

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

M. POIARES MADURO

presentate il 7 marzo 2006¹

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale il Bundesfinanzhof (Germania) chiede alla Corte di giustizia di pronunciarsi sull'interpretazione 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 uniforme² (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2. Più precisamente la domanda verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b) e c), e 2, della sesta direttiva, al fine di stabilire le condizioni alle quali gli Stati membri possono esonerare dall'imposta sul valore aggiunto analisi mediche effettuate, in base a prescrizione medica, da laboratori privati esterni.

I — Fatti, contesto normativo e questione sottoposta alla Corte

3. La L.u.P. GmbH (in prosieguo: la «L.u.P.») è una società a responsabilità limitata di diritto tedesco che ha come socio unico il medico specializzato in medicina di laboratorio Dr. Ingo Scharmann. La L.u.P. eseguiva analisi mediche per conto di due associazioni di laboratori cui erano associati medici generici i quali prescrivevano le analisi nel contesto dei loro trattamenti.

4. Il Finanzamt Bochum-Mitte (ufficio delle imposte di Bochum-Mitte; in prosieguo: il «Finanzamt») considerava le prestazioni della L.u.P. a favore delle associazioni di laboratori come soggette a imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). La decisione che negava l'esenzione IVA veniva confermata dal Finanzgericht perché, ai sensi del § 4, n. 16, lett. c), dell'Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), sebbene la L.u.P. fosse un «altro istituto di terapia medica», le sue prestazioni non erano state rese «sotto il necessario controllo medico». Inoltre, la L.u.P. non aveva dimo-

1 — Lingua originale: il portoghese.

2 — GU L 145, pag. 1.

strato che almeno il 40 % delle sue prestazioni fosse andato a beneficio, nell'anno solare precedente, dei soggetti indicati al § 4, n. 15, lett. b) dell'UStG.

6. Le persone indicate in quest'ultima disposizione sono le persone assicurate presso un ente previdenziale, le persone beneficiarie di sussidi sociali e le persone aventi diritto ad una pensione di anzianità o alla pensione di guerra (corrisposta da un ente previdenziale).

5. Il § 4, n. 16, lett. c) dell'UStG dispone, infatti, quanto segue:

«Nell'ambito delle attività ricomprese nel § 1, primo comma, nn. 1-3, sono esenti da imposta quelle strettamente connesse con la gestione di ospedali, centri diagnostici ed altri istituti di terapia medica, di diagnosi o di analisi, quando

7. Il § 4, n. 14, prima frase dell'UStG dispone, a sua volta, che sono esenti «le operazioni derivanti dall'attività di medico, medico dentista, professioni paramediche, fisioterapista, ostetrico o da altra analoga attività terapeutica ai sensi del § 18, primo comma, n. 1, dell'Einkommensteuergesetz [legge sulle imposte sui redditi] ovvero derivanti dall'attività di biochimico».

(...)

8. Secondo il Bundesfinanzhof, anche ad un laboratorio medico che ha la forma giuridica di una società a responsabilità limitata può applicarsi l'esenzione fiscale di cui al § 4, n. 14 dell'UStG, perché, secondo tale giudice, il principio della parità di trattamento vieta di operare distinzioni di trattamento in materia di esenzione IVA unicamente in base alla forma giuridica del soggetto esercente attività d'impresa.

c) le prestazioni di diagnosi e di analisi dei centri diagnostici e di altri istituti medici terapeutici vengano effettuate sotto controllo medico e quando almeno il 40 % delle prestazioni medesime sia andato a beneficio, nell'anno solare precedente, delle persone indicate al n. 15, lett. b) (...)).».

9. La L.u.P. impugnava la decisione del Finanzgericht dinanzi al Bundesfinanzhof,

che a sua volta sottoponeva alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b), e 2 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, consenta di subordinare l'esenzione fiscale di analisi mediche di laboratorio, prescritte da medici generici, alle condizioni indicate in tale norma, anche qualora le cure fornite dai medici siano ad ogni modo esenti».

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti 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;

c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati;

10. Con tale questione la Corte di giustizia è chiamata ad interpretare la sesta direttiva IVA, in particolare l'art. 13, parte A, n. 1, il quale prevede:

(...)».

«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:

(...)

11. Ai termini dell'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, in favore di enti diversi da quelli di diritto pubblico, delle esenzioni previste al n. 1, lett. b) «all'osservanza di una

delle» condizioni che tale articolo specifica a seguire³.

II — Analisi

12. La Corte di giustizia ha già avuto modo di interpretare le norme della sesta direttiva che sono alla base del presente rinvio pregiudiziale del Bundesfinanzhof. Comunque sia, la Corte non si è ancora pronunciata specificamente sul problema di quale sia il preciso inquadramento delle prestazioni di servizi di analisi mediche nell'ambito dell'art 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva e sui termini ai quali gli Stati membri possono assoggettare l'esenzione di analisi effettuate in circostanze analoghe a quelle del caso di specie.

13. In primo luogo, occorre verificare se siffatte analisi possono essere esentate da

IVA. A tal fine, è necessario accertare se esse corrispondono a qualcuna delle categorie previste dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) [in prosieguo: la «lett. b)»] o dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c) [in prosieguo: la «lett. c)»] della sesta direttiva. In secondo luogo, qualora le prestazioni di analisi di cui trattasi integrino una delle categorie citate nelle dette due disposizioni, mi dedicherò al problema dell'individuazione delle condizioni cui gli Stati membri possono assoggettare tali esenzioni.

A — La qualificazione delle prestazioni di servizi di analisi mediche effettuate dalla L.u.P.

14. Occorre accertare, innanzi tutto, se analisi mediche quali quelle controverse nella presente fattispecie possono essere qualificate rientranti nel concetto di «cure mediche» o di operazioni «strettamente connesse» alle cure mediche, di cui alla lett. b).

15. A tal fine occorre rammentare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, le esenzioni di cui alle lett. b) e c) si fondano su nozioni autonome di diritto comunitario che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione del sistema dell'IVA⁴. Inoltre, «le esenzioni di cui all'art. 13

3 — Tali condizioni sono le seguenti: «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 o indiretto 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».

4 — V., di recente, sentenza 1° dicembre 2005, cause riunite C-394/04 e C-395/04, Ygeia (Racc. pag. I-10373, punto 15); sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP (Racc. pag. I-973, punto 15), e 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 11).

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»⁵.

16. La ratio dei regimi di esenzione dell'IVA previsti alle lett. b) e c) va dunque presa in considerazione per determinare quali prestazioni possono fruire delle esenzioni previste da tali disposizioni. A tale proposito, è pacifico che l'obiettivo comune delle esenzioni previste sia alla lett. b) sia alla lett. c) è di ridurre i costi delle cure sanitarie e di rendere tali cure più accessibili ai cittadini⁶. Alla luce di tale ratio, il problema che si pone non è tanto quello di sapere se le prestazioni di analisi mediche possono, in generale, essere esenti ai sensi di una di tali disposizioni, quanto piuttosto quello di sapere qual è il regime concreto di esenzione cui saranno soggette.

17. Occorre, infatti, stabilire se le prestazioni di servizi di analisi mediche devono essere classificate in una delle categorie di cui alla

lett. b) o c). In effetti, non solo la lett. c) non contempla operazioni strettamente connesse alle cure mediche, ma inoltre la concessione dell'esenzione prevista alla lett. b), diversamente da quanto accade per la lett. c), può essere facoltativamente sottoposta a determinate condizioni da parte degli Stati membri, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 2, qualora i prestatori del servizio in questione non siano enti di diritto pubblico.

18. Lo specifico problema dell'inquadramento delle prestazioni di servizi di analisi mediche nella lett. b) o c) non può essere risolto prendendo in considerazione unicamente lo scopo generale di tali due disposizioni. Ciò permette soltanto di affermare, come già dichiarato dalla Corte, che i termini impiegati alle lett. b) e c) non richiedono «un'interpretazione particolarmente restrittiva»⁷.

19. Quanto a una possibile applicazione della lett. b), si deve stabilire, innanzi tutto, se le prestazioni di analisi mediche di cui trattasi costituiscono parte integrante della nozione di «cure mediche», ai sensi di detta disposizione. Occorre poi stabilire se labora-

5 — Citate sentenze Ygeia, punto 15 e Stichting Uitvoering Financiële Acties, punto 13.

6 — Sentenze 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier (Racc. pag. I-12911, punto 43), 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-249, punto 23) e 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 29).

7 — Citate sentenze Commissione/Francia, punto 23 e Dornier, punto 48.

tori di analisi mediche come la L.u.P. possono rientrare nella detta lett. b) laddove essa si riferisce a «istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti».

razione lo scopo perseguito da tale attività⁹. Analogamente e in parallelo, la Corte ha affermato in relazione alla lett. c), che «è lo scopo della prestazione medica che determina se quest'ultima debba essere esentata dall'IVA»¹⁰.

20. Relativamente al primo aspetto, la Corte ha già avuto modo di pronunciarsi su una questione affine nella citata sentenza Commissione/Francia. Si trattava di stabilire se la trasmissione di prelievi ad un laboratorio che avrebbe poi effettuato le analisi mediche era soggetta al regime dell'esenzione previsto alla lett. b). La Corte ha considerato che «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»⁸ in quanto operazioni strettamente connesse alle cure mediche, ai sensi della lett. b). Le prestazioni di analisi mediche, propriamente dette, rientravano quindi, secondo la Corte, nell'ambito della lett. b).

22. Così, secondo la Corte, le «cure mediche» cui si riferisce la lett. b), nonché le «prestazioni mediche» di cui alla lett. c), sono quelle che «hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute»¹¹. Ciò significa che la prestazione di cui trattasi, per essere esente, tanto ai sensi della lett. b) quanto ai sensi della lett. c) deve avere uno scopo terapeutico¹².

23. Occorre sottolineare, inoltre, che, recentemente, in particolare nelle citate sentenze *Unterpertinger* e *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, relative all'applicazione della lett. c), la Corte ha chiarito che, poiché lo scopo terapeutico non deve essere inteso

21. Come risulta dalla citata sentenza Commissione/Francia, per sapere se un'attività rientra nel regime di esenzione di cui alla lett. b) è fondamentale prendere in conside-

9 — V. sentenza Commissione/Francia, cit., punto 24, che sottolinea la necessità di considerare «lo scopo in vista del quale tali prelievi vengono effettuati», e sentenza *Ygeia*, cit., punto 22.

10 — Sentenza 20 novembre 2003, causa C-212/01, *Unterpertinger* (Racc. pag. I-13859, punto 42) e conclusioni dell'avvocato generale C. Stix-Hackl presentate in tale causa (paragrafi 66-68, ai quali la sentenza rinvia espressamente).

11 — Sentenze *Dornier*, cit., punto 48, sentenza 14 settembre 2000, causa C-384/98, D (Racc. pag. I-6795, punto 18), *Kügler*, cit., punto 38 e, più di recente, *Ygeia*, cit., punto 24.

12 — Citate sentenze D., punto 19, *Kügler*, punto 39, *Unterpertinger*, punto 40, e 20 novembre 2003, causa C-307/01, *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services* (Racc. pag. I-13989, punto 58).

8 — Commissione/Francia, cit. punto 30.

in un'accezione particolarmente rigorosa, anche le prestazioni mediche effettuate a fini di prevenzione possono essere esentate¹³: «anche nel caso in cui appaia che le persone che sono state oggetto di esami o di altri trattamenti medici a carattere preventivo non soffrono di alcuna malattia o anomalia di salute, l'inclusione di tali prestazioni nella nozione di «prestazioni mediche» è conforme all'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie, che è comune tanto all'esenzione prevista dall'art. 13, n. 1, lett. b), della sesta direttiva che a quella prevista dallo stesso numero, lett. c)»¹⁴.

24. A mio avviso, niente giustifica una rottura della lettura unitaria e coerente che la Corte ha operato in relazione a tali due disposizioni per quanto concerne la natura delle attività da esse previste. L'interpretazione fornita dalla Corte in relazione alla nozione di «prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche» di cui alla lett. c), deve pertanto corrispondere all'interpretazione della nozione di «cure mediche» di cui alla lett. b). A questo proposito vorrei rammentare che, da un lato, la Corte ha affermato espressamente che il

concetto di «cure mediche» che figura all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), abbraccia il complesso delle «prestazioni mediche» considerate allo stesso numero, lett. c)¹⁵. Dall'altro, entrambe le disposizioni hanno come oggetto quello di «disciplinare la totalità delle esenzioni delle prestazioni mediche in senso stretto» basandosi su una teleologia comune¹⁶.

25. È vero che le due disposizioni hanno ambiti di applicazione distinti, tuttavia «il criterio in base al quale va delimitata la sfera di applicazione delle due esenzioni previste all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), non è tanto la natura della prestazione, quanto, piuttosto, il luogo della sua erogazione»¹⁷. In altri termini, ai sensi della lett. b) «devono essere esonerate le prestazioni che comprendono un complesso di cure mediche presso enti che perseguono scopi sociali, come la tutela della salute umana, mentre il medesimo numero, lett. c), riguarda l'esenzione delle prestazioni effettuate al di fuori degli istituti ospedalieri e nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore delle cure»¹⁸.

13 — Citate sentenze Unterperthinger, punto 40, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, punto 58. V. conclusioni dell'avvocato generale C. Stix-Hackl presentate in tali cause (paragrafi 72-75) in cui si difende proprio l'estensione delle attività a scopo terapeutico in modo da includere «anche le attività che abbiano come finalità immediata non già una guarigione, quanto una semplice profilassi» (paragrafo 72). V., in qualche misura, in tal senso, sentenza Kügler, cit. punto 40.

14 — Citate sentenze Unterperthinger, punto 40 e D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, punto 58.

15 — Sentenza Dornier, cit., punto 50.

16 — Sentenza Kügler, cit., punto 36. V. conclusioni dell'avvocato generale C. Stix-Hackl nella causa Unterperthinger, cit., paragrafo 71, ai termini delle quali «insieme, le due fattispecie di esenzione perseguono dunque lo scopo di favorire in generale l'accesso all'assistenza medica».

17 — Sentenza Dornier, cit., punto 47 in linea con la sentenza 23 febbraio 1987, causa 353/85, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 817, punti 32 e 33). V. anche, nello stesso senso, sentenza Kügler, cit., punto 35.

18 — Citate sentenze Dornier, punto 47, Commissione/Regno Unito, punto 33 e Kügler, punti 35 e 36.

26. La nozione di «cure mediche» di cui alla citata lett. b) include pertanto, come la lett. c) dello stesso numero, «le prestazioni mediche effettuate [al fine] di tutelare, vuoi mantenendola o vuoi ristabilendola, la salute delle persone»¹⁹. In altre parole, tale nozione comprende tanto le cure mediche terapeutiche che preventive.

27. Le cure mediche preventive non prevedono la diagnosi di malattie²⁰ né atti terapeutici in senso stretto. L'elemento centrale consiste nel controllare ed esaminare il paziente con il preciso obiettivo di evitare in futuro di dover diagnosticare e curare eventuali malattie.

28. Orbene, l'effettuazione di analisi mediche su richiesta del medico fa parte integrante del controllo medico del paziente²¹, senza il quale non ci può ovviamente essere tutela della salute delle persone, vuoi mantenendola o vuoi ristabilendola. In altre parole, le cure mediche, in quanto complesso di attività funzionalmente destinate a mantenere o a ristabilire la salute, sono una serie di

atti finalizzati al mantenimento o al ristabilimento della salute, che includono, in primo luogo, il controllo e l'esame e, in secondo luogo, eventualmente, la diagnosi e la cura. In tal senso, le analisi mediche, ove prescritte da un medico, sono cure mediche.

29. Ciò posto, analisi mediche come quelle effettuate dalla L.u.P. rientrano, considerato il loro scopo, nella nozione di cure mediche ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c) della sesta direttiva.

30. Questione diversa è sapere se tali cure mediche prestate da un laboratorio esterno di analisi rientrano, più precisamente, nella sfera di applicazione della lett. b) o della lett. c). Per rispondere a tale questione occorre, come già detto, sapere se le prestazioni di cui trattasi sono effettuate al di fuori degli istituti ospedalieri e nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore delle cure presso il suo studio o a domicilio²², ovvero determinante è il luogo in cui si svolge l'attività piuttosto che la natura dell'attività stessa.

31. A tale proposito, contrariamente a quanto proposto dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, ritengo che anche un

19 — Citate sentenze Unterpertinger, punto 41 e D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, punto 59.

20 — La diagnosi è, infatti, l'operazione con cui il medico individua una malattia riconoscendone i sintomi.

21 — Ciò a prescindere dal fatto che sia lo stesso medico a svolgere tali esami o analisi nell'ambito del controllo o che egli ricorra a terzi, in particolare in funzione del carattere specialistico di tali analisi.

22 — V. supra, punto 25.

laboratorio che effettua analisi mediche prescritte da medici, e quindi, come ho descritto, che effettua prestazioni di «cure mediche» nell'accezione della lett. b), rientri nella sfera di applicazione di tale disposizione laddove essa si riferisce a «centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti».

ricompresa nella lett. c), anziché nella lett. b), qualora la prestazione sia stata effettivamente resa nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore delle cure. Come sembra risultare dalla decisione di rinvio, le analisi di cui alla presente fattispecie non sono, invece, effettuate in un ambito di rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore delle cure, nel senso della giurisprudenza della Corte, in modo tale da poterle ritenere ricomprese nella sfera di applicazione della lett. c)²⁴.

32. La ratio dell'esenzione prevista tanto alla lett. b) quanto, in altra forma, alla lett. c) è la stessa, a prescindere dal fatto che le analisi siano effettuate in un istituto ospedaliero o da un medico nel suo studio (qualora possieda le necessarie qualifiche e disponga dei requisiti tecnici) oppure, invece, in altri istituti specializzati nell'effettuare analisi mediche. Dal punto di vista dell'obiettivo di ridurre le spese sanitarie, una simile disparità di trattamento sarebbe incomprensibile. L'orientamento interpretativo qui prospettato è anche quello maggiormente compatibile con il principio della neutralità fiscale, secondo il quale operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono subire un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA²³.

33. Occorre altresì rilevare che un'attività di prestazione di analisi mediche può essere

34. Nelle sue osservazioni scritte e all'udienza, la Commissione ha d'altro canto sostenuto la tesi che sarebbe necessario distinguere i laboratori di analisi mediche che hanno rapporti contrattuali diretti con i pazienti dai laboratori che sono in rapporti solo con il medico che ha richiesto l'analisi. Solamente nel primo caso le prestazioni di analisi mediche potrebbero essere esentate in quanto si rivolgono ai loro fruitori finali. Nel secondo caso, entrerebbero in causa soltanto prestazioni effettuate a monte delle prestazioni di cure mediche. In altre parole, queste ultime avrebbero come destinatario il prestatore di servizi di cure mediche e non il destinatario finale di tali servizi e, perciò, non dovrebbero beneficiare del regime di esenzione dall'IVA. La Commissione ancora la sua tesi alle sentenze della Corte di giustizia

23 — V. sentenza Kügler, cit., punto 30.

24 — V. giurisprudenza citata al punto 25, supra.

Commissione/Germania²⁵, Skandia²⁶, CSC Financial Services²⁷ e Arthur Andersen Consulting²⁸, in cui sono state considerate soggette a imposta determinate prestazioni effettuate nell'ambito di una subfornitura di operazioni collegate a prestazioni di servizi esenti da IVA. Questa tesi della Commissione non mi trova d'accordo.

35. Si tratta, in primo luogo, di una tesi che collide con la posizione espressa dalla Corte nella citata sentenza Commissione/Francia. In tale sentenza si afferma chiaramente l'irrilevanza, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione previsto alla lett. b), del fatto «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»²⁹. Altrimenti detto, il fatto che un laboratorio subappalti le analisi mediche ad un altro laboratorio non significa che analisi mediche effettuate da tale laboratorio subappaltatore cessino di beneficiare del regime di esenzione previsto alla lett. b).

25 — Sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 2655, punto 20) in cui è stato affermato che soltanto le prestazioni effettuate dalla Deutsche Bundespost erano soggette al regime di esenzione previsto all'art. 13, A, n. 1, lett. a) della sesta direttiva e non le prestazioni di servizi effettuate a monte, a titolo oneroso, da imprese di trasporti, per la Deutsche Bundespost.

26 — Sentenza 8 marzo 2001, causa C-240/99, Skandia (Racc. pag. I-1951, punti 40 e 41), in cui è stato dichiarato che la gestione di contratti di assicurazione da parte di un'entità che opera per conto di una compagnia di assicurazioni non è esentata come «operazioni di assicurazioni» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. a) della sesta direttiva, poiché tale entità non ha rapporti contrattuali con gli assicurati e non assume i rischi derivanti dalle attività assicurative.

27 — Sentenza 13 dicembre 2001, causa C-235/00, CSC Financial Services (Racc. pag. I-10237, punti 39 e 40). La Corte ha dichiarato, quanto all'interpretazione della nozione di «negoiazione» relativa a titoli ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), n. 5, della sesta direttiva, che un intermediario può beneficiare di tale esenzione solo se «non occupa il posto di una parte in un contratto relativo ad un prodotto finanziario». Infatti, non si «è in presenza di un'attività di negoziazione allorché una delle parti contrattuali affida ad un subfornitore una parte delle operazioni materiali collegate al contratto, come l'informazione da fornire all'altra parte, la ricezione e l'evasione delle richieste di sottoscrizione dei titoli che costituiscono l'oggetto del contratto. In tal caso, il subfornitore occupa lo stesso posto del venditore del prodotto finanziario e non è quindi un intermediario che non occupa il posto di un contraente ai sensi della disposizione di cui trattasi».

28 — Sentenza 3 marzo 2005, causa C-472/03, Arthur Andersen (Racc. pag. I-1719), in cui è stato dichiarato che determinate attività di «back office» normalmente svolte in seno alla stessa società assicuratrice che sono state subappaltate ad un prestatore esterno il quale, a sua volta, non si assumeva il rischio assicurativo né agiva in qualità di mediatore o intermediario di assicurazione, non possono beneficiare dell'esenzione d'imposta prevista dall'art. 13, parte B, lett. a), della sesta direttiva.

36. La giurisprudenza richiamata dalla Commissione riguarda altri regimi di esenzione IVA diversi dalle esenzioni in favore di attività di interesse generale. Tale giurisprudenza riguarda, inoltre, regimi di esenzione da imposta dettati da ragioni differenti da quelle che sono alla base delle esenzioni previste alle lett. b) e c) concernenti attività di cure mediche³⁰.

37. Non mi sembra pertanto che si debba ulteriormente restringere l'interpretazione,

29 — Sentenza Commissione/Francia, cit., punto 28. In senso analogo anche nella sentenza D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, cit., punto 67, è stato dichiarato che il fatto che controlli medici per i lavoratori avvengano su richiesta di terzi, segnatamente datori di lavoro, non impedisce di ritenere che tali controlli abbiano come scopo la tutela della salute e possano, quindi, beneficiare dell'esenzione d'imposta.

30 — V., ad esempio, in relazione allo scopo dell'esenzione delle operazioni di assicurazione e delle prestazioni effettuate dagli intermediari e mediatori assicurativi, sentenza CPP, cit., punto 23, conclusioni dell'avvocato generale A. Saggio nella causa Skandia, cit., paragrafo 23, e paragrafo 13 delle mie conclusioni nella causa Arthur Andersen, cit.

finora fornita, dei regimi di esenzione previsti alle lett. b) e c) — ben consolidata, in particolare, nella citata sentenza Commissione/Francia — per assicurare un'ipotetica necessità di maggiore coerenza e unità con la giurisprudenza menzionata dalla Commissione, relativa al subappalto di certe attività collegate a prestazioni di servizio esenti. A partire dal momento in cui prestazioni di analisi mediche, come quelle della fattispecie, costituiscono di per sé, nei modi che ho descritto, prestazioni di «cure mediche» rese da «altri istituti della stessa natura» ai sensi della lett. b), non vedo, né nella lettera né nella ratio di tale norma, motivi per imporre un altro limite all'esenzione di tali prestazioni, come quello suggerito dalla Commissione. Le condizioni che possono essere apposte sono quelle che risultano dall'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b) e 2.

tali condizioni facoltative possono essere stabilite solo in relazione a prestazioni di servizi previste alla lett. b), e non a quelle previste alla lett. c). Infatti, la sesta direttiva non disciplina allo stesso modo i due diversi regimi di esenzione, previsti alle lett. b) e c), assoggettando le prestazioni di cui alla lett. b) ad un regime di esenzione, a priori, meno favorevole di quello previsto per le prestazioni di cui alla lett. c). In tal modo, le prestazioni effettuate da laboratori privati di analisi mediche che rientrano nella lett. b) possono essere assoggettate da parte degli Stati membri, per beneficiare dell'esenzione d'imposta, ad una o più delle condizioni previste all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), il che non accade con le prestazioni effettuate dai medici che prescrivono le analisi nell'ambito della lett. c).

B — La conformità con l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e n. 2 delle condizioni alle quali gli Stati membri hanno facoltà di assoggettare l'esenzione di prestazioni effettuate da enti diversi da quelli di diritto pubblico

38. Gli Stati membri hanno la facoltà di imporre una o più delle condizioni descritte all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a) allorché si tratti di prestazioni effettuate da enti diversi da quelli di diritto pubblico. Orbene, come risulta chiaramente dall'art. 13, parte A, n. 2,

39. Occorre altresì rilevare — perché mi sembra un dubbio sottostante a quello sollevato dal Bundesfinanzhof — che, relativamente alle prestazioni di cui alla lett. b), la facoltà per gli Stati membri di sottoporre a condizioni la concessione del regime di esenzione non deve obbligarli a trattare allo stesso modo le prestazioni di «cure mediche» e le prestazioni ad esse «strettamente connesse» rese da enti diversi da quelli di diritto pubblico. Gli Stati membri dispongono di una *facoltà, caso per caso*, di subordinare la concessione dell'esenzione prevista alla lett. b) in favore di enti diversi da quelli di diritto pubblico, all'osservanza di determinate condizioni, nel rispetto, naturalmente, del principio generale di non

discriminazione. Perciò non mi sembra che essi siano obbligati ad assoggettare i due tipi di prestazioni esattamente alle stesse condizioni. Innanzi tutto, uno Stato membro può, semplicemente, decidere di non assoggettare a nessuna delle condizioni previste all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), l'esenzione delle prestazioni di servizi sanitari di cui alla lett. b), effettuate da enti diversi da quelli di diritto pubblico. Deve quindi avere la facoltà anche di stabilire condizioni *solo* per le prestazioni di servizi sanitari fornite da operatori privati, che siano *strettamente connesse* con l'ospedalizzazione e le cure mediche. Penso che dovranno essere così risolti i dubbi circa una possibile incompatibilità del regime previsto dal § 4, n. 16, dell'UStG con il regime previsto dall'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b) e 2, lett. a), della sesta direttiva, in ragione del fatto che tale regime nazionale, apparentemente, pone condizioni all'esenzione IVA solo per operazioni «strettamente connesse» con l'ospedalizzazione o le cure mediche.

40. Ove il diritto tedesco applicabile sottoponga alla verifica delle condizioni previste al § 4, n. 16, lett. c) dell'UStG, l'esenzione delle stesse prestazioni di «cure mediche» effettuate da «altri istituti della stessa natura» ai sensi della lett. b) della sesta direttiva, occorre accertare se le due condizioni cui la normativa tedesca subordina la concessione dell'esenzione sono conformi al diritto comunitario.

41. Quanto alla condizione prevista al § 4, n. 16, lett. c) dell'UStG, che impone che «le prestazioni vengano effettuate sotto controllo medico», trattasi di una condizione contraria al diritto comunitario. Infatti, nessuna delle condizioni descritte all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a) può essere interpretata nel senso che gli Stati membri possono far dipendere la concessione dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 2, lett. b) in favore di enti diversi da quelli di diritto pubblico, a una condizione di controllo medico, come quella prevista dalla normativa tedesca.

42. A proposito di tale condizione, occorre rammentare che nella citata sentenza Dornier, la Corte ha affermato espressamente che «la condizione secondo cui le prestazioni devono essere fornite sotto controllo medico, mirando ad escludere dal beneficio dell'esenzione le prestazioni fornite sotto la sola responsabilità di professionisti paramedici, va oltre i limiti del potere discrezionale attribuito agli Stati membri dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. La nozione di "cure mediche" contenuta in tale disposizione, infatti, comprende non solo le prestazioni fornite direttamente da medici o da altri professionisti del settore sanitario sotto controllo medico, ma anche le prestazioni paramediche fornite in ambito ospedaliero sotto la sola responsabilità di persone che non posseggono la qualifica di medici»³¹.

31 — Sentenza Dornier, cit., punti 70 e 71.

43. Quanto all'altra condizione imposta dal § 4, n. 16, lett. c), dell'UStG secondo il quale almeno il 40 % delle prestazioni medesime deve essere andato a beneficio, nell'anno solare precedente, di assicurati di un ente previdenziale, di persone beneficiarie di sussidi sociali e di persone aventi diritto ad una pensione di anzianità o alla pensione di guerra (corrisposta da un ente previdenziale), penso che, malgrado non sia esplicitamente prevista nella sesta direttiva, essa possa essere ritenuta strumentale rispetto alla condizione facoltativa prevista all'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), terzo trattino, ai cui termini, per poter beneficiare del regime di esenzione, gli enti diversi da quelli di diritto pubblico «devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi approvati». Infatti, se una parte

degli utenti dell'entità in questione fruisce di un'assicurazione previdenziale, ciò consente eventualmente di garantire che i prezzi praticati da tale entità siano compatibili con quelli autorizzati dalle autorità pubbliche. Benché non sia chiaro, a mio vedere, per quale motivo sia necessario, a tal fine, che almeno il 40 % degli utenti di tale ente siano assicurati, ritengo che tale condizione sia compatibile con il diritto comunitario, se effettivamente consente di valutare la compatibilità dei prezzi praticati da tale ente con i mezzi approvati dalle autorità pubbliche. Spetta ai giudici nazionali valutare se tale condizione costituisca uno strumento adeguato per verificare la compatibilità dei prezzi praticati dalla L.u.P. con quelli approvati dalle autorità pubbliche.

III — Conclusione

44. Alla luce di quanto esposto, propongo che la Corte di giustizia risolva nel modo seguente la questione sottoposta dal Bundesfinanzhof:

«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, deve essere interpretato nel senso che prestazioni di analisi mediche come quelle controverse nel caso in esame costituiscono atti di "cure mediche" erogati da "altri istituti della stessa natura" ai sensi della citata lett. b)».