

Causa C-106/05

L.u.P. GmbH

contro

Finanzamt Bochum-Mitte

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Sesta direttiva IVA — Esenzioni — Art. 13, parte A, nn. 1, lett. b) e c), e 2, lett. a) — Cure mediche assicurate da enti diversi da quelli di diritto pubblico — Cure alla persona effettuate nell'esercizio di professioni mediche — Analisi mediche effettuate da un laboratorio privato esterno ad una struttura sanitaria a fronte di prescrizioni di medici generici — Presupposti per l'esenzione — Potere discrezionale degli Stati membri — Limiti»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni contemplate dalla sesta direttiva

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte A, nn. 1, lett. b), e 2, lett. a)]

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, deve essere interpretato nel senso che analisi mediche che hanno ad oggetto l'osservazione e l'esame dei pazienti a titolo preventivo, effettuate da un laboratorio privato esterno ad una struttura sanitaria a fronte di prescrizioni di medici generici, possono rientrare nell'esenzione di cui a tale disposizione come cure mediche dispensate da un altro istituto di diritto privato debitamente riconosciuto ai sensi della detta disposizione.

Infatti, le prestazioni mediche rese allo scopo di tutelare, vuoi mantenendola o vuoi ristabilendola, la salute delle persone beneficiano dell'esenzione prevista dalla detta norma. Orbene, analisi mediche che sono prescritte da medici generici nell'ambito di cure da loro dispensate sono idonee a contribuire al mantenimento della salute delle persone, dal momento che, come qualsiasi altra prestazione medica effettuata a titolo preventivo, esse sono dirette a consentire l'osservazione e l'esame dei pazienti ancor prima che diventi necessario diagnosticare, curare o guarire un'eventuale malattia.

L'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b), e 2, lett. a), della sesta direttiva non osta ad una normativa nazionale che subordina l'esenzione di tali analisi mediche a condizioni che, da un lato, non si applicano all'esenzione delle cure dispensate dai medici generici che le hanno prescritte e, dall'altro, sono diverse da quelle che si applicano alle operazioni strettamente connesse alle cure mediche ai sensi della prima di tali disposizioni. Spetta tuttavia ai giudici nazionali valutare se gli Stati membri, imponendo simili condizioni, abbiano rispettato i limiti del loro potere discrezionale applicando i principi comunitari, in particolare il principio di parità di trattamento, il quale, in materia di imposta sul valore aggiunto, si traduce nel principio di neutralità fiscale.

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva osta quindi ad una normativa nazionale che subordina l'esenzione di queste analisi mediche alla condizione che esse siano effettuate sotto

controllo medico. 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 medico.

Per contro, tale disposizione non osta a che questa stessa normativa subordini l'esenzione delle dette analisi alla condizione che esse siano, almeno per il 40%, destinate a persone assicurate presso un ente previdenziale. Per determinare se enti di diritto privato possano essere riconosciuti ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, le autorità nazionali, in conformità al diritto comunitario e sotto il controllo dei giudici nazionali, possono infatti tener conto, in particolare, oltre che del carattere di interesse generale delle attività del soggetto passivo in questione e del fatto che altri soggetti passivi che svolgono le stesse attività beneficiano già di un simile riconoscimento, anche del fatto che i costi delle prestazioni in esame siano eventualmente presi a carico in gran parte da casse di malattia o da altri enti previdenziali.

(v. punti 29-30, 48, 51, 53, 55 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

8 giugno 2006(*)

«Sesta direttiva IVA – Esenzioni – Art. 13, parte A, nn. 1, lett. b) e c), e 2, lett. a) – Cure mediche assicurate da enti diversi da quelli di diritto pubblico – Cure alla persona effettuate nell'esercizio di professioni mediche – Analisi mediche effettuate da un laboratorio privato esterno ad una struttura sanitaria a fronte di prescrizioni mediche – Presupposti per l'esenzione – Potere discrezionale degli Stati membri – Limiti»

Nel procedimento C-106/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 25 novembre 2004, pervenuta in cancelleria il 3 marzo 2005, nella causa tra

L.u.P. GmbH

e

Finanzamt Bochum-Mitte,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, J. P. Puissochet, U. Lõhmus e A. Ó Caoimh (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 19 gennaio 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per la L.u.P. GmbH, inizialmente dai sigg. R. Todtenhöfer e N. Bohn, consulenti fiscali, successivamente dal sig. W. Krieger, Rechtsanwalt;
 - per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 marzo 2006,
- ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b) e c), e 2, lett. a), 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»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la L.u.P. GmbH (in prosieguo: la «L.u.P.») e il Finanzamt Bochum?Mitte (ufficio delle imposte di Bochum?Mitte; in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito al rifiuto di quest'ultimo di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») analisi mediche effettuate dalla L.u.P. per alcune società che gestiscono laboratori cui sono associati i medici generici che hanno prescritto le dette analisi nell'ambito di cure da loro dispensate.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della sesta direttiva dispone quanto 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;

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

4 L'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), terzo trattino, della medesima direttiva prevede:

«2. 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, lettera b, (...) all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

(...)

– [gli enti di cui trattasi] 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».

La normativa nazionale

5 L'art. 4, punto 14, prima frase, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, in prosieguo: l'«UStG») prevede l'esenzione per le «operazioni derivanti dall'esercizio della professione di medico, medico dentista, fisioterapista, kinesiterapista, ostetrico o da qualsiasi altra attività medica analoga ai sensi dell'art. 18, n. 1, punto 1, dell'Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito) oppure della professione di chimico-clinico».

6 Secondo il giudice del rinvio, un laboratorio medico costituito in società a responsabilità limitata (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) può fruire di tale disposizione. Infatti, per il Bundesverfassungsgericht (Corte costituzionale federale tedesca), il principio di parità di trattamento vieta distinzioni ai fini dell'esenzione, o meno, dell'imposta sulla cifra d'affari, unicamente in base alla forma giuridica di un'impresa.

7 L'art. 4, punto 16, lett. c), dell'UStG dispone come segue:

«Tra le attività menzionate all'art. 1, n. 1, punti 1°3, sono esenti da imposta:

(...)

16. le operazioni strettamente connesse alla gestione di ospedali, cliniche specializzate in esami diagnostici e altri centri medici, diagnostici o di analisi cliniche, (...) qualora:

(...)

c) nel caso di cliniche specializzate in esami diagnostici e di altri centri medici, diagnostici o di analisi cliniche, le prestazioni vengano effettuate sotto controllo medico e almeno il 40% delle prestazioni dell'anno precedente siano state dispensate alle persone di cui al punto 15, lett. b)».

8 Le persone indicate in quest'ultima disposizione sono gli assicurati presso un ente previdenziale, i beneficiari di sussidi sociali e i titolari di una pensione di vecchiaia (o di guerra).

La controversia nella causa principale e la questione pregiudiziale

9 La L.u.P. è una società a responsabilità limitata di diritto tedesco che ha come socio unico il dottor Scharmann, medico specializzato in medicina di laboratorio. Essa esegue analisi mediche, in particolare, per conto di società che gestiscono laboratori cui sono associati i medici generici che hanno prescritto le dette analisi nel contesto dei loro trattamenti.

10 Secondo il Finanzamt tali prestazioni dovevano essere assoggettate all'IVA.

11 La decisione del Finanzamt veniva confermata dal Finanzgericht (Sezione tributaria del tribunale) con la motivazione che, da un lato, sebbene la L.u.P. sia un «altro centro medico» ai sensi dell'art. 4, punto 16, dell'UStG, le prestazioni controverse non erano state rese «sotto il necessario controllo medico», come richiesto da tale disposizione e, dall'altro, la L.u.P. non aveva

dimostrato che almeno il 40% delle sue prestazioni era andato a beneficio dei soggetti indicati all'art. 4, punto 15, lett. b), dell'UStG.

12 La L.u.P. impugnava tale decisione dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) con un ricorso per «Revision» (ricorso per cassazione).

13 Nella sua decisione di rinvio, il Bundesfinanzhof rileva che il Finanzgericht ha giustamente ritenuto che le prestazioni controverse non sono esenti in base all'art. 4, punto 16, lett. c), dell'UStG, essendo accertato che tali prestazioni non sono andate a beneficio, nella percentuale richiesta, delle categorie di soggetti indicate al punto 15 della medesima disposizione.

14 Tale giudice tuttavia si chiede, innanzi tutto, se le prestazioni controverse debbano essere considerate «operazioni strettamente connesse» alle «cure mediche» assicurate da istituti «ospedalieri» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva oppure «prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche» ai sensi del n. 1, lett. c), dello stesso articolo.

15 Da un lato, il Bundesfinanzhof rileva che, nonostante le analisi mediche contribuiscano alla diagnosi delle malattie e possano quindi costituire prestazioni mediche ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, i laboratori che effettuano tali analisi normalmente non forniscono le loro prestazioni nell'ambito di un rapporto di fiducia con il paziente, il che esclude l'applicazione dell'esenzione prevista da tale disposizione (sentenza 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler, Racc. pag. I-6833, punto 35). Dall'altro, tale giudice osserva che, nonostante dalla sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-249, punto 20), si evinca che le analisi mediche costituiscono, secondo la Corte, operazioni strettamente connesse alle cure mediche ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della detta direttiva, le prestazioni dei medici che hanno prescritto le dette analisi sono, a suo avviso, esenti in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della medesima direttiva. Orbene, quest'ultima disposizione non si applicherebbe alle operazioni strettamente connesse alle cure mediche.

16 Secondo il giudice del rinvio, nel caso in cui le prestazioni controverse fossero esenti in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, l'art. 4, punto 16, lett. c), dell'UStG attuerebbe in modo inadeguato le disposizioni di tale direttiva. Peraltro, qualora tali prestazioni rientrassero nella sfera di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della detta direttiva, tale giudice si chiede se l'esenzione di operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle cure mediche possa essere negata invocando le condizioni elencate in tale numero e al n. 2 del detto articolo, mentre le cure mediche, invece, sono esenti anche se non soddisfano tali condizioni. È vero che la formulazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), autorizzerebbe tale interpretazione. Tuttavia, il requisito di cui a tale disposizione per quanto riguarda gli istituti di cura autorizzati potrebbe anche essere interpretato nel senso che riguarda unicamente l'ospedalizzazione e le cure mediche e non anche le operazioni che vi sono strettamente connesse. Inoltre, l'accesso alle cure mediche ed ospedaliere sarebbe reso più difficoltoso qualora venissero applicati requisiti più rigidi all'esenzione delle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione e alle dette cure. Questa situazione contravverrebbe anche al principio di neutralità fiscale, dato che gli ospedali, così come i centri medici e diagnostici, sono svantaggiati sotto il profilo fiscale ove non realizzino essi stessi le loro analisi mediche.

17 Il Bundesfinanzhof ha quindi deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b), e 2, della [sesta direttiva] 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».

Sulla questione pregiudiziale

18 Con la sua questione, il giudice del rinvio intende in sostanza individuare le condizioni cui l'art. 13, parte A, della sesta direttiva consente di subordinare la concessione dell'esenzione dell'IVA per quanto riguarda le analisi mediche effettuate da laboratori privati esterni a una struttura sanitaria a fronte di prescrizioni di medici generici.

19 Per poter rispondere a tale questione, occorre innanzitutto verificare se, come suppone il detto giudice, tale disposizione consente effettivamente agli Stati membri di esentare, alla stregua di quanto prevede la normativa nazionale controversa, analisi mediche di questo tipo e, in caso affermativo, a quali condizioni può essere subordinata tale esenzione.

Sull'esenzione delle prestazioni controverse nella causa principale

20 Come osserva il giudice del rinvio, le prestazioni mediche possono rientrare tra le esenzioni previste all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della sesta direttiva.

21 Ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), di tale direttiva, gli Stati membri esonerano, tra l'altro, 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. Quanto al n. 1, lett. c), di tale articolo, esso prevede l'esenzione delle prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato.

22 Secondo la giurisprudenza della Corte, il criterio in base al quale va delimitata la sfera di applicazione di questi due casi di esenzione non è tanto la natura della prestazione, quanto, piuttosto, il luogo della sua erogazione. Infatti, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva esonera 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, nello studio privato del prestatore quanto nel domicilio del paziente o altrove (v., in tal senso, sentenze 23 febbraio 1988, causa 353/85, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. 817, punti 32 e 33; Kügler, cit., punti 35 e 36, e 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier, Racc. pag. I-12911, punto 47).

Sulla natura delle prestazioni controverse nella causa principale

23 Nel caso di specie, nonostante il giudice del rinvio, nella sua decisione, nonché la L.u.P. e la Commissione delle Comunità europee, nelle loro osservazioni scritte, sembrano essere d'accordo nel considerare che le analisi mediche come quelle controverse nella causa principale possono costituire «operazioni (...) strettamente connesse» alle cure mediche ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, occorre verificare se tali analisi siano nondimeno «cure mediche» ai sensi della medesima disposizione oppure «prestazioni mediche» ai sensi del n. 1, lett. c), del medesimo articolo. Infatti, se così fosse, le dette analisi sarebbero esentate in virtù della sesta direttiva, a prescindere dal luogo in cui sono erogate, anche se quest'ultima disposizione non prevede espressamente l'esenzione delle operazioni strettamente connesse alle cure mediche (v., al riguardo, sentenza Dornier, cit., punto 47).

24 Secondo la giurisprudenza della Corte, 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. Tuttavia, l'interpretazione dei termini di tale disposizione deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA (sentenze Dornier, cit., punto 42, e 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I-4427, punto 29).

25 Come la Corte ha già dichiarato, sia l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, sia quella di cui allo stesso numero, lett. c), hanno l'obiettivo di ridurre i costi delle cure mediche (sentenze Dornier, cit., punto 43, e 20 novembre 2003, causa C-307/01, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, Racc. pag. I-13989, punto 58).

26 Per quanto riguarda le prestazioni di natura medica, risulta dalla giurisprudenza che i termini «cure mediche» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che in essi rientra il complesso delle prestazioni mediche considerate allo stesso numero, lett. c) (sentenza Dornier, cit., punto 50), poiché queste due disposizioni hanno come oggetto quello di disciplinare la totalità delle esenzioni delle prestazioni mediche in senso stretto (sentenza Kügler, cit., punto 36).

27 Di conseguenza, la nozione di «cure mediche» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva e quella di «prestazioni mediche» di cui al medesimo numero, lett. c), riguardano entrambe prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute (v., in tal senso, citata sentenza Dornier, punto 48).

28 Nel caso di specie, il giudice del rinvio dubita che analisi mediche quali quelle controverse nella causa principale costituiscano cure di questo tipo, pur riconoscendo che le dette analisi contribuiscono alla diagnosi delle malattie. Quanto alla Commissione, essa sostiene sia che, secondo un'interpretazione funzionale e teleologica delle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, un laboratorio che esegue analisi di questo tipo non può essere assimilato ad un centro diagnostico perché le dette analisi consentono soltanto di effettuare la diagnosi, sia che, secondo un'interpretazione sistematica delle stesse disposizioni, tali analisi potrebbero essere considerate cure mediche, in quanto permettono di effettuare la diagnosi e sono ad essa inerenti.

29 Al riguardo, occorre rammentare che, sebbene le «cure mediche» e le «prestazioni mediche» debbano avere uno scopo terapeutico, non ne consegue necessariamente che la finalità terapeutica di una prestazione debba essere intesa in un'accezione particolarmente rigorosa. Come deriva dalla giurisprudenza della Corte, le prestazioni mediche effettuate a fini di prevenzione possono beneficiare di un'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Infatti, 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 «cure mediche» e di «prestazioni mediche» è conforme all'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie, che è comune tanto all'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva quanto a quella prevista dallo stesso numero, lett. c). Pertanto, le prestazioni mediche rese allo scopo di tutelare, vuoi mantenendola, vuoi ristabilendola, la salute delle persone possono beneficiare dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della detta direttiva (v., in tal senso, sentenze 20 novembre 2003, causa C-212/01, Unterpertinger, Racc. pag. I-13859, punti 40 e 41, nonché d'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, cit., punti 58 e 59).

30 Orbene, analisi mediche che, come nella fattispecie, sono prescritte da medici generici nell'ambito di cure da loro dispensate sono idonee a contribuire al mantenimento della salute delle

persone, dal momento che, come qualsiasi altra prestazione medica effettuata a titolo preventivo, esse sono dirette a consentire l'osservazione e l'esame dei pazienti ancor prima che diventi necessario diagnosticare, curare o guarire un'eventuale malattia.

31 Ciò premesso, come la L.u.P. ha sostenuto all'udienza, e come il giudice del rinvio e la Commissione hanno ammesso che sia possibile, occorre considerare che, tenuto conto dell'obiettivo di ridurre i costi delle spese sanitarie perseguito dalle suddette esenzioni, analisi mediche quali quelle controverse nella causa principale, che hanno ad oggetto l'osservazione e l'esame dei pazienti a titolo preventivo, possono costituire «cure mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva o «prestazioni mediche» ai sensi del medesimo numero lett. c) (v., in tal senso, sentenza Commissione/Francia, cit. punto 30).

32 Tale interpretazione è inoltre conforme al principio di neutralità fiscale, il quale osta a che prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (sentenze 23 ottobre 2003, causa C?109/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I?12691, punto 20, nonché Kingscrest Associates e Montecello, cit., punto 54). Infatti, tale principio non sarebbe rispettato qualora le analisi mediche prescritte da medici generici fossero soggette ad un regime IVA diverso a seconda del luogo in cui sono effettuate, mentre la loro qualità è equivalente tenuto conto della formazione dei soggetti che le erogano (v., in tal senso, sentenze Dornier, cit., punto 49, e 27 aprile 2006, cause riunite C?443/04 e C?444/04, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, Racc. pag. I?3617, punti 40 e 41).

Sulla qualifica degli istituti che erogano le prestazioni controverse nella causa principale

33 Nel caso di specie, si evince dalla decisione di rinvio che le analisi mediche controverse nella causa principale sono state effettuate al di fuori dello studio professionale del medico generico che le ha prescritte. Ciò premesso, occorre esaminare se le dette analisi possono rientrare nella sfera d'applicazione dell'art. 13 parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

34 Secondo la Commissione, un laboratorio quale quello di cui trattasi nella causa principale non è né un istituto ospedaliero né un «centro medico e diagnostico» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. A suo parere, non è neanche un altro istituto «della stessa natura» perché la struttura di questa disposizione rimanderebbe agli istituti dotati di un'organizzazione elaborata. Infine, non potrebbe essere considerato come un centro diagnostico perché le analisi consentono soltanto di effettuare una diagnosi.

35 Tale tesi non può essere accolta. Infatti, giacché le analisi mediche rientrano, tenuto conto del loro scopo terapeutico, nella nozione di «cure mediche» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, un laboratorio come quello di cui trattasi nella causa principale deve essere considerato un istituto «della stessa natura» degli «istituti ospedalieri» e dei «centri medici e diagnostici» ai sensi di tale disposizione.

36 Del resto, come risulta dai punti 31 e 32 della presente sentenza, sia l'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e c), della sesta direttiva sia il principio di neutralità fiscale ostano a che analisi mediche siano soggette ad un regime IVA diverso a seconda del luogo in cui sono effettuate, laddove la loro qualità è equivalente tenuto conto della formazione dei soggetti che le erogano.

37 Quanto alla tesi della Commissione, secondo la quale risulterebbe dalla giurisprudenza in materia di esenzioni che le operazioni effettuate a monte di quelle fornite dall'ultimo soggetto che le ha erogate non sono esenti (sentenze 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania, Racc. pag. 2655, punto 20; 8 marzo 2001, causa C?240/99, Skandia, Racc. pag. I?1951, punti 40

e 41; 13 dicembre 2001, causa C-235/00, CSC Financial Services, Racc. pag. I-10237, punti 39 e 40, e 3 marzo 2005, causa C-472/03, Arthur Andersen, Racc. pag. I-1719, punto 39), cosicché solo le analisi mediche effettuate da laboratori per conto di pazienti nell'ambito di un rapporto contrattuale diretto con questi ultimi rientrerebbero nella sfera d'applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, anch'essa deve essere respinta, poiché tale giurisprudenza si riferisce all'interpretazione di altre esenzioni, che sono formulate diversamente e hanno scopi diversi da quelli perseguiti da quest'ultima disposizione (v., in tal senso, sentenza 11 luglio 1985, Commissione/Germania, cit., punto 13).

38 Inoltre, la Corte ha già dichiarato, per quanto riguarda l'esenzione della trasmissione di prelievi da parte di laboratori per effettuare analisi mediche, che è indifferente, ai fini dell'applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, che il laboratorio che effettua il detto prelievo proceda anche alle analisi, ovvero demandi tale incarico ad un altro laboratorio pur restandone responsabile verso il paziente, o ancora ? in relazione al tipo di analisi effettuate ? sia costretto a trasmettere il prelievo ad un laboratorio specializzato (sentenza Commissione/Francia, cit., punto 28). Del pari, si evince dal punto 67 della sentenza d'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, cit., che controlli medici diretti principalmente a permettere la prevenzione e l'individuazione di malattie e la verifica costante dello stato di salute dei lavoratori o degli assicurati possono soddisfare i requisiti per l'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, anche se sono stati chiesti da terzi.

39 Risulta quindi da quanto precede che analisi mediche effettuate da un laboratorio privato, come quello di cui trattasi nella causa principale, che hanno ad oggetto l'osservazione e l'esame dei pazienti a titolo preventivo, possono rientrare nella sfera di applicazione dell'esenzione per le cure mediche di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

40 Occorre quindi verificare a quali condizioni tale disposizione consente di assoggettare un'esenzione del genere.

Sulle condizioni per l'esenzione

41 Dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva deriva che laboratori privati i quali, come quello controverso nella causa principale, rientrano nella nozione di «altri istituti della stessa natura» di cui a tale norma devono, per beneficiare dell'esenzione ivi sancita, essere «debitamente riconosciuti».

42 Come già dichiarato, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva non precisa le condizioni e le modalità di tale riconoscimento. Spetta quindi, in via di principio, al diritto nazionale di ogni Stato membro fissare le norme in base alle quali gli istituti che lo richiedono possono ottenere tale riconoscimento. Gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale al riguardo (sentenza Dornier, cit., punti 64 e 81).

43 Inoltre, l'art. 13, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva consente agli Stati membri di subordinare la concessione dell'esenzione prevista al n. 1, lett. b), ad enti diversi da quelli di diritto pubblico all'osservanza di una delle condizioni menzionate nel prosieguo di tale disposizione (v., in tal senso, sentenza Dornier, cit., punto 65). Gli Stati membri sono liberi di imporre tali condizioni facoltative in via supplementare per la concessione della detta esenzione (v., in tal senso, sentenza Kingscrest Associates e Montecello, cit., punto 38).

44 Dalla formulazione della questione pregiudiziale emerge che il giudice del rinvio si chiede se tali disposizioni consentono di subordinare l'esenzione di analisi mediche quali quelle controverse nella causa principale a condizioni cui non è soggetta l'esenzione delle cure rese dai medici generici che hanno prescritto tali analisi.

45 A questo proposito, è sufficiente osservare che dalla formulazione stessa dell'art 13, parte A, n. 2, della sesta direttiva si evince che le condizioni menzionate alla lett. a), di tale articolo possono essere applicate unicamente alle prestazioni mediche di cui al n. 1, lett. b), e non alle cure esenti in forza del n. 1, lett. c), del medesimo. Inoltre, quest'ultima disposizione subordina l'esenzione delle dette cure non allo status di diritto pubblico o al riconoscimento da parte dello Stato membro interessato dell'ente o dell'istituto che le assicurano, ma alla condizione che tali cure siano dispensate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dalla normativa nazionale (sentenza Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, cit., punto 23).

46 È pertanto insito in tali disposizioni che l'esenzione delle analisi mediche possa essere soggetta a condizioni che non si applicano ai medici che hanno prescritto le dette analisi.

47 Inoltre, contrariamente a quanto suggerisce il giudice del rinvio, sia dal potere discrezionale di cui godono gli Stati membri per riconoscere istituti di diritto privato ai fini dell'applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva sia dalle disposizioni del n. 2, lett. a), di tale articolo, il quale non obbliga i detti Stati ad imporre le condizioni ivi menzionate, ma consente loro di imporle caso per caso, deriva che tali Stati membri possono, in linea di principio, subordinare l'esenzione delle analisi mediche in quanto cure mediche a condizioni diverse da quelle applicate per l'esenzione delle operazioni strettamente connesse a siffatte cure.

48 Secondo una giurisprudenza costante, spetta tuttavia ai giudici nazionali valutare se gli Stati membri, imponendo simili condizioni, abbiano rispettato i limiti del loro potere discrezionale applicando i principi comunitari, in particolare il principio di parità di trattamento, il quale, in materia di IVA, si traduce nel principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, citate sentenze Dornier, punto 69, Kingscrest Associates e Montecello, punto 52, e Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, punto 36).

49 Nel caso di specie, emerge dalla decisione di rinvio che la normativa nazionale subordina l'esenzione delle analisi mediche effettuate da un laboratorio quale quello di cui trattasi nella causa principale alla condizione che le dette analisi, da un lato, siano effettuate sotto controllo medico e, dall'altro, riguardino, per almeno il 40%, persone assicurate presso un ente previdenziale.

50 Al riguardo, occorre fin da subito sottolineare che il rispetto del principio di neutralità fiscale esige innanzi tutto che tutte le categorie di istituti privati di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva siano sottoposte alle stesse condizioni ai fini del loro riconoscimento per l'erogazione di prestazioni analoghe. Nella fattispecie, spetta quindi al giudice del rinvio verificare se la normativa nazionale rispetta quest'esigenza o se, al contrario, limita l'ambito di applicazione delle condizioni in questione a determinati tipi di istituti, mentre altri ne restano esclusi.

51 Inoltre, qualora la normativa nazionale sottoponga l'esenzione delle cure mediche analoghe a quelle controverse nella causa principale a tali condizioni, il che spetta al giudice del rinvio stabilire, occorre ricordare che la Corte ha già dichiarato che la condizione relativa al 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 (sentenza Dornier, cit., punto 70).

52 Pertanto, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, uno Stato membro non può legittimamente subordinare il riconoscimento degli enti di diritto privato alla condizione che le analisi mediche effettuate da questi ultimi debbano essere fornite sotto controllo medico (v., in tal senso, sentenza Dornier, cit., punti 71 e 82).

53 Quanto alla seconda condizione, sempre dalla giurisprudenza deriva che, per determinare se enti di diritto privato possano essere riconosciuti ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, le autorità nazionali, in conformità al diritto comunitario e sotto il controllo dei giudici nazionali, possono tener conto, in particolare, oltre che del carattere di interesse generale delle attività del soggetto passivo in questione e del fatto che altri soggetti passivi che svolgono le stesse attività beneficiano già di un simile riconoscimento, anche del fatto che i costi delle prestazioni in esame siano eventualmente presi a carico in gran parte da casse di malattia o da altri enti previdenziali.

54 Pertanto, imponendo, ai fini del riconoscimento come laboratori di diritto privato per l'applicazione della detta esenzione, che le analisi mediche effettuate dai laboratori interessati siano, almeno per il 40%, a beneficio di assicurati presso un ente previdenziale, lo Stato membro interessato non ha ecceduto il potere discrezionale attribuitogli dalla detta disposizione.

55 Considerato quanto precede, occorre risolvere la questione presentata nel senso che:

– L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che analisi mediche che hanno ad oggetto l'osservazione e l'esame dei pazienti a titolo preventivo, effettuate, come quelle di cui trattasi nella causa principale, da un laboratorio privato esterno a una struttura sanitaria a fronte di prescrizioni di medici generici, possono rientrare nell'esenzione di cui a tale disposizione come cure mediche dispensate da un altro istituto di diritto privato debitamente riconosciuto ai sensi della detta disposizione.

– L'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b), e 2, lett. a), della detta direttiva non osta ad una normativa nazionale che subordina l'esenzione di tali analisi mediche a condizioni che, da un lato, non si applicano all'esenzione delle cure dispensate dai medici generici che le hanno prescritte e, dall'altro, sono diverse da quelle che si applicano alle operazioni strettamente connesse alle cure mediche ai sensi della prima di tali disposizioni.

– L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della medesima direttiva osta ad una normativa nazionale che subordina l'esenzione di analisi mediche effettuate da un laboratorio privato esterno a una struttura sanitaria alla condizione che esse siano effettuate sotto controllo medico. Tale disposizione non osta invece a che questa stessa normativa subordini l'esenzione delle dette analisi alla condizione che esse siano, almeno per il 40%, destinate a persone assicurate presso un ente previdenziale.

Sulle spese

56 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

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 analisi mediche che hanno ad oggetto l'osservazione e l'esame dei pazienti a titolo preventivo, effettuate, come quelle di cui trattasi nella causa principale, da un laboratorio privato esterno a una struttura sanitaria a fronte di prescrizioni di medici generici, possono rientrare nell'esenzione di cui a tale disposizione come cure mediche dispensate da un altro istituto di diritto privato debitamente riconosciuto ai sensi della detta disposizione.

L'art. 13, parte A, nn. 1, lett. b), e 2, lett. a), della detta direttiva non osta ad una normativa nazionale che subordina l'esenzione di tali analisi mediche a condizioni che, da un lato, non si applicano all'esenzione delle cure dispensate dai medici generici che le hanno prescritte e, dall'altro, sono diverse da quelle che si applicano alle operazioni strettamente connesse alle cure mediche ai sensi della prima di tali disposizioni.

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della medesima direttiva osta ad una normativa nazionale che subordina l'esenzione di analisi mediche effettuate da un laboratorio privato esterno a una struttura sanitaria alla condizione che esse siano effettuate sotto controllo medico. Tale disposizione non osta invece a che questa stessa normativa subordini l'esenzione delle dette analisi alla condizione che esse siano, almeno per il 40%, destinate a persone assicurate presso un ente previdenziale.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.