SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

11 gennaio 2001 *

Nella causa C-76/99,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. E. Traversa, in qualità di agente, assistito dall'avv. N. Coutrelis, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata dalla sig.ra K. Rispal-Bellanger e dal sig. S. Seam, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far constatare che la Repubblica francese, riscuotendo l'imposta sul valore aggiunto sulle indennità forfettarie di prelievo di analisi mediche, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza

* Lingua processuale: il francese.

dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai sigg. V. Skouris, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, R. Schintgen e dalla sig.ra F. Macken (relatore), giudici,

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: D. Louterman-Hubeau, capodivisione

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 29 marzo 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 maggio 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 3 marzo 1999, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, a norma dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), un ricorso diretto a far constatare che la Repubblica francese, riscuotendo l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sulle indennità forfettarie di prelievo di analisi mediche, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Contesto normativo

Normativa comunitaria

2 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle

esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti».

Normativa nazionale

3 L'art. 261-4-1° del code général des impôts (codice generale dei tributi) stabilisce che le prestazioni di analisi di biologia medica sono esentate dall'IVA.

4 Tale norma è intesa — a mente del paragrafo 1 della circolare 3 A-7-82 emanata il 6 aprile 1982 dal Ministro delegato presso il Dicastero dell'Economia, delle Finanze e del Bilancio — ad esentare gli esami biologici «destinati a facilitare la prevenzione, la diagnosi e la cura delle malattie umane».

5 Ai sensi dell'art. L. 760, quinto comma, del code de la santé publique (codice della sanità pubblica), la trasmissione tra due laboratori di un prelievo a scopo di

analisi può essere effettuata soltanto in applicazione di un contratto cosiddetto «di collaborazione» tra essi previamente stipulato, fatta eccezione per le prestazioni contemplate dall'art. L. 759 e per quelle ad alta specializzazione, il cui elenco viene stabilito con decreto previo parere della commissione nazionale permanente di biologia medica.

6 Quanto alle analisi realizzate nell'ambito dei contratti di collaborazione, l'esenzione dall'IVA si applica non soltanto alle spese di prelievo e di analisi, ma anche alle spese derivanti dalla trasmissione dei prelievi a scopo di analisi. Inoltre, a norma dell'art. L. 760, ottavo comma, del code de la santé publique, il laboratorio che effettua il prelievo e lo trasmette è per legge responsabile nei confronti del cliente per ciò che riguarda sia le analisi che la fatturazione.

7 Per contro, le prestazioni di analisi contemplate dall'art. L. 759 del code de la santé publique e le prestazioni ad alta specializzazione non possono costituire oggetto di contratti di collaborazione. A questo proposito l'art. L. 759 del code de la santé publique prevede che l'esecuzione delle prestazioni di biologia medica che richiedono una speciale qualificazione o che impongono il ricorso vuoi a prodotti che comportano un rischio particolare, vuoi a tecniche eccezionalmente delicate o di recente applicazione, può essere riservata a determinati laboratori e a determinate categorie di persone. L'elenco dei laboratori a tal fine abilitati viene stabilito dal Ministro della Sanità.

8 Al fine di garantire il servizio in tutto il territorio francese, i pazienti che necessitano di tali analisi speciali possono rivolgersi ad un laboratorio di loro scelta per effettuare il prelievo; tale laboratorio trasmetterà il prelievo ad un laboratorio specializzato nell'ambito di contratti cosiddetti «a forfait».

9 L'art. L. 760, ultimo comma, del code de la santé publique, come modificato dall'art. 36 della legge n. 94-43 del 18 gennaio 1994, dispone che il laboratorio che effettua analisi speciali nell'ambito di tali contratti «a forfait» deve versare al laboratorio che ha effettuato il prelievo un'indennità forfettaria per la trasmissione di quest'ultimo, denominata «onorario di trasmissione», il cui importo viene stabilito con decreto ministeriale.

10 Nell'ambito dei contratti «a forfait» il laboratorio specializzato fattura direttamente al paziente le analisi effettuate sul prelievo trasmessogli dal laboratorio che ha proceduto al prelievo, le quali non sono soggette ad IVA. Il laboratorio che ha effettuato il prelievo fattura il relativo importo al paziente, laddove neppure tale prestazione è soggetta ad IVA. Per contro, in conformità del paragrafo 3 della circolare 3 A-7-82, sono soggetti ad IVA gli onorari di trasmissione corrisposti dal laboratorio che ha proceduto alle analisi al laboratorio che ha effettuato il prelievo.

Fase precontenziosa del procedimento

11 Ritenendo che tale assoggettamento all'IVA fosse contrario all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, la Commissione, con lettera 7 luglio 1997, in conformità all'art. 169 del Trattato, formulava rilievi a questo proposito e intimava al governo francese di trasmettere alla Commissione medesima le proprie osservazioni entro un termine di due mesi dal ricevimento di tale lettera di diffida.

12 Non avendo ricevuto risposta nel termine impartito, la Conmmissione, in data 5 marzo 1998, inviava un parere motivato alla Repubblica francese, intimandole di conformarsi a tale parere entro un termine di due mesi dalla notifica dello stesso.

13 Il 28 maggio 1998 il governo francese inviava alla Commissione una lettera con la quale respingeva le censure formulate nei propri riguardi.

14 La Commissione, ritenendo non soddisfacente tale risposta, decideva di presentare l'odierno ricorso.

Nel merito

15 La Commissione fa valere, anzitutto, che nella nozione di operazioni strettamente connesse, di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, rientra la trasmissione di un prelievo, a scopo di analisi, dal laboratorio che ha effettuato tale prelievo ad un altro laboratorio, in quanto lo scopo dei prelievi è quello di effettuare analisi sui medesimi. Infatti, a giudizio della Commissione, la trasmissione del prelievo è una prestazione accessoria e strettamente connessa alle analisi di biologia medica effettuate dal laboratorio ricevente, sicché essa deve essere considerata come operazione strettamente connessa alle cure mediche.

16 Inoltre, la Commissione ricorda come la definizione del contenuto materiale delle prestazioni rientranti nella previsione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva ricada nell'ambito del diritto comunitario.

17 Infine, la Commissione sostiene che la distinzione operata dalla normativa francese tra i contratti di collaborazione ed i contratti «a forfait» viola il principio di neutralità del sistema dell'IVA, in forza del quale l'ambito di applicazione di

tale imposta e delle relative esenzioni deve essere interpretato in maniera oggettiva. Ora, tra i detti contratti non vi sarebbe alcuna differenza economica apprezzabile.

18 Il governo francese giustifica l'assoggettamento all'IVA della prestazione di trasmissione dei prelievi in base al principio secondo cui la portata delle esenzioni IVA deve essere interpretata restrittivamente. A questo proposito il governo francese fa valere che, nell'ambito dei contratti di collaborazione, il laboratorio che effettua il prelievo e che fattura la prestazione di analisi al paziente è responsabile nei confronti di quest'ultimo, quale che sia il laboratorio che effettua le analisi. Per contro, nell'ambito dei contratti «a forfait», il laboratorio che effettua le analisi fattura direttamente al paziente la prestazione di analisi ed è altresì responsabile verso il paziente.

19 Ora, secondo il governo francese, un insieme di prestazioni può essere qualificato come prestazione unica ai fini dell'IVA soltanto qualora tali prestazioni non siano distinte tra loro dal punto di vista giuridico e vengano effettuate tra i medesimi soggetti, ciò che non sarebbe precisamente quanto si verifica nel caso dei contratti «a forfait».

20 É pacifico tra le parti che sia la prestazione di prelievo sia le analisi propriamente dette devono fruire di un'esenzione IVA in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Pertanto, la controversia verte eslusivamente sulla questione se, dovendosi interpretare restrittivamente le deroghe all'applicazione dell'IVA previste a favore di talune prestazioni, le differenze esistenti tra i contratti di collaborazione ed i contratti «a forfait» giustifichino il fatto che, nel caso di questi ultimi, la prestazione di trasmissione del prelievo viene assoggettata all'IVA in quanto prestazione distinta.

21 A questo proposito, da un lato, occorre ricordare che, se è vero che — come statuito dalla Corte, in particolare nella sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87,

Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 13) — le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, è altresì vero che la Corte, al punto 15 della sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP (Racc. pag. I-973), ha ricordato come le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscano nozioni autonome del diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA.

22 D'altro lato, occorre constatare come l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva non contenga alcuna definizione della nozione di operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione ed alle cure mediche.

23 Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 23 delle sue conclusioni, la detta nozione non richiede un'interpretazione particolarmente restrittiva, nei limiti in cui l'esenzione delle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione ed alle cure mediche è intesa a garantire che il beneficio di cure mediche ed ospedaliere non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo di tali cure nel caso in cui le medesime, ovvero le operazioni ad esse strettamente connesse, venissero assoggettate all'IVA.

24 Infatti, ai fini di un'eventuale esenzione dall'IVA delle prestazioni di trasmissione di prelievi medici, occorre considerare lo scopo in vista del quale tali prelievi vengono effettuati. Pertanto, allorché un professionista medico a ciò abilitato prescrive, per l'elaborazione della propria diagnosi ed a scopo terapeutico, che il paziente si sottoponga ad analisi, la trasmissione del prelievo — la quale si colloca logicamente tra l'atto del prelievo e le analisi propriamente dette — deve essere considerata come strettamente connessa alle analisi stesse e deve di conseguenza fruire di una esenzione dall'IVA (v., con riferimento alle prestazioni che, non avendo siffatto scopo terapeutico, devono essere assoggettate ad IVA, sentenza 14 settembre 2000, causa C-384/98, D., Racc. pag. I-6795, punto 19).

25 Tuttavia, il governo francese fa valere che la trasmissione di prelievi non può essere considerata, ai fini dell'IVA, come prestazione accessoria ovvero come parte integrante delle prestazioni di analisi, in quanto essa può essere qualificata come servizio di assistenza commerciale a vantaggio del laboratorio che effettua le analisi. Le prestazioni di prelievo e di analisi, essendo distinte tra loro e costituendo oggetto di fatturazioni separate, sarebbero dissociabili tra loro dal punto di vista giuridico ed economico e, pertanto, la prestazione di trasmissione dovrebbe essere assoggettata all'IVA.

26 A questo proposito occorre ricordare, in primo luogo, come, secondo una costante giurisprudenza, sebbene gli Stati membri, in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, prima frase, della sesta direttiva, stabiliscano i presupposti delle esenzioni al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali presupposti non possano, tuttavia, riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni previste (v., segnatamente, sentenza 7 maggio 1998, causa C-124/96, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-2501, punti 11 e 12). In tale prospettiva, l'assoggettamento all'IVA di una determinata operazione ovvero l'esenzione di quest'ultima non possono dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto nazionale.

27 In secondo luogo, la Corte ha statuito che una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (v. sentenza CPP, citata, punto 30).

28 Orbene, nel caso di specie, per il paziente è indifferente che il laboratorio che effettua il prelievo proceda anche alle analisi, ovvero demandi tale incarico ad un altro laboratorio pur restandone responsabile verso il paziente, od ancora — in relazione al tipo di analisi effettuate — sia costretto a trasmettere il prelievo ad un laboratorio specializzato. L'obbligo — in quest'ultimo caso — di trasmettere

il prelievo ad un laboratorio specializzato corrisponde alla necessità di garantire al paziente la maggior affidabilità possibile delle analisi.

29 Infine, il fatto che, secondo il governo francese, la trasmissione del prelievo costituisca una prestazione distinta non esclude che essa possa essere considerata come strettamente connessa alle analisi ai sensi della sesta direttiva.

30 Ciò premesso, la prestazione di prelievo e la trasmissione del prelievo ad un laboratorio specializzato costituiscono prestazioni strettamente connesse alle analisi, con la conseguenza che esse devono seguire il medesimo regime fiscale di queste ultime e, pertanto, non devono essere assoggettate all'IVA.

31 Occorre pertanto concludere dichiarando che la Repubblica francese, riscuotendo l'imposta sul valore aggiunto sulle indennità forfettarie di trasmissione dei prelievi destinati ad analisi mediche, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

Sulle spese

32 A norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha concluso per la condanna della Repubblica francese e quest'ultima è rimasta soccombente, occorre condannare la Repubblica francese alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione)

dichiara e statuisce:

1) **La Repubblica francese, riscuotendo l'imposta sul valore aggiunto sulle indennità forfettarie di trasmissione dei prelievi destinati ad analisi mediche, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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.**

2) **La Repubblica francese è condannata alle spese.**

Skouris Schintgen Macken

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 gennaio 2001.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

C. Gulmann