

**SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)**

27 marzo 2014 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – IVA – Ambito di applicazione – Determinazione della base imponibile – Nozione di “sovvenzione direttamente connessa al prezzo” – Versamento di un forfait da parte della cassa nazionale di assicurazione malattia alle strutture residenziali per anziani non autosufficienti»

Nella causa C-151/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla cour administrative d’appel de Versailles (Francia), con decisione del 7 marzo 2013, pervenuta in cancelleria il 25 marzo 2013, nel procedimento

**Le Rayon d’Or SARL**

contro

**Ministre de l’Économie et des Finances,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da A. Borg Barthet, presidente di sezione, M. Berger e F. Biltgen (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Cruz Villalón

cancelliere: V. Tourrès, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza dell’8 gennaio 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per Le Rayon d’Or SARL, da A. Grousset, E. Ashworth e F. Bertacchi, avocats;
- per il governo francese, da D. Colas e J. S. Pilczer, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

**Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), e dell’articolo 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in

prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società Le Rayon d'Or SARL (in prosieguo: la «società Le Rayon d'Or»), con sede in Francia, e l'amministrazione tributaria, rappresentata dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, in merito al calcolo del prorata di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), applicabile ad una struttura residenziale per anziani non autosufficienti (in prosieguo: la «EHPAD»).

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

3 L'articolo 2, paragrafo 1, della sesta direttiva così recita:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva dispone quanto segue:

*All'interno del paese:*

1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...) da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

5 L'articolo 13, parte A, paragrafo 1, della sesta direttiva elenca una serie di esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico. Gli Stati membri devono così esonerare, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, in particolare:

«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 dallo Stato membro interessato».

6 La direttiva IVA, conformemente ai suoi articoli 411 e 413, ha abrogato e sostituito, dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva. Le disposizioni della direttiva IVA sono sostanzialmente identiche alle disposizioni corrispondenti della sesta direttiva.

7 Ai termini dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

8 L'articolo 73 della direttiva IVA, che ha sostituito l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, così recita:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

9 L'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva IVA sono così formulati:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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 dallo Stato membro interessato».

10 L'articolo 174, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Il prorata di detrazione risulta da una frazione che presenta i seguenti importi:

a) al numeratore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione a norma degli articoli 168 e 169;

b) al denominatore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a detrazione.

Gli Stati membri possono includere nel denominatore l'importo delle sovvenzioni diverse da quelle direttamente connesse al prezzo delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 73».

### *Il diritto francese*

11 Come emerge dalla decisione di rinvio, l'articolo 256 del codice generale delle imposte (in prosieguo: il «CGI») così recita:

«Sono soggette all'[IVA] le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

12 Ai sensi dell'articolo 261, paragrafo 4, punto 1° ter, del CGI, «sono esenti da [IVA] le cure

fornite da residenze private per anziani menzionate all'articolo L. 312-1, parte I, punto 6, del code de l'action sociale et des familles, prese in carico mediante un forfait annuo globale di cure in applicazione dell'articolo L. 174-7 del code de la sécurité sociale».

13 L'articolo 266, paragrafo 1, lettera a), del CGI prevede quanto segue:

«1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...) da tutti gli importi, valori, beni o servizi versati o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

14 A termini dell'articolo L. 174-7 del code de la sécurité sociale:

«Le spese relative alle cure mediche fornite agli assicurati e ai beneficiari dell'assistenza sociale nelle strutture e i servizi di cui all'articolo L. 162-24-1 sono sostenute dai regimi di assicurazione malattia o a titolo dell'assistenza sociale, secondo le modalità fissate dalle normative, eventualmente secondo formule forfettarie».

15 Ai sensi dell'articolo L. 313-12 del code de l'action sociale et des familles, le EHPAD che hanno siglato una convenzione pluriennale con il presidente del consiglio generale e l'autorità competente dello Stato ricevono un forfait globale per le cure che prestano.

16 L'articolo R. 314-158 del code de l'action sociale et des familles dispone quanto segue:

«Le prestazioni fornite dalle strutture o dalle sezioni di strutture menzionate all'articolo L. 313-12 (...) comportano:

1° Una tariffa giornaliera relativa all'alloggio,

2° Una tariffa giornaliera relativa all'assistenza prestata a persone non autosufficienti,

3° Una tariffa giornaliera relativa alle cure».

17 L'articolo R. 314-161 del code de l'action sociale et des familles dispone quanto segue:

«La tariffa relativa alle cure copre le prestazioni mediche e paramediche necessarie alla presa in carico delle patologie somatiche e psichiche delle persone residenti nella struttura, nonché le prestazioni paramediche corrispondenti alle cure connesse allo stato di non autosufficienza delle persone ospitate».

18 Secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, le modalità di calcolo del «forfait cure» tengono conto del numero di residenti accolti in ciascuna struttura e del loro grado di non autosufficienza, valutati secondo le condizioni definite agli articoli R. 314-170 e R. 314-171 del code de l'action sociale et des familles, e di coefficienti storici determinati a livello nazionale e aggiornati ogni anno sulla base delle spese medie di tutte le EHPAD.

### **Fatti della causa principale e questione pregiudiziale**

19 La società Le Rayon d'Or, che gestisce una EHPAD, ha ritenuto che le somme ad essa versate dalla cassa di assicurazione malattia a titolo del «forfait cure» fossero escluse dal campo di applicazione dell'IVA e che, quindi, queste somme non dovessero essere prese in conto per determinare il prorata di detrazione dell'IVA negli anni dal 2006 al 2008. Essa ha quindi effettuato

una rettifica per gli anni in questione dell'imposta detraibile e ha chiesto alle autorità fiscali il rimborso di EUR 60 064.

20 Poiché l'amministrazione fiscale ha respinto tale domanda, la società Le Rayon d'Or ha investito della controversia il tribunal administratif de Montreuil. Dal momento che tale giudice ha respinto il suo ricorso, la società Le Rayon d'Or ha interposto appello dinanzi alla cour administrative d'appel de Versailles.

21 Dinanzi a tale giudice la società Le Rayon d'Or ha confermato il suo punto di vista secondo cui le disposizioni nazionali sono contrarie alla sesta direttiva e alla direttiva IVA, in quanto producono come effetto l'esenzione dall'IVA per le somme corrispondenti al «forfait cure» le quali, secondo tale società, sono escluse dal campo di applicazione di tale imposta. A sostegno della sua tesi, la società Le Rayon d'Or ha fatto valere che le modalità di calcolo del «forfait cure» non permettono di qualificare quest'ultimo come «sovvenzione direttamente connessa al prezzo» delle prestazioni di cure dispensate dalle EHPAD alle persone ospitate.

22 Infatti, in primo luogo, le prestazioni fornite ai residenti non sarebbero predeterminate né personalizzate e il loro prezzo non sarebbe portato a conoscenza dei residenti. Inoltre, poiché il legislatore ha stabilito il principio della gratuità delle cure mediche all'interno delle EHPAD, i residenti avrebbero il diritto di godere di tale gratuità indipendentemente dall'importo della sovvenzione concessa alla struttura e dal suo grado di adeguamento rispetto ai costi, che essa è diretta a coprire. Infine, l'importo del contributo ricevuto da una determinata struttura non coinciderebbe con il costo effettivo delle cure.

23 L'amministrazione fiscale ha fatto valere, in via principale, che il «forfait cure» deve essere inteso non come una sovvenzione, ma come un sistema di tariffazione e che il fatto che la tariffazione sia determinata sulla base delle necessità di cure non preclude la qualificazione di «prestazioni a titolo oneroso». In subordine, tale amministrazione ha sostenuto, in particolare, che esiste un nesso diretto e immediato tra il versamento del «forfait cure» e le prestazioni fornite ai beneficiari. È pur vero che la prestazione non è necessariamente personalizzata, ma potrebbe esserlo. Inoltre, la società Le Rayon d'Or avrebbe un obbligo legale di fornire le cure di cui trattasi, il cui prezzo non dovrebbe essere pagato né dai beneficiari delle cure, né essere proporzionale al valore di tali servizi.

24 Ciò premesso, la cour administrative d'appel de Versailles ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, ripreso all'articolo 73 della direttiva [IVA], debba essere interpretato nel senso che il “forfait cure” versato dalle casse di assicurazione malattia alle [EHPAD], conformemente alle disposizioni dell'articolo L. 174-7 del code de la sécurité sociale, ed esentato dall'[IVA] in applicazione delle disposizioni dell'articolo 261, paragrafo 4, punto 1 ter, del [CGI], costituisce una sovvenzione direttamente connessa al prezzo delle prestazioni di cure fornite ai residenti e rientrante a tale titolo nel campo di applicazione dell'[IVA]».

### **Sulla questione pregiudiziale**

25 In limine, occorre ricordare che, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia ad esso sottoposta. In tale prospettiva spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte (v., segnatamente, sentenze Haug, C?286/05, EU:C:2006:296, punto 17; Campina, C?45/06, EU:C:2007:154, punto 30, e Hawlett-Packard Europe, C?361/11, EU:C:2013:18, punto 35).

26 A tal fine, la Corte può trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale e, in particolare, dalla motivazione della decisione di rinvio le norme e i principi del diritto dell'Unione che richiedono un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto della controversia di cui al procedimento principale (v. sentenza Byankov, C?249/11, EU:C:2012:608, punto 58).

27 Nel caso di specie, risulta dalla decisione di rinvio che il procedimento principale riguarda essenzialmente la questione se un versamento forfettario come il «forfait cure» rientri nell'ambito di applicazione dell'IVA e debba essere preso in considerazione ai fini del calcolo del prorata di detrazione.

28 Occorre quindi intendere la questione come diretta, in sostanza, a stabilire se l'articolo 11, parte A, lettera a), della sesta direttiva nonché l'articolo 73 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che un versamento forfettario, come il «forfait cure» di cui al procedimento principale, costituisce il corrispettivo delle prestazioni di cure effettuate a titolo oneroso da una EHPAD a beneficio dei suoi residenti e rientra, a tale titolo, nell'ambito di applicazione dell'IVA.

29 Per rispondere a tale questione, occorre rammentare da un lato che, in conformità all'articolo 2 della sesta direttiva, che definisce l'ambito di applicazione dell'IVA, sono soggette ad IVA le «prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso» e che, secondo costante giurisprudenza della Corte, una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, ed è dunque imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (v., in particolare, sentenze Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punto 14; Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punto 39, e RCI Europe, C?37/08, EU:C:2009:507, punto 24).

30 D'altra parte, la Corte ha già giudicato che le sovvenzioni direttamente collegate al prezzo di un'operazione imponibile costituiscono solo una delle situazioni previste dall'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva e che, indipendentemente dalla situazione particolare in questione, la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita comunque da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato (v., in tal senso, sentenza Keeping Newcastle Warm, C?353/00, EU:C:2002:369, punti 23 e 25).

31 Poiché l'articolo 73 della direttiva IVA, che ha sostituito l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva è, in sostanza, identico a quest'ultima disposizione, la giurisprudenza citata ai due punti precedenti e i suoi sviluppi futuri si applicano *mutatis mutandis* a detto articolo 73.

32 Orbene, occorre constatare che il «forfait cure» di cui al procedimento principale, versato dalla cassa nazionale di assicurazione malattia alle EHPAD, è percepito da queste ultime quale corrispettivo dei servizi di cure che prestano, con formule diverse, alle persone ivi residenti.

33 Infatti, in primo luogo, come ha ammesso la società Le Rayon d'Or nel corso dell'udienza, le EHPAD devono effettivamente fornire, quale corrispettivo del pagamento di detto forfait,

prestazioni di servizi ai loro residenti.

34 Inoltre, perché una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso» ai sensi di tale direttiva, non occorre che il corrispettivo di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di quest'ultima, ma il corrispettivo può essere versato da un terzo (v., in tal senso, sentenza *Loyalty Management UK e Baxi Group*, C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, punto 56).

35 La circostanza per cui nel procedimento principale il beneficiario diretto delle prestazioni di servizi di cui trattasi non è la cassa nazionale di assicurazione malattia che paga il forfait, ma l'assicurato, non è tale da interrompere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto, contrariamente a quanto sostiene la società *Le Rayon d'Or*.

36 Infine, risulta dalla giurisprudenza della Corte che quando, come nel procedimento principale, la prestazione di servizi di cui trattasi è caratterizzata, segnatamente, dalla disponibilità permanente del prestatore di servizi a fornire, all'occorrenza, le prestazioni di cure richieste dai residenti, non è necessario, per ammettere la sussistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e il corrispettivo ottenuto, stabilire che un pagamento si riferisce ad una prestazione di cure personalizzata e specifica effettuata su richiesta di un residente (v., in tal senso, sentenza *Kennemer Golf*, EU:C:2002:200, punto 40).

37 Di conseguenza, la circostanza che le prestazioni di cure fornite, nel procedimento principale, ai residenti non siano né predeterminate né personalizzate e che il compenso sia versato in forma di forfait non è neanche tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati.

38 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva nonché l'articolo 73 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che un versamento forfettario, come il «forfait cure» di cui al procedimento principale, costituisce il corrispettivo delle prestazioni di cure effettuate a titolo oneroso da una EHPAD a beneficio dei suoi residenti e rientra, a tale titolo, nell'ambito di applicazione dell'IVA.

## **Sulle spese**

39 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Sesta Sezione) dichiara:

**L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché l'articolo 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che un versamento forfettario, come il «forfait cure» di cui al procedimento principale, costituisce il corrispettivo delle prestazioni di cure effettuate a titolo oneroso da una struttura residenziale per anziani non autosufficienti a beneficio dei suoi residenti e rientra, a tale titolo, nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.**

Firme

\* Lingua processuale: il francese.