CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PHILIPPE LÉGER presentate il 15 settembre 2005 [1]

1. Le due questioni pregiudiziali in esame, proposte dal Symvoulio tis Epikrateias (Consiglio di Stato greco), vertono sull'interpretazione della nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche, di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva 77/388/CEE [2].

2. Si tratta di sapere se la concessione, da parte di un istituto ospedaliero, dell'uso del telefono e della televisione ad una persona ospedalizzata, nonché la fornitura, da parte di detto istituto, di vitto e posti letto agli accompagnatori di tale persona possano essere considerate operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche ed essere quindi esentate dall'imposta sul valore aggiunto [3] in forza della disposizione citata.

I — Ambito normativo

A — *Diritto comunitario*

3. La sesta direttiva ha lo scopo di istituire un sistema di IVA comune a tutti gli Stati membri. A tal fine, da un lato, essa definisce in modo uniforme le operazioni imponibili [4]. L'art. 2, n. 1, dispone quindi che sono soggette ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Ai sensi dell'art. 4, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica quale un'attività di prestatore di servizi, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

4. D'altro canto, il titolo X della sesta direttiva contiene un elenco comune di esenzioni che, secondo l'undicesimo 'consi-

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Direttiva del Consiglio 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, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

3 — In prosieguo: l'«IVA».

4 — V. sentenze 26 giugno 2003, causa C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, (Racc. pag. I-6729, punto 38), e 21 aprile 2005, causa C-25/03, HE (Racc. pag. I-3123, punto 36).

derando', sono dirette a garantire una percezione paragonabile delle risorse proprie della Comunità in tutti gli Stati membri.

5. L'art. 13 della stessa direttiva elenca, nella parte A, le esenzioni a favore di alcune attività d'interesse pubblico. Detta disposizione è redatta come segue:

«1. 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».

6. L'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva prevede che gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione ad enti diversi da quelli di diritto pubblico dell'esenzione prevista al n. 1, lett. b) all'osservanza di una o più delle condizioni indicate nella medesima disposizione.

7. Lo stesso art. 13, parte A, n. 2, lett. b), dispone quanto segue:

«sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lettere b), g), h), i), l), m) e n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

— non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

— siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'imposta sul valore aggiunto».

B — *Diritto nazionale*

8. L'art. 18, n. 1, della legge n. 1642/1986, «relativa all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e ad altre disposizioni» (FEK A' 125), così recita:

«1. Sono esonerate dall'imposta:

(...)

d) l'ospedalizzazione e le cure mediche, nonché la fornitura di beni e la prestazione di servizi ad esse strettamente connesse, effettuate da persone legalmente autorizzate. Sono equiparate a tali prestazioni anche quelle offerte da stabilimenti di cura e termali» [5].

II — Fatti

9. Il Diagnostiko Therapeftiko Kentro Athinon — Ygeia AE [6] è una persona giuridica di diritto privato il cui oggetto sociale consiste nella prestazione di cure ospedaliere e mediche.

10. In seguito ad un'ispezione dei libri contabili della Ygeia relativa agli esercizi fiscali 1992 e 1993, l'autorità amministrativa competente riteneva che le entrate realizzate dalla ricorrente, da un lato, con la concessione dell'uso del telefono e della televisione alle persone ospedalizzate e, dall'altro, con la fornitura di vitto e posti letto agli accompagnatori di tali persone, dovessero essere assoggettate ad IVA. L'autorità amministrativa rettificava quindi il debito d'imposta della detta società per i due esercizi considerati.

11. I ricorsi proposti dalla Ygeia contro le decisioni adottate da tale autorità venivano respinti dal Tribunale amministrativo e successivamente dalla Corte amministrativa d'appello. Detti giudici dichiaravano che le prestazioni in questione, per loro natura, non potevano essere considerate strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche, in quanto erano dirette ad agevolare la permanenza dei pazienti in regime di

5 — V. decisione di rinvio, pag. 3 della versione francese.

6 — In prosieguo: la «Ygeia».

ricovero ospedaliero e non contribuivano alla loro cura.

12. La Ygeia ha impugnato le sentenze della Corte amministrativa d'appello.

III — Questione pregiudiziale

13. Secondo il giudice del rinvio, è pacifico che la Ygeia, in quanto persona giuridica di diritto privato, soddisfa le condizioni di esenzione dall'imposta controversa per quanto riguarda le cure ospedaliere e mediche da essa prestate. L'unico problema che si pone, secondo detto giudice, è se le prestazioni controverse rientrino o meno nella nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche.

14. Il giudice del rinvio rileva che questa nozione non è definita all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva. Detto giudice ricorda che la Corte, nella sentenza 11 gennaio 2001, Commissione/Francia [7], ha dichiarato che tale nozione non richiede un'interpretazione particolarmente restrittiva in quanto l'esenzione da IVA di dette operazioni è intesa a garantire che il beneficio delle cure mediche e ospedaliere e delle operazioni strettamente connesse non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del loro costo nel caso in cui venissero assoggettate all'IVA.

15. Il giudice del rinvio fa riferimento anche alla sentenza 6 novembre 2003, Dornier [8], in cui la Corte ha ammesso che la questione se un'operazione rientri nella nozione di «operazioni strettamente connesse» dipende dalla sua natura, accessoria o meno. In altri termini, si tratterebbe di sapere se la prestazione controversa costituisca per i suoi destinatari un mezzo inteso a fare in modo che essi possano fruire di altre prestazioni nelle migliori condizioni possibili, oppure un fine a sé stante. Il giudice del rinvio ritiene che, da questo punto di vista, le prestazioni in questione possano essere qualificate come accessorie rispetto alle cure fornite dalla Ygeia, ma che tale qualifica non sia sufficiente ad ascriverle alla categoria delle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche.

16. A tale proposito, il giudice nazionale rileva che, secondo il primo criterio enunciato all'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, un'operazione, per essere considerata strettamente connessa all'ospedalizzazione e alle cure mediche, dev'essere indispensabile. Quale esempio di applicazione di tale criterio, il giudice del rinvio cita la sentenza 20 giugno 2002, Commissione/Germania [9], in cui la Corte ha dichiarato che la definizione delle prestazioni di servizi

7 — Causa C-76/99 (Racc. pag. I-249, punto 23).

8 — Causa C-45/01 (Racc. pag. I-12911)

9 — Causa C-287/00 (Racc. pag. I-5811, punti 31 e 48)

strettamente connesse con l'insegnamento universitario copre le prestazioni di servizi o le forniture di beni *direttamente necessarie* all'insegnamento. Il giudice nazionale ne deduce che, sulla scorta di tale criterio, le operazioni controverse non potrebbero essere esentate dall'IVA.

17. Alla luce di tali considerazioni, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se prestazioni effettuate dai soggetti di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva 77/388/CEE, consistenti nella concessione dell'uso del telefono e della televisione ai pazienti nonché nella fornitura di vitto e posto letto ai loro accompagnatori, debbano essere qualificate come strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche, ai sensi della citata disposizione, in quanto accessorie rispetto alla cura nonché ad essa indispensabili».

IV — Analisi

18. Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la concessione, da parte di un istituto ospedaliero, dell'uso del telefono e della televisione ad una persona ospedalizzata, nonché la fornitura da parte dello stesso istituto di vitto e posti letto agli accompagnatori di tale persona costituiscano operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche ai sensi della disposizione citata.

19. Tale problema si pone in quanto la concessione dell'uso del telefono e della televisione, nonché la fornitura di vitto e posti letto, costituiscono, in linea di principio, operazioni soggette ad IVA se vengono effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo. Inoltre è normale, nel sistema comune dell'IVA, che la stessa persona possa effettuare operazioni esenti da IVA e prestazioni soggette a tale imposta [10].

20. Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio vuole quindi sapere se le prestazioni controverse costituiscano per loro natura operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure medi-

10 — Quando un soggetto passivo utilizza beni e servizi per effettuare sia prestazioni esenti che servizi soggetti ad imposta, gli artt. 17, n. 5, e 19 della sesta direttiva prevedono le modalità secondo cui esso può dedurre l'IVA versata a monte per l'esercizio delle proprie operazioni imponibili.

che e se, di conseguenza, esse debbano essere sempre esentate da IVA ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

21. La Ygeia propone di risolvere tale questione in senso affermativo. Essa sostiene, da un lato, che le condizioni enunciate all'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva non sono necessariamente pertinenti per definire la nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche. A suo parere, si potrebbe trattare di condizioni cui gli Stati membri possono subordinare l'applicazione dell'esenzione in parola a prestatori diversi dalle persone giuridiche di diritto pubblico.

22. D'altro canto, la ricorrente afferma che le prestazioni controverse non costituiscono per i pazienti un fine a sé stante, bensì un mezzo per beneficiare nelle migliori condizioni possibili dell'ospedalizzazione e delle cure. A suo parere, si tratterebbe quindi effettivamente di prestazioni accessorie all'ospedalizzazione, che, sotto il profilo dell'IVA, vanno assoggettate allo stesso trattamento fiscale cui è sottoposta l'ospedalizzazione. La ricorrente fa anche riferimento al fatto che in Grecia, per consuetudine, il paziente è accompagnato da familiari, che prestano quindi un aiuto al personale medico. Essa sottolinea che la presenza di familiari migliora la condizione psicologica del paziente e contribuisce quindi alla sua guarigione. La ricorrente afferma che lo stesso vale per la concessione dell'uso del telefono e della televisione, in quanto tali prestazioni consentono al paziente di restare in contatto con il mondo esterno. Ne consegue, secondo la Ygeia, che il criterio pertinente per stabilire se tali prestazioni rientrino o meno nella nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche è la volontà dello stesso paziente, il quale ha chiesto di poter beneficiare di tali servizi in quanto li ritiene necessari alla propria guarigione.

23. La ricorrente rileva infine che le prestazioni in questione, dal momento che vengono fornite unicamente all'interno dell'ospedale, non sono in concorrenza con servizi equivalenti offerti da altre imprese soggette ad IVA.

24. Non condivido quest'analisi. Al pari della Repubblica ellenica, della Repubblica federale di Germania, della Repubblica di Cipro e della Commissione delle Comunità europee, ritengo che, allo stato del diritto comunitario vigente, nessuna delle prestazioni controverse possa essere considerata, per sua natura, come un'operazione «strettamente connessa» all'ospedalizzazione e alle cure mediche.

25. Tuttavia, a differenza dei suddetti Stati membri, ritengo che nessuna di tali prestazioni vada esclusa sistematicamente dal beneficio dell'esenzione dall'IVA. A mio avviso, dette prestazioni vanno esonerate dall'IVA qualora si accerti che sono indispensabili alla cura della persona ospedalizzata e, in realtà, l'unico criterio pertinente che pare accoglibile per stabilirne l'effettiva

necessità è la prescrizione medica. Questa tesi si fonda, da un lato, sul contenuto dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva e, dall'altro, sull'obiettivo sotteso all'esenzione dall'IVA dell'ospedalizzazione e delle cure mediche prestate in regime di ricovero ospedaliero.

26. Per quanto riguarda, in primo luogo, il contenuto dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva, come rileva il giudice del rinvio e come ha constatato la Corte [11], esso non specifica la nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche. Né il testo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della detta direttiva indica altrimenti se l'una o l'altra delle prestazioni controverse rientrino o meno nella suddetta nozione.

27. Come rileva la Commissione, dal testo della disposizione citata si evince che essa riguarda le prestazioni fornite dal personale dell'ente ospedaliero, in quanto ha per oggetto le prestazioni «assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri (...)». Non condivido invece il parere della Commissione secondo cui dal testo della disposizione emergerebbe altresì che le «operazioni strettamente connesse» possono essere costituite solo da prestazioni fornite direttamente al paziente. A mio parere, dall'interpretazione letterale dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva discende che la nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche racchiude tutte le prestazioni fornite dall'istituto ospedaliero che presentano uno stretto legame con l'ospedalizzazione del paziente e le cure mediche che gli vengono prestate [12].

28. Pertanto, dal testo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva non si può desumere che le prestazioni fornite dall'ente ospedaliero ai parenti di un paziente, quali la fornitura di posti letto e di vitto, siano escluse dal beneficio dell'esenzione.

29. Per contro, indizi pertinenti alla soluzione del problema in esame possono ricavarsi dall'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva. Infatti, ai sensi di tale disposizione, le prestazioni di servizi e le forniture di beni sono escluse dal beneficio dall'esenzione prevista in particolare al n. 1, lett. b), della detta direttiva quando, da un lato, non sono indispensabili alla realizzazione delle operazioni esentate e, dall'altro, sono essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante

11 — V. sentenza Commissione/Francia, citata (punto 22).

12 — V., in tal senso, sentenze 23 febbraio 1988, causa 353/85, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 817, punto 32), e Dornier, citata (punto 33).

operazioni effettuate in concorrenza diretta con imprese commerciali assoggettate all'IVA.

30. Benché la Corte non abbia fatto riferimento all'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva nel contesto della sentenza Commissione/Francia, citata, in cui essa si è pronunciata sull'interpretazione della nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche, ritengo, al pari del giudice del rinvio e degli Stati membri sopra menzionati, che tale disposizione sia pertinente ai fini dell'interpretazione richiesta. Dal testo della disposizione citata emerge infatti che essa impone due obblighi cui gli Stati membri debbono ottemperare in ognuno dei casi di esenzione espressamente previsti, vale a dire quelli enunciati al n. 1, lett. b), g), h), i), l), m) e n). Rilevo inoltre che ciascuno di tali casi riguarda prestazioni o forniture «strettamente connesse» ad un'attività d'interesse pubblico [13].

31. Contrariamente a quanto sostiene la Ygeia, l'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva non enuncia quindi condizioni supplementari applicabili solo nel caso specifico in cui gli Stati membri decidano di estendere il beneficio dell'esenzione a prestatori diversi dalle persone giuridiche di diritto pubblico. Infatti, se così fosse, è logico ritenere che tali condizioni non figurerebbero in un punto distinto, bensì di seguito a quelle enunciate all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, che concede agli Stati membri tale possibilità di estensione [14]. Dal testo dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, discende inoltre che le due condizioni ivi enunciate hanno carattere obbligatorio per gli Stati membri, a differenza di quelle contenute nella parte A, n. 2, lett. a), dello stesso articolo, che hanno carattere facoltativo.

32. Alla luce del contenuto dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, le condizioni enunciate da tale disposizione devono essere prese in considerazione ai fini

13 — Ad esempio, l'art. 13, parte A, n. 1, esenta, alla lett. g), le prestazioni di servizi e le cessioni di beni «strettamente connesse» con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale, alla lett. h) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni «strettamente connesse» con la protezione dell'infanzia e della gioventù, alla lett. i) l'educazione dell'infanzia e della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale nonché le prestazioni di servizi e le forniture di beni con esse «strettamente connesse», ecc.

14 — L'art. 13, parte A, n. 2, è così redatto.

«a) Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste al paragrafo 1, lett. b), g), h), i), l), m) e n) all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni.

— gli enti di cui trattasi non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto; gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;
— essi devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto ai risultati della gestione;
— essi devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi approvati, ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per servizi analoghi da imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto;
— le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto».

dell'interpretazione delle varie fattispecie di esenzione ivi previste, vale a dire quelle di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), g), h), i), l), m) e n).

33. Quest'analisi della portata dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva trova conferma nella sentenza Commissione/Germania, citata, in cui la Corte si è pronunciata sulla questione se le attività di ricerca svolte a titolo oneroso da istituti di istruzione superiore potessero essere esentate dall'IVA in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva.

34. In detta causa, il governo tedesco sosteneva che la ricerca costituisce un servizio strettamente legato all'insegnamento negli istituti pubblici di insegnamento superiore, in quanto questi ultimi non potrebbero, per svolgere le proprie attività di insegnamento, prescindere dalla ricerca, che permetterebbe loro di sviluppare e trasmettere nuove conoscenze. La Corte non ha accolto tale analisi e ha dichiarato che, sebbene la ricerca possa essere considerata come «molto utile all'insegnamento universitario, essa non è indispensabile per raggiungere l'obiettivo da questo perseguito, cioè, in particolare, la formazione degli studenti al fine di consentire loro di esercitare un'attività professionale» [15].

15 — V. punto 48. La Corte ha anche motivato quest'analisi rilevando che «numerosi istituti di insegnamento universitario raggiungono tale obiettivo senza realizzare progetti di ricerca a titolo oneroso e che esistono altri modi di garantire l'esistenza di un legame tra l'insegnamento universitario e la vita professionale».

35. Tale esigenza, considerata dalla Corte nell'ambito dell'interpretazione della nozione di «operazioni strettamente connesse» all'insegnamento universitario di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. i), della sesta direttiva, vale anche, per quanto riguarda il contenuto dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della medesima direttiva, per l'interpretazione della nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche, menzionata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b).

36. Ne consegue che, allo stato del diritto vigente, in base alla prima condizione enunciata all'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, affinché siano esonerate dall'IVA non è sufficiente che le prestazioni fornite nell'istituto ospedaliero siano potenzialmente o effettivamente utili alla guarigione del paziente. Ai sensi di tale disposizione, costituiscono operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche solo quelle che siano ad esse indispensabili.

37. Se si esaminano le prestazioni controverse, nessuna di esse può essere considerata indispensabile o necessaria all'ospedalizzazione e alle cure mediche in generale, vale a dire a prescindere dalla persona ospedalizzata e dai motivi della sua ospedalizzazione. Se è innegabile che ciascuna di dette prestazioni può contribuire in misura maggiore o minore al miglioramento delle condizioni di degenza e, di conseguenza, alla guarigione della persona ospitalizzata, ritengo che tale contributo al processo

terapeutico vari molto in funzione delle persone e dei motivi della loro ospedalizzazione. La situazione mi sembra pertanto molto diversa a seconda che il paziente sia un bambino piccolo o un adulto, e che l'ospedalizzazione sia dovuta ad un intervento chirurgico benigno, che richiede un ricovero di breve durata, oppure alla cura di una patologia grave, che minaccia la vita del paziente e richiede un ricovero prolungato.

38. Pertanto, non si può ritenere che le prestazioni in questione siano per loro natura «strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche. Esse mi sembrano chiaramente diverse, ad esempio, dall'operazione sottoposta all'esame della Corte nella causa Commissione/Francia, citata, che è stata considerata «strettamente connessa» ad un'analisi medica, esente da IVA.

39. In detta causa, la Corte era infatti chiamata ad esaminare la normativa francese secondo cui determinate analisi biologiche potevano essere effettuate esclusivamente da laboratori specializzati. Tale normativa richiedeva inoltre che il laboratorio specializzato che aveva effettuato le analisi versasse un'indennità al laboratorio che aveva realizzato il prelievo dal paziente per la trasmissione del prelievo stesso. La censura mossa dalla Commissione nei confronti di tale normativa era incentrata sul fatto che, a differenza del costo delle analisi e del prelievo, quello della trasmissione del prelievo era soggetto ad IVA. La Corte, accogliendo l'argomento della Commissione, ha dichiarato che la trasmissione del prelievo costituiva un'operazione strettamente connessa alle analisi, esente da IVA, in quanto tale trasmissione si collocava logicamente tra l'atto del prelievo e le analisi [16].

40. Condivido inoltre il parere della Commissione, secondo cui nessuna delle prestazioni ora in esame può essere assimilata alla fornitura del vitto e di un posto letto al paziente stesso, che, per sua natura, costituisce indubbiamente un'operazione strettamente connessa all'ospedalizzazione. Ne consegue che nessuna delle prestazioni controverse può essere esentata sistematicamente dall'IVA in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

41. Ritengo che quest'analisi trovi conferma, in secondo luogo, nell'obiettivo sotteso all'esenzione prevista dalla disposizione citata. Come la Corte ha dichiarato, tale esenzione è intesa a garantire che il beneficio delle 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 ad IVA [17]. Secondo la giurisprudenza, devono essere esonerate le prestazioni fornite presso enti che perseguono finalità

16 — V. punto 24.

17 — V. sentenze Commissione/Francia (punto 23) e Dornier (punto 43), citate.

sociali, come la tutela della salute umana, e hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute [18]. Tale esenzione ha quindi l'obiettivo di ridurre i costi delle cure mediche e di rendere tali cure più accessibili ai cittadini [19].

42. Pertanto, le prestazioni fornite dall'istituto di cura in questione, per poter beneficiare dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, devono realmente perseguire uno scopo terapeutico. È solo alla luce di tale obiettivo che, secondo la giurisprudenza, la nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche non dev'essere oggetto di un'interpretazione eccessivamente restrittiva. La giurisprudenza non consente quindi di ritenere che le prestazioni controverse costituiscano necessariamente operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche se, come si è visto, esse non possono essere considerate in maniera generale e sistematica quali prestazioni necessarie o indispensabili alle cure prestate in regime di ricovero ospedaliero.

43. Inoltre, come rileva la Commissione, l'esenzione sistematica delle prestazioni controverse potrebbe produrre un risultato incompatibile con l'obiettivo perseguito dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Infatti un soggetto passivo, quando esercita un'attività esente, di fatto sopporta l'IVA che versato a monte nell'ambito dell'acquisto dei beni e servizi necessari per tale attività, in quanto non può ripercuotere l'imposta sui consumatori finali. Inoltre, abbiamo visto che un soggetto passivo, quando effettua sia operazioni imponibili che operazioni esenti, può dedurre l'IVA versata a monte solo in misura proporzionale alla quota delle sue attività imponibili rispetto a quelle esenti. L'aumento della percentuale di attività esenti ha quindi la conseguenza di ridurre i diritti a deduzione del soggetto passivo e di determinare con ciò un aumento dell'importo dell'IVA che rimane a suo carico. Poiché il soggetto passivo deve assicurare l'equilibrio del proprio bilancio, l'aumento dell'onere fiscale si tradurrà in un aumento del prezzo dei servizi da essi forniti esenti da IVA. In altre parole, esonerare sistematicamente la concessione dell'uso del telefono e della televisione al paziente ospedalizzato nonché le prestazioni alberghiere fornite ai suoi accompagnatori rischia di determinare un aumento del prezzo giornaliero del ricovero.

44. Ritengo che neanche un esame delle prestazioni controverse che tenga conto del loro carattere accessorio o meno consenta di esentarle sistematicamente dall'IVA. Come ricorda il giudice del rinvio, tale criterio è stato utilizzato dalla Corte nelle cause Commissione/Francia e Dornier, citate, per stabilire se le prestazioni in discussione in tali cause rientrassero o meno nella nozione di «operazioni strettamente connesse» all'o-

18 — V. sentenza Dornier, citata (punti 47 e 48).
19 — Ibidem (punto 43).

spedalizzazione e alle cure mediche. È vero che la nozione di «prestazione accessoria» può sembrare più ampia rispetto alla condizione secondo cui l'operazione dev'essere indispensabile per perseguire l'interesse generale di cui trattasi. Infatti, secondo la giurisprudenza, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì un mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore [20].

45. Tuttavia, anche basandosi su tale criterio e supponendo che esso possa essere applicato a prescindere dalla prima condizione enunciata all'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, è molto difficile presumere sistematicamente che le prestazioni controverse non costituiscano un fine a sé stante. Come ho già rilevato, la concessione al paziente dell'uso del telefono e della televisione non risponde sempre a fini terapeutici. Il paziente può scegliere di acquistare tali prestazioni presso l'istituto di cura anziché presso un altro operatore per motivi di comodità e senza che le dette prestazioni rientrino necessariamente nell'attività terapeutica che giustifica la sua ospedalizzazione. Del pari, il ricorso da parte dei parenti del paziente alle prestazioni alberghiere fornite dall'ospedale non è sempre necessario in considerazione dell'età o della patologia del paziente, ma può dipendere semplicemente dalla volontà di avvalersi delle prestazioni alberghiere offerte dall'ospedale, meno costose e più vicine alla persona ospedalizzata rispetto a prestazioni equivalenti fornite da un altro soggetto passivo, albergo o ristorante.

46. Inoltre, l'esenzione sistematica delle prestazioni controverse sarebbe incompatibile con i principi elaborati dalla giurisprudenza per orientare l'interpretazione delle esenzioni previste dalla sesta direttiva. Come hanno ricordato tutte le parti che hanno presentato osservazioni, secondo giurisprudenza costante le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo [21]. Occorre inoltre sottolineare, nello stesso senso, che la sesta direttiva non esenta dall'imposta sul valore aggiunto tutte le attività d'interesse generale, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato [22]. Pertanto, le prestazioni controverse possono essere

20 — V. sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, (Racc. pag. I-6229, punto 24), e 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP (Racc. pag. I-973, punto 30).

21 — V., in particolare, sentenze 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punto 20), 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kugler (Racc. pag. I-6833, punto 28), e 20 novembre 2003, causa C-307/01, d'Ambrumenil (Racc. pag. I-13989, punto 52).

22 — V. sentenze 12 novembre 1998, causa C-149/97, Institute of the Motor Industry (Racc. pag. I-7053, punto 18), 14 settembre 2000, causa C-384/98, D. (Racc. pag. I-6795, punto 20), e d'Ambrumenil, citata (punto 54).

esonerate dall'IVA solo se soddisfano con esattezza tutte le condizioni previste all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

47. L'interpretazione di questa norma deve anche rispettare il principio di neutralità fiscale, inerente al sistema comune di IVA, secondo cui operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono subire un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA [23]. A tale proposito, contrariamente a quanto sostiene la Ygeia e come hanno giustamente evidenziato gli Stati membri, l'istituto di cura, quando fornisce le prestazioni controverse, opera effettivamente in concorrenza con gli altri soggetti passivi che forniscono prestazioni della stessa natura, quali alberghi e ristoranti, per quanto riguarda le prestazioni alberghiere fornite agli accompagnatori del paziente, e i prestatori di servizi telefonici e televisivi. Come rileva la Repubblica federale di Germania, i pazienti che utilizzano un telefono portatile pagano l'IVA sul costo delle prestazioni telefoniche e i loro familiari che pernottano e consumano i pasti in albergo versano l'imposta sul prezzo dei servizi alberghieri.

48. Infine, dalla giurisprudenza discende che le esenzioni enunciate all'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA [24]. Ne consegue che la nozione di «operazioni strettamente connesse» all'ospedalizzazione e alle cure mediche non può essere definita in maniera diversa in funzione delle caratteristiche socioeconomiche di ciascuno Stato membro.

49. Alla luce di tutti questi elementi, ritengo che le prestazioni controverse non possano essere considerate, in maniera generale e sistematica, quali prestazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

50. Tuttavia, non si può escludere che, in determinate circostanze, le prestazioni in questione possano rientrare nell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Come si è visto, tale esenzione è intesa a ridurre i costi delle cure sanitarie, vale a dire delle prestazioni dirette a tutelare, mantenere o ripristinare la salute delle persone. Pertanto, è in base alla finalità di una prestazione che occorre stabilire se essa debba essere esonerata o meno dall'IVA.

23 — V. sentenze Kügler (punto 30) e Dornier (punti 42 e 44), citate.

24 — V. sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. I-1737, punto 11), e sentenze CPP (punto 15), Commissione/Francia (punto 21), e d'Ambrumenil (punto 52), citate.

51. Mi sembra perfettamente plausibile che, in determinate circostanze, la presenza di un parente accanto alla persona ospedalizzata possa risultare indispensabile alla cura di quest'ultima e che la fornitura di un posto letto e di pasti a tale parente possa risultare necessaria per garantirne la presenza continua accanto al paziente. Ciò potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso in cui la persona ospedalizzata sia un bambino piccolo oppure sia colpita da una patologia che genera una profonda angoscia.

52. Quanto alla fornitura di servizi telefonici, essa può consentire ad un paziente di restare in contatto con i suoi parenti e di trovare presso di loro un importante conforto morale, che in alcune circostanze può risultare indispensabile. Anche se, a prima vista, può sembrare meno evidente, è anche difficile escludere categoricamente che la messa a disposizione di un televisore, che costituisce un mezzo d'informazione e di svago apprezzato da moltissime persone, in determinate circostanze possa risultare necessaria per la cura di un paziente ospedalizzato. Anche in questo caso penso ai bambini che, a causa di una patologia grave o delle relative cure, non possano ricevere visite o possano riceverle solo a determinate condizioni. La fornitura di un televisore a tali bambini può rivelarsi un elemento di svago indispensabile alla loro cura in regime di ricovero ospedaliero.

53. Tuttavia, se è facile ipotizzare che, in determinati casi, la fornitura di tali prestazioni possa essere considerata indispensabile alla cura della persona ospedalizzata, sembra invece molto difficile precisare in termini obiettivi quando ricorrano tali casi, data la grandissima varietà di situazioni che possono verificarsi nella prassi. Inoltre, occorre tenere conto del fatto che la sesta direttiva mira ad istituire un sistema comune di IVA e che tale sistema deve garantire certezza e prevedibilità [25]. Pertanto, non sarebbe conforme a tale obiettivo né alle menzionate esigenze lasciare agli istituti di cura e alle autorità nazionali competenti il compito di valutare caso per caso se le prestazioni in questione siano effettivamente necessarie. Di conseguenza, spetta alla Corte definire un criterio oggettivo, comune a tutti gli Stati membri.

54. Allo stato del diritto comunitario vigente, non credo che tale criterio possa essere costituito dalla richiesta dello stesso paziente, come propone la Ygeia, o da quella dei suoi parenti. Siffatto criterio non consentirebbe di garantire che l'esenzione venga limitata alle operazioni realmente necessarie all'ospedalizzazione e alle cure mediche. Inoltre, la questione se la fornitura dell'una o dell'altra delle prestazioni controverse sia necessaria per la cura della persona ospedalizzata rientra senz'altro in una valutazione di natura medica. Il medico incaricato di curare la persona ospedalizzata sembra in realtà l'autorità meglio in grado di valutare se

25 — V., in particolare, sentenza 13 marzo 1990, causa C 30/89, Commissione/Francia (Racc. pag. I-691, punto 23).

prestazioni quali quelle ora in discussione, che, per loro natura, non costituiscono prestazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche, vadano comunque considerate indispensabili alla cura di detta persona. Tale criterio, inoltre, presenterebbe il vantaggio di essere obiettivo e di rispettare le esigenze di certezza e prevedibilità.

55. Conformemente a tale criterio, la concessione, da parte di un istituto ospedaliero, dell'uso del telefono e della televisione ad una persona ospedalizzata, nonché la fornitura, da parte dello stesso istituto, di vitto e di posti letto agli accompagnatori di tale persona costituirebbero quindi operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche se la messa a disposizione di tali servizi o la presenza permanente di un parente fosse oggetto di prescrizione medica.

56. In udienza, quando le parti sono state invitate ad esprimere il loro parere in merito a tale criterio, la Ygeia ha affermato che i medici non prescrivono mai questo tipo di prestazioni. Il rappresentante del governo greco ha invece dichiarato che tale criterio poteva dare adito ad abusi.

57. Anzitutto, dalla risposta del governo greco si desume che, contrariamente a quanto sostiene la Ygeia, il criterio da me proposto può trovare applicazione pratica. Inoltre, non nego che l'adozione di tale criterio possa dare adito ad abusi o, quanto meno, a prassi diverse da un istituto di cura all'altro. Tuttavia, questo rischio e questo inconveniente sono inerenti all'applicazione di qualsiasi criterio che dipenda da una valutazione umana e, a mio parere, l'interesse a non escludere categoricamente le prestazioni controverse dall'ambito di applicazione dell'esenzione prevale sulle difficoltà pratiche sollevate dall'applicazione del criterio proposto. Va anche ricordato che gli Stati membri, in caso di necessità, possono adottare le misure adeguate per prevenire gli abusi nell'applicazione di tale criterio così come sono invitati a fare dall'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva per ognuna delle varie fattispecie di esenzione previste dalla disposizione citata.

58. Se la Corte accoglie la mia proposta, spetterà al giudice nazionale valutare se, nel caso di specie, le prestazioni in questione fornite dalla Ygeia alle persone ospedalizzate nella sua struttura siano state oggetto di prescrizione medica. Inoltre, il giudice nazionale dovrà verificare che la fornitura di tali prestazioni non sia essenzialmente destinata a procurare alla Ygeia entrate supplementari, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva.

59. Alla luce di tutti questi elementi, propongo di risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che la concessione, da parte di un istituto ospedaliero, dell'uso del telefono e della televisione ad una persona ospedalizzata, nonché la fornitura, da parte di detto istituto, di vitto e posti letto agli accompagnatori di tale persona costituiscono operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche ai sensi della detta disposizione solo qualora la fornitura di tali servizi al paziente o la presenza costante di un parente al suo fianco siano oggetto di prescrizione medica.

V — Conclusione

60. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere nei termini seguenti la questione sottopostale dal Symvoulio tis Epikrateias:

«L'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, dev'essere interpretato nel senso che la concessione, da parte di un istituto ospedaliero, dell'uso del telefono e della televisione ad una persona ospedalizzata, nonché la fornitura, da parte di detto istituto, di pasti e di posti letto agli accompagnatori di tale persona costituiscono operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche ai sensi della detta disposizione solo qualora la fornitura di tali servizi al paziente o la presenza costante di un parente al suo fianco siano oggetto di prescrizione medica».