevato/a/i dopo il parto e inviato/a/i al laboratorio autorizzato da A. [...]* » ([...]).

4.1.2 Più nel dettaglio, l'accordo prevede quattro tipi di crioconservazione di cellule staminali ([...]):

- A. Crioconservazione delle cellule staminali contenute nel sangue cordonale.
- B. Crioconservazione delle cellule staminali contenute nei villi coriali della placenta a termine.
- C. Crioconservazione delle cellule staminali contenute nel sangue cordonale e nei villi coriali della placenta a termine.
- D. Crioconservazione delle cellule staminali contenute nel sangue cordonale e nel tessuto del cordone ombelicale.

Ciascuna delle quattro opzioni comprende le seguenti prestazioni, la differenza risiedendo unicamente nel loro prezzo ([...]):

- Kit e spedizione: assistenza informativa nella fase preliminare, fornitura delle istruzioni di raccolta del cosiddetto « campione iniziale » – ovvero del sangue cordonale, di tessuto cordonale e/o della placenta, rispettivamente del sangue materno – al momento della nascita del nascituro, fornitura di due kit idonei per il prelievo e per la spedizione del campione iniziale, costi di spedizione ordinaria a mezzo corriere ([...]), ivi compreso il trasporto presso il laboratorio autorizzato della società ricorrente ([...]);
- Trattamento e crioconservazione: test di idoneità del campione iniziale e di biologia molecolare, trattamento e isolamento delle cellule staminali, certificazione dell'esito del trattamento, raccolta dei dati, servizi di congelamento ([...]).
- Stoccaggio per 30 anni: crioconservazione del cosiddetto « campione finale » – ovvero delle cellule staminali precedentemente estratte dal campione iniziale – in appositi biocontenitori, per il periodo indicato ([...]).

La raccolta del campione iniziale non rientra tra le prestazioni offerte dalla società ricorrente, l'accordo prevedendo espressamente che detta operazione debba essere effettuata dal personale sanitario al momento della nascita del nascituro, secondo le istruzioni da lei fornite al cliente con il kit per il prelievo ([...]).

Per ognuna delle quattro opzioni, l'accordo fissa un prezzo globale di base per il tutto, indicando nel contempo i prezzi unitari delle singole operazioni del processo di crioconservazione. In caso di gravidanza gemellare, l'accordo fissa un prezzo globale speciale ([...]). Come risulta dall'esempio di

fattura agli atti, nelle proprie fatture la società ricorrente dettaglia ai propri clienti i prezzi delle singole prestazioni a loro fornite ([...]).

4.1.3 Per quanto concerne specificamente il trattamento del campione iniziale e le operazioni necessarie all'estrazione delle cellule staminali ivi contenute e alla loro successiva crioconservazione quale campione finale, l'accordo precisa quanto segue ([...]):

- « a. Al ricevimento del Campione iniziale, il laboratorio avvia il processo di isolamento, di quantificazione e di controllo della qualità delle cellule staminali, vengono inoltre eseguiti i controlli della sterilità del Campione e le analisi virologiche.
- b. In caso di specifica controindicazione alla conservazione del Campione, secondo valutazione medica specialistica eseguita in ottemperanza agli standard internazionali di settore, e in caso di prelievo inferiore a 10 ml, non si procederà ad alcun trattamento e il materiale biologico sarà immediatamente eliminato secondo le normative in vigore per la sicurezza dei laboratori.
- c. Qualora sia stata prelevata una quantità di sangue compresa tra 10,01 e 20 ml, vengono quantificate le cellule nucleate (TNC) e il campione viene processato soltanto se il quantitativo rientra nei criteri di accettabilità stabiliti dalle procedure operative del laboratorio e dagli standard specifici di settore ($TNC > 150\,000\,000$). In caso contrario, non si procede a nessuna conservazione e il Campione viene immediatamente eliminato secondo le normative in vigore per la sicurezza dei laboratori.
- d. Qualora il valore delle cellule staminali CD34+ presenti nel Campione finale sia compreso tra 20.000 e 99.999 e/o il numero di TNC totali non rientri nei criteri di accettabilità stabiliti dalle procedure operative del laboratorio, sarà la famiglia a scegliere se conservare ugualmente il campione, donarlo alla ricerca oppure chiedere a A. di eliminarlo.
- e. Se i Campioni e le cellule staminali risultano rispondenti agli standard di qualità e quantità, il Campione viene crioconservato secondo i criteri esposti al punto 9 ».

Di fatto, dagli atti risulta che dette operazioni vengono effettuate dal laboratorio denominato B. di Y. e poi fatturate alla società ricorrente ([...]). Il costo di dette prestazioni, essendo di fatto parte del pacchetto di prestazioni offerto dalla società ricorrente ai propri clienti, viene poi rifatturato a quest'ultimi insieme alle restanti prestazioni.

4.1.4 Circa la proprietà e il potere di disporre del campione finale, l'accordo prevede invece quanto segue ([...]):

« [...] Il Campione finale sarà legalmente posseduto costantemente e continuativamente dal Cliente ai sensi del predetto punto 2 e rimarrà sotto il suo esclusivo controllo. Conseguentemente egli potrà prendere ogni decisione inerente il Campione (impiego o donazione totale o parziale, trasferimento, distruzione) con il solo limite del rispetto della normativa vigente, delle disposizioni delle Autorità e di ogni ragionevole norma di prudenza. Tali diritti si trasferiranno automaticamente al Nascituro, nel momento in cui compirà la maggiore età secondo la legge di sua nazionalità, ovvero dagli aventi titolo secondo la normativa vigente [...] ».

4.2

4.2.1 Nella decisione impugnata, sulla base di quanto precede, l'autorità inferiore ha ritenuto che la crioconservazione di cellule staminali comporterebbe la realizzazione di differenti operazioni strettamente correlate sotto il profilo economico e che si intreccerebbero al punto da dover essere considerate come un tutto indivisibile, sicché andrebbero trattate come un'operazione economica unica nella forma di una prestazione complessiva ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 LIVA. A suo avviso, la prestazione globale consistente nell'invio del kit, nel trattamento e crioconservazione di cellule staminali, nonché nello stoccaggio per 30 anni del campione finale rientrerebbe nella definizione di fornitura di beni (art. 3 lett. d LIVA) e non di prestazione di servizi (art. 3 lett. e LIVA), in quanto i campioni iniziali, prelevati a seguito del parto, subirebbero una lavorazione per essere conservati per trenta anni. Senza uno specifico trattamento le cellule staminali non potrebbero infatti essere conservate. Non si tratterebbe dunque di un mero deposito ai sensi dell'art. 472 CO, bensì della consegna di un bene (campione iniziale) sul quale verrebbe effettuato uno specifico trattamento (campione finale) affinché possa essere crioconservato e tenuto a disposizione dei beneficiari. In tale frangente, il procedimento di crioconservazione costituirebbe la prestazione preponderante – e non un intervento accessorio – senza la quale la conservazione delle cellule staminali non sarebbe possibile. La censura della ricorrente secondo cui non vi sarebbe stato alcun trasferimento del potere di disporre economicamente, non sarebbe poi di alcun aiuto. In presenza di una lavorazione, le prestazioni della società ricorrente andrebbero pertanto considerate quali forniture di beni ([...]).

4.2.2 Concordando sul fatto che le prestazioni di crioconservazione da lei offerte costituirebbero una pluralità di prestazioni da considerarsi come

un'operazione economica unica (art. 19 cpv. 3 LIVA), nel proprio gravame, la ricorrente ritiene tuttavia che le stesse andrebbero qualificate di prestazioni di servizi (art. 3 lett. e LIVA). Di fatto, il campione iniziale e quello finale di cellule staminali non potrebbero essere considerati in alcun modo di sua proprietà. Essa fungerebbe unicamente da depositario, sicché non potrebbe disporre in alcun momento economicamente dei campioni in questione, tale prerogativa essendo riservata ai genitori. A suo avviso, l'interpretazione dell'autorità inferiore, secondo cui si tratterebbe di una semplice lavorazione su un bene consegnato sarebbe restrittiva e non terrebbe conto della sua reale finalità dal punto di vista del destinatario, ovvero quella di garantire la disponibilità di una particolare risorsa terapeutica nell'eventuale caso in cui essa dovesse rivelarsi necessaria nei prossimi decenni. Quanto da lei offerto si avvicinerebbe molto più ad una prestazione di servizio in campo medico, così come peraltro ritenuto dalla giurisprudenza in materia IVA a livello europeo, e meglio nella sentenza *Copy-Gene A/S/Skatteministeriet*. Ritenendo che la lavorazione di beni non andrebbe considerata in maniera difforme tra il sistema svizzero ed europeo, a suo avviso, apparirebbe per lo meno stravagante che con una motivazione opinabile, si giunga a tutt'altra conclusione a livello svizzero, connotando di un'enfasi particolare il momento della lavorazione prima della crioconservazione, che nell'intero processo apparirebbe l'elemento meno caratterizzante, se confrontato anche e soltanto con la conservazione a lungo termine ([...]).

4.3

4.3.1 Esposti tutti gli elementi fattuali pertinenti del caso, il Tribunale amministrativo federale osserva quanto segue. Innanzitutto è qui fuori di dubbio la sussistenza di una pluralità di prestazioni ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 LIVA (cfr. consid. 3.4.2), così come rettamente rilevato sia dall'autorità inferiore che dalla ricorrente. Dall'esame del contenuto dell'« Accordo inerente la crioconservazione delle cellule staminali » risulta infatti chiaramente che tutte le prestazioni offerte dalla ricorrente nell'ambito della crioconservazione di cellule staminali umane sono così intrinsecamente correlate tra di loro sotto il profilo oggettivo, tecnico, temporale ed economico, che una singola prestazione non potrebbe essere concepita senza le altre (cfr. consid. 4.1). È in effetti qui inimmaginabile che una delle prestazioni possa essere offerta separatamente dall'altra, le stesse essendo tutte tappe indispensabili del processo di crioconservazione alla base della conservazione a lungo termine (almeno 30 anni) di cellule staminali umane

prelevate al momento della nascita del nascituro, in vista di un loro eventuale futuro impiego terapeutico. In quanto tali, esse vanno considerate come delle componenti indissociabili di un'unica operazione economica ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 LIVA alla quale va pertanto applicato il medesimo trattamento fiscale IVA (cfr. consid. 3.4.2).

4.3.2 Ciò sancito, per stabilire se si sia in presenza di prestazioni di servizi o di forniture di beni occorre ancora definire l'elemento essenziale dell'operazione economica unica, ovvero il nocciolo primordiale senza il quale tutti gli altri elementi non avrebbero alcuna ragione di esistere, rispettivamente alcuna funzione logica (cfr. consid. 3.4.2).

Ora, come visto, è chiaro che tutte le prestazioni descritte nell'accordo denominato « Accordo inerente la crioconservazione delle cellule staminali » – sia che siano di rilievo del cliente (prelievo del campione iniziale), che della stessa società ricorrente – sono indispensabili al buon funzionamento della conservazione a lungo termine delle cellule staminali umane (cfr. consid. 4.1.1 e 4.1.2). È altresì chiaro che, per poter essere conservate adeguatamente e soprattutto in maniera viabile, le cellule staminali umane devono essere dapprima estratte dal cosiddetto « campione iniziale » prelevato subito dopo il parto mediante l'apposito kit di raccolta – segnatamente dal sangue cordonale o placentare – ed essere poi immediatamente sottoposte ad uno specifico trattamento da parte del laboratorio della società ricorrente, indispensabile alla successiva crioconservazione. Ciò che viene in fine sottoposto al processo di crioconservazione è infatti il cosiddetto « campione finale » ottenuto attraverso il predetto trattamento specifico (cfr. consid. 4.1.3). Benché si stia effettivamente parlando di materiale organico (sangue, cellule staminali, ecc.), non si può negare che lo stesso viene analizzato e poi trattato, rispettivamente lavorato, da un laboratorio in vista della crioconservazione delle cellule staminali. L'elemento essenziale della pluralità di prestazioni fornita dalla società ricorrente non può pertanto che essere il trattamento specifico del materiale biologico in vista della crioconservazione e non il suo successivo deposito per trent'anni. Vero è che comparata alla durata del deposito, la durata del trattamento a cui viene sottoposto il campione iniziale – quand'anche non sia nota al Tribunale amministrativo federale – per essere trasformato nel campione finale è verosimilmente di durata più corta, così come indicato dalla stessa ricorrente. Tuttavia detto trattamento non può essere considerato di secondaria importanza rispetto al deposito, detto deposito essendo possibile solo e soltanto se il campione iniziale viene trattato e trasformato nel campione

finale. Ed è solo tramite il processo di crioconservazione che il deposito del campione finale, conservato in appositi biocontenitori, può avere una durata di almeno trent'anni. Viste le specificità del caso, non ci si trova dinanzi ad un classico deposito ai sensi degli art. 472 segg. CO, nell'ambito del quale una cosa mobile viene affidata da un deponente ad un depositario per essere custodita in un luogo sicuro. Come visto, prima di essere custodito dalla ricorrente in un deposito speciale, il materiale biologico subisce infatti uno specifico trattamento. Vero è che, dal mero punto di vista del destinatario delle prestazioni, la finalità di tutto il processo di crioconservazione è quella di garantirgli la disponibilità di una risorsa terapeutica (cellule staminali contenute nel campione finale) per eventuale ipotetico futuro impiego terapeutico. Tuttavia, a lui solo, tale elemento non è qui sufficiente a ritenere il deposito quale elemento essenziale della pluralità di prestazioni. Dal momento che vi è una lavorazione/un trattamento su di un bene e che questo rappresenta l'elemento essenziale della pluralità di prestazioni, non si può infatti più parlare di una prestazione di servizi, bensì si deve di principio parlare di una fornitura di beni (cfr. consid. 3.3.1). A titolo abbondanziale, quand'anche qui non decisivo (cfr. consid. 3.4.1), va rilevato a conferma di quanto precede che il trattamento specifico del campione iniziale appare altresì come l'elemento che conferisce il maggior valore aggiunto alla pluralità di prestazioni offerte dalla ricorrente, ciò che si riflette di principio anche nel suo prezzo, soprattutto se tenuto conto del fatto che il prezzo del deposito vale per una durata di trent'anni.

4.3.3 A complemento di quanto precede, il Tribunale amministrativo federale rileva altresì come, secondo il senso letterario del termine, il dizionario Treccani definisca la crioconservazione come « *[c]onservazione delle cellule viventi mediante congelamento effettuato con opportune tecniche, anche automatiche* » (cfr. Dizionario Treccani, < www.treccani.it/vocabolario/crioconservazione >, consultato il 01.05.2019). L'enciclopedia Treccani precisa poi che la crioconservazione è la « *[t]ecnica di conservazione a lungo termine di qualsiasi materiale biologico (animale e vegetale), mediante temperature molto al di sotto del punto di congelamento. Il materiale viene stoccato alla temperatura dell'azoto liquido (-196°C), o dei suoi vapori (-150°C), temperatura alla quale i processi metabolici, particolarmente quelli enzimatici, si arrestano a causa della mancanza di acqua allo stato liquido. Tale tipo di conservazione permette di mantenere la vitalità del materiale biologico per un periodo potenzialmente infinito [...]* » (cfr. Enciclopedia Treccani,

< http://www.treccani.it/enciclopedia/crioconservazione_%28Enciclopedia-della-Scienza-e-della-Tecnica%29/ >, consultato il 01.05.2019). Anche tenendo unicamente conto di queste due definizioni, non si può negare che le cellule staminali sottoposte alla crioconservazione vengono di fatto, per così dire, sottoposte ad un drastico abbassamento della temperatura al di sotto del punto di congelamento, subendo pertanto uno specifico trattamento. Tale elemento fa anch'esso propendere per la nozione di fornitura di beni, escludendo che si tratti di una prestazione di servizi.

4.3.4 Vero è che, come giustamente sottolineato dalla società ricorrente, secondo l'« Accordo inerente la crioconservazione delle cellule staminali », la proprietà del campione iniziale/finale rimane del cliente dall'inizio alla fine ([...]; consid. 4.1.4). Vero è anche che la ricorrente non può alienare il materiale biologico contenuto in detti campioni a terzi. Tale elemento non è tuttavia qui determinante (cfr. consid. 3.3.1). Ora, nel caso concreto, sottoscrivendo l'accordo, il cliente accetta espressamente che il campione iniziale subisca uno specifico trattamento da parte della società ricorrente e del suo laboratorio per poter essere analizzato nonché trasformato nel campione finale ed essere così poi crioconservato in appositi biocontenitori sotto la responsabilità di quest'ultima per almeno trent'anni ([...]). In tale contesto, compete esclusivamente alla ricorrente e al suo laboratorio decidere se, sulla base delle analisi effettuate sul campione iniziale secondo gli standard di qualità e di quantità internazionali vigenti a quel momento, lo stesso può essere crioconservato o meno quale campione finale, rispettivamente il trattamento che esso deve subire per poter essere crioconservato. Su questi trattamenti il cliente non ha alcun influsso. Egli ha voce in capitolo unicamente circa la decisione se comunque conservare il campione finale, allorquando lo stesso non adempie a determinati criteri ivi indicati ([...]; consid. 4.1.3). In tale frangente, non si può negare che il cliente non ha alcun influsso sul trattamento alla base del processo di crioconservazione, tale operazione essendo di mera competenza della ricorrente.

4.3.5 Ora, tutti gli elementi che precedono conducono il Tribunale amministrativo federale a ritenere che nel caso della pluralità di prestazioni ex art. 19 cpv. 3 LIVA offerta dalla società ricorrente nell'ambito della crioconservazione, ci si trovi dinanzi a delle forniture di beni ai sensi dell'art. 3 lett. d LIVA e non a delle prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 lett. e LIVA, così come giustamente ritenuto dall'autorità inferiore. Che dal punto di vista europeo dette prestazioni possano potenzialmente essere

considerate delle prestazioni di servizi, nulla muta alle constatazioni del Tribunale amministrativo federale, una divergenza al riguardo potendo di fatto sussistere, tenuto conto della nozione più estesa del diritto svizzero della nozione di fornitura di beni (cfr. consid. 3.6).

4.4 Ciò appurato, il Tribunale amministrativo federale deve ancora brevemente verificare se dette forniture di beni possano perlomeno essere considerate come prestazioni mediche soggette all'esclusione dall'IVA ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 n. 2–5 LIVA (cfr. consid. 3.5.2). In tale contesto, non va dimenticato che nel caso della società ricorrente si è in presenza di una pluralità di prestazioni qualificabile di operazione economica unica ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 LIVA, sicché ognuna di esse subisce la stessa sorte dell'elemento essenziale (cfr. consid. 3.4.2), in casu il trattamento specifico alla base del processo di crioconservazione delle cellule staminali umane (cfr. consid. 4.2). Più concretamente, se l'elemento essenziale di un'operazione economica unica ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 LIVA è soggetto all'esclusione dall'IVA ex art. 21 cpv. 2 LIVA, allora anche i restanti elementi beneficiano di tale esclusione (cfr. TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar, op. cit., n. 18 ad art. 21 LIVA).

Sennonché, le prestazioni fornite dalla società ricorrente – in particolare modo l'elemento essenziale, consistente nel trattamento del materiale biologico contenuto nel campione iniziale allo scopo di estrarne e poi conservarne in maniera viabile le cellule staminali umane ivi contenute mediante processo di crioconservazione – non rientrano propriamente né sotto la nozione di cure mediche, né sotto quella di fornitura di organi/sangue (cfr. consid. 3.5.2). Alla stregua della Corte di giustizia dell'Unione europea (cfr. consid. 3.6.2), il Tribunale amministrativo federale è di avviso che le prestazioni offerte dalla ricorrente mirano unicamente a rendere disponibile pro futuro delle cellule staminali umane prelevate al momento del parto del nascituro per un eventuale ipotetico impiego nell'ambito di cure mediche non ancora prodigate o programmate. Nell'immediato, esse non vengono utilizzate nell'ambito di una cura medica e non servono neppure ad accertare o diagnosticare una malattia. In tal senso, dal punto di vista puramente fiscale dell'IVA, non si può parlare di cure mediche. Peraltro, la società ricorrente non rientra nella categoria delle professioni mediche e sanitarie che, se titolari della relativa autorizzazione ai sensi dell'art. 35 cpv. 1 OIVA, possono beneficiare dell'esclusione dall'IVA ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 n. 3 LIVA. Essa non può neppure essere considerata come un ospedale o un centro medico e diagnostico ai sensi dell'art. 21 cpv. 2

n. 2 LIVA, sicché già per questi motivi non può in ogni caso beneficiare delle relative esclusioni dall'IVA. Non si tratta altresì di una fornitura di sangue intero o di organi ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 n. 5 LIVA, trattandosi di fatto della crioconservazione di un elemento preciso contenuto nel sangue, da esso prelevato e trattato (cellule staminali umane; cfr. consid. 3.5.2).

4.5 Visto tutto quanto suesposto, il Tribunale amministrativo federale giunge alla conclusione che durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013 la società ricorrente ha eseguito delle pluralità di prestazioni da considerare come operazioni economiche uniche ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 LIVA, qualificabili di forniture di beni ai sensi dell'art. 3 lett. d LIVA, non soggette all'esclusione dall'IVA ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 n. 2–5 LIVA, così come giustamente constatato dall'autorità inferiore.

5. In presenza di forniture di beni ai sensi dell'art. 3 lett. d LIVA, il Tribunale amministrativo federale deve da ultimo ancora determinare il luogo della fornitura secondo quanto prescritto dall'art. 7 LIVA, al fine di stabilire se le stesse sono soggette all'IVA svizzera o meno. Anche in tal caso, è l'elemento essenziale dell'operazione economica unica ad essere determinante. Giusta l'art. 7 cpv. 1 LIVA, è considerato luogo della fornitura quello in cui si trova il bene al momento del trasferimento del potere di disporre economicamente, della consegna o della messa a disposizione per l'uso o il godimento (lett. a), dal quale inizia il trasporto o la spedizione del bene a destinazione dell'acquirente o, su suo ordine, a destinazione di un terzo (lett. b).

Ora, da un esame degli atti dell'incarto nonché del sito internet della ricorrente, risulta chiaramente che la crioconservazione delle cellule staminali è stato affidato al laboratorio B., ubicato a Y. ([...]), sicché il luogo in cui i campioni vengono lavorati e custoditi e sui quali il cliente ha poi competenza esclusiva circa le decisioni riguardanti l'uso, il trasferimento, il rilascio o la distruzione si situa in Svizzera. Il luogo della fornitura per l'operazione economica unica va pertanto anch'essa considerata come ubicata in Svizzera ex art. 7 cpv. 1 LIVA ed è pertanto imponibile all'IVA svizzera.

6. In definitiva, il Tribunale amministrativo federale giunge alla conclusione che durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013 la società ricorrente ha eseguito delle pluralità di prestazioni da considerare come operazioni economiche uniche ai sensi dell'art. 19 cpv. 3 LIVA, qualificabili di forniture di beni ai sensi dell'art. 3 lett. d LIVA sul

territorio svizzero ai sensi dell'art. 7 cpv. 1 LIVA, non soggette all'esclusione dall'IVA ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 LIVA. In tale frangente, una ripresa fiscale appare qui giustificata. Nella misura in cui il calcolo e l'importo della ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore non appaiono manifestamente errati e non vengono neppure contestati dalla società ricorrente, il Tribunale amministrativo federale non intravede alcun valido motivo per discostarsene, sicché vi è luogo di confermare interamente la ripresa fiscale qui in oggetto. Di conseguenza, la decisione impugnata va qui confermata e il ricorso integralmente respinto.