

|

61999C0076

Conclusioni dell'avvocato generale Fennelly del 25 maggio 2000. - Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese. - Inadempimento da parte di uno Stato - Sesta direttiva sull'IVA - Art. 13, parte A, n. 1, lett. b) - Operazioni strettamente connesse - Nozione. - Causa C-76/99.

raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-00249

Conclusioni dell'avvocato generale

1. Con il presente ricorso per inadempimento la Commissione contesta la distinzione operata dalle autorità fiscali francesi tra due forme di contratti di cooperazione tra laboratori che svolgono analisi biologiche di prelievi effettuati su pazienti dietro richiesta del loro medico. Nei casi in cui il laboratorio che effettua il prelievo è obbligato dalla legislazione francese a trasmettere il campione ad un laboratorio più specializzato ai fini delle analisi, l'indennità forfettaria che il laboratorio che svolge le analisi è tenuto a versare al laboratorio che ha effettuato il prelievo è soggetta ad IVA. Quest'ultima, tuttavia, non viene riscossa allorché il prelievo viene trasmesso nell'ambito di un accordo contrattuale volontario. La Commissione considera ingiustificata tale distinzione. A suo parere, detti accordi di cooperazione tra laboratori dovrebbero essere tutti considerati esenti da IVA ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva IVA .

I - Il contesto in fatto e in diritto

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

«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 (...).».

3. A norma dell'art. 261-4-1 del codice generale delle imposte francese (Code Général des Impôts), le analisi medico-biologiche sono esenti da IVA. Secondo le istruzioni ministeriali del 1982, emanate con riferimento a tale disposizione, essa è volta ad esentare gli esami biologici

destinati a «facilitare la prevenzione, la diagnosi e la cura delle malattie umane» .

4. L'art. L. 760, quinto comma, del codice francese della sanità pubblica (Code de la Santé Publique, in prosieguo: il «CSP»), nella versione modificata, stabilisce che la trasmissione dei prelievi da un laboratorio ad un altro ai fini delle analisi può avvenire soltanto nell'ambito di un «contratto di collaborazione». Detti contratti devono precisare la natura e le modalità delle trasmissioni effettuate . Sembrerebbe che nove laboratori siano stati autorizzati ad effettuare tali analisi e che essi possano fatturare il servizio prestato al laboratorio che ha effettuato il prelievo soltanto ad una tariffa ridotta («un tarif minoré»). Ai sensi dell'art. L. 760, ottavo comma, del CSP, il laboratorio che ha effettuato il prelievo rimane legalmente responsabile nei confronti del paziente sia per le analisi che per la fatturazione.

5. Determinate analisi non possono formare oggetto dei suddetti contratti di collaborazione. A tale proposito, l'art. L. 759 del CSP dispone che l'esecuzione delle analisi per le quali è prescritta una qualifica speciale o che implicano l'impiego di prodotti particolarmente pericolosi ovvero richiedono l'applicazione di tecniche eccezionalmente delicate o nuove può essere riservata a determinati laboratori e a determinate categorie di persone. L'elenco dei laboratori autorizzati viene predisposto dal ministro della Sanità.

6. Tuttavia, al fine di assicurare il servizio in tutto il territorio nazionale, i pazienti che necessitino di analisi specialistiche possono rivolgersi ad un laboratorio o ad un infermiere di loro scelta per effettuare il prelievo da sottoporre ad analisi. Il laboratorio (o l'infermiere) deve quindi fare in modo di trasmettere il prelievo ad un laboratorio specializzato per l'analisi. I prelievi, nel caso in cui siano stati effettuati da un infermiere, in genere vengono depositati temporaneamente presso una farmacia, dalla quale vengono trasmessi ad un laboratorio specializzato . I contratti di collaborazione obbligatori per dette analisi saranno di seguito indicati come contratti a forfait.

7. L'art. 36 della legge 18 gennaio 1994, n. 94-43, che modifica l'ultimo comma dell'art. L. 760 del CSP, dispone che il laboratorio che svolge analisi specialistiche riservategli nell'ambito di tali contratti a forfait deve versare al laboratorio che ha effettuato il prelievo un'indennità forfettaria («une indemnité forfaitaire») per la trasmissione del prelievo. L'importo di detta indennità è stabilito mediante decreto ministeriale. Il laboratorio di analisi (specializzato) fattura direttamente al paziente l'analisi svolta sul prelievo trasmesso dal laboratorio che l'ha effettuato. Questo servizio non è soggetto ad IVA. Nel caso in cui il laboratorio che ha effettuato il prelievo fatturi tale operazione al paziente, anche tale fattura è esente da IVA. Tuttavia, conformemente alle istruzioni 3 A-7-82, nel caso dei contratti a forfait il laboratorio che ha effettuato le analisi deve versare al laboratorio che ha trasmesso il prelievo l'IVA sulle spese di trasmissione («honoraires de transmission»). In altre parole, l'IVA è dovuta sull'indennità forfettaria versata dal laboratorio che ha effettuato le analisi a quello che ha effettuato il prelievo.

II - Il contesto

8. In seguito ad una denuncia, con lettera 25 gennaio 1996 la Commissione chiedeva alle autorità francesi su quali basi l'importo versato in forza dei contratti a forfait fosse assoggettato ad IVA . Nella loro risposta, le autorità francesi citavano in particolare una sentenza del Conseil d'État francese in cui gli importi da pagare per la trasmissione di prelievi nell'ambito dei contratti a forfait erano descritti come pagamenti per un «servizio di assistenza commerciale» («un service d'apport d'affaires») .

9. La Commissione, ritenendo che l'assoggettamento ad IVA delle indennità forfettarie dovute nell'ambito dei contratti a forfait costituisca un'infrazione all'art. 13, parte, A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, il 7 luglio 1997 inviava alla Francia una lettera di messa in mora .

10. Il 5 marzo 1998, la Commissione decideva di inviare alla Francia un parere motivato, nel quale confermava le conclusioni formulate nella lettera di messa in mora, secondo cui la distinzione

operata dal governo francese era artificiosa, in quanto costituiva in realtà una distinzione fondata sulle modalità di remunerazione del laboratorio che effettua il prelievo . Così, nel caso dei contratti di collaborazione, il laboratorio che aveva effettuato il prelievo veniva remunerato attraverso la tariffa ridotta fatturatagli dal laboratorio che aveva svolto le analisi, in quanto fatturava al paziente la tariffa piena, mentre nel caso dei contratti a forfait la sua remunerazione veniva ricavata dall'indennità versatagli dal laboratorio che aveva eseguito le analisi. La Commissione osservava che le tariffe erano stabilite dall'autorità pubblica e, secondo le informazioni ch'essa aveva ricevuto dal settore in questione, non erano state fissate a livelli eccessivi. La Francia veniva quindi invitata ad adottare i provvedimenti necessari ad adempiere entro due mesi gli obblighi ad essa incombenti in forza della sesta direttiva.

11. La Francia replicava con lettera 28 maggio 1998. A suo parere, gli addebiti mossi dalla Commissione erano privi di fondamento; mentre la cooperazione nell'ambito di un contratto di collaborazione poteva essere qualificata come forma classica di subappalto, la trasmissione di prelievi nel contesto dei contratti a forfait costituiva una forma di servizio di assistenza commerciale al laboratorio che eseguiva le analisi, servizio autonomo rispetto a quello di analisi fornito da quest'ultimo al paziente. La Francia faceva valere, in particolare, le sentenze Henriksen e Commissione/Regno Unito per affermare che nei contratti a forfait erano comprese due operazioni distinte.

12. Non condividendo questo parere, la Commissione ha adito la Corte il 3 marzo 1999. Nel ricorso essa chiede che la Corte voglia:

- dichiarare che la Repubblica francese, riscuotendo l'IVA sulle indennità forfettarie relative ai prelievi di analisi mediche, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE (sesta direttiva IVA);

- condannare la Repubblica francese alle spese.

I - Osservazioni

13. La Commissione sostiene che, nell'ambito dell'«ospedalizzazione e [del]le cure mediche», la nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva comprende la trasmissione di un prelievo da un laboratorio che l'ha effettuato ad un altro laboratorio ai fini delle analisi, in quanto l'obiettivo del prelievo è l'analisi del campione. Non si dovrebbe operare alcuna distinzione per i contratti a forfait; l'invio del prelievo al laboratorio autorizzato ad effettuare le analisi è accessorio e strettamente connesso all'analisi medico-biologica del prelievo da parte di questo, per non dire che ne costituisce parte integrante, e va pertanto considerato come un'operazione «strettamente connessa» a «cure mediche». La Commissione sostiene che la giurisprudenza Henriksen ed Occhiali correttivi , invocata dalla Francia nella replica al parere motivato, non è pertinente. Detta giurisprudenza non confermerebbe la tesi secondo cui le persone che effettuano le varie operazioni ritenute «strettamente connesse» alle «cure mediche» devono essere le stesse.

14. Senza prendere posizione sul fatto che la legislazione francese riserva lo svolgimento di talune analisi a determinati laboratori, la Commissione rammenta che, sebbene gli Stati membri possano fissare le condizioni per fruire di un'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, la definizione del contenuto sostanziale delle operazioni rientranti nell'esenzione costituisce materia di diritto comunitario. A suo parere, la distinzione controversa viola il principio di neutralità che, unitamente al principio di uniformità, prescrive che il campo di applicazione sia dell'IVA che delle relative esenzioni venga interpretato nel modo più obiettivo possibile. Poiché non esiste una differenza economica apprezzabile tra le due categorie di contratti di cooperazione, a parere della Commissione la loro differenza di struttura, imposta dal CSP, non ne giustifica la distinzione ai fini dell'IVA.

15. La Francia basa la sua difesa anzitutto sul principio consolidato secondo cui le esenzioni dall'IVA vanno interpretate restrittivamente. Per quanto riguarda i contratti di collaborazione, le tariffe concordate tra il laboratorio che ha trasmesso il prelievo e quello che esegue le analisi sono calcolate in modo da consentire al primo di realizzare un profitto. La responsabilità delle analisi resta tuttavia a carico del laboratorio che fattura il servizio al paziente ed il cui direttore firma il relativo referto. La Francia conclude pertanto che nei contratti di collaborazione entrambi i laboratori possono essere considerati come implicati nell'analisi medico-biologica del prelievo e che, di conseguenza, dev'essere applicata l'esenzione. Non vale lo stesso nel caso dei contratti a forfait, in cui il laboratorio che esegue l'analisi fattura quest'ultima al paziente e versa un'indennità forfettaria al laboratorio che trasmette il prelievo, diretta a coprire le spese sostenute da quest'ultimo. La Francia sostiene che tale indennità è diretta a remunerare il contributo da parte del laboratorio che ha effettuato il prelievo al fatturato del laboratorio che esegue l'analisi e che, pertanto, ai fini dell'IVA non può essere considerata «strettamente connessa» alle analisi vere e proprie.

16. La Francia afferma che ai fini dell'IVA una serie di operazioni può essere considerata come un'unica operazione soltanto qualora le operazioni di cui trattasi non siano giuridicamente distinte e vengano effettuate tra le stesse persone. Sebbene sia più facile dimostrare la dissociabilità di due operazioni del tutto diverse, come la fornitura di beni e servizi nella causa Occhiali correttivi, ciò a suo parere non significa che due servizi economicamente, materialmente e giuridicamente dissociabili o diversi possano essere considerati come un solo ed unico servizio.

17. Per quanto riguarda l'identità delle parti, la Francia rileva che nella causa Henriksen l'affittuario ed il locatore, rispettivamente, dell'immobile e dell'area per il parcheggio erano lo stesso soggetto. Nella specie, tuttavia, mentre i contratti di collaborazione riguardano in quanto parti soltanto il paziente ed il laboratorio che effettua il prelievo, nei contratti a forfait esistono rapporti separati tra il paziente ed il laboratorio che effettua le analisi, da una parte, e i due laboratori, dall'altra. Inoltre dalla sentenza SDC discende che un'attività, per poter rientrare nella sfera dell'esenzione, deve possedere la funzione specifica ed essenziale dell'attività esentata, il che, a suo parere, nella specie non si verificherebbe.

18. Nella sua replica, la Commissione contesta la rilevanza del fatto che la responsabilità per le analisi nei contratti speciali incombe al laboratorio che le esegue. Richiamandosi alla sentenza Card Protection Plan, la Commissione sottolinea che l'elemento fondamentale, dal punto di vista del paziente, è che la trasmissione del prelievo non costituisce di per sé lo scopo, bensì un passo necessario per lo svolgimento delle analisi. Essa invita a non desumere analogie, ai fini di un'esenzione, da altre esenzioni, ed insiste sulla necessità di adottare anzitutto un approccio caso per caso. La sentenza SDC corroborerebbe la sua tesi secondo cui occorre tenere conto dell'essenza del servizio prestato, nella specie l'analisi. La trasmissione del prelievo costituirebbe una necessaria operazione di assistenza tecnica.

19. Nella controreplica, la Francia, richiamandosi alla sentenza CPP, afferma che quando, come nel caso di specie, la trasmissione dei prelievi in forza dei contratti a forfait dà origine ad una

fatturazione separata di operazioni specifiche, queste vanno considerate distinte . Inoltre, accogliere l'analisi della Commissione significherebbe che ogni attività il cui scopo consenta o faciliti lo svolgimento di un'attività esente rientrerebbe nella sfera di tale esenzione.

IV - Analisi

20. Nel caso di specie la controversia verte in larga misura sulla portata del principio secondo cui le esenzioni dall'IVA vanno interpretate restrittivamente. E' pacifico tra le parti che le analisi mediche del sangue o di altri fluidi biologici prelevati da pazienti sono esentate in quanto «operazioni strettamente connesse» all'«ospedalizzazione e alle cure mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Le parti concordano anche nell'affermare che l'operazione di prelievo è esentata. Esse sono in disaccordo sul fondamento esatto di tale esenzione. Secondo la Commissione, il prelievo dovrebbe essere considerato come un'operazione «strettamente connessa» alle cure mediche, mentre il rappresentante del governo francese all'udienza ha dichiarato ch'esso è esentato «in quanto prestazione medica» («en tant qu'acte medicale»). Tale differenza, tuttavia, nella specie è irrilevante, in quanto «le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche (...)» sono esentate in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c). La questione centrale pertanto è se, tenuto conto dell'obbligo d'interpretare restrittivamente le esenzioni, le differenze strutturali e giuridiche tra i contratti di collaborazione ed i contratti a forfait giustificano la tesi delle autorità francesi secondo cui l'operazione di trasmissione del prelievo nell'ambito di questi ultimi contratti può essere considerata come un'operazione distinta e quindi assoggettata ad IVA.

21. A mio parere, sebbene il principio di interpretazione restrittiva sia senza dubbio importante per definire la portata delle esenzioni dall'IVA, esso è però lungi dall'essere l'unico principio pertinente. Così, nella causa CPP, la Corte ha rilevato che le «esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA» . Nella sentenza Bulthuis-Griffioen ha dichiarato che le esenzioni «costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario» e che lo stesso «vale anche con riferimento agli specifici requisiti imposti per poter fruire di tali esenzioni e, in particolare, a quelli riguardanti la qualità o l'identità dell'operatore economico che effettui prestazioni coperte dall'esenzione» . Più recentemente, nella sentenza Gregg, la Corte, pur nella preoccupazione di delimitare il campo di applicazione ratione personae dei riferimenti ad «altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti» e ad «altri organismi riconosciuti come aventi carattere sociale» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b) e g), non ha voluto adottare un'interpretazione restrittiva che escludesse dalla portata dell'esenzione due persone fisiche che gestivano un'impresa in forma di «partnership» priva di personalità giuridica .

22. Nelle mie conclusioni nella causa CPP ho avuto modo di rilevare che non occorre interpretare in modo particolarmente restrittivo un'esenzione formulata senza ambiguità . Ciò è dimostrato ad esempio dalle sentenze Muys' e SDC, nelle quali la Corte ha esaminato la portata di alcune esenzioni previste all'art. 13, parte A, n. 1, lett. d), che, sostanzialmente, riguarda le operazioni di credito. La Corte, nonostante il principio di interpretazione restrittiva, ha dichiarato che «(...) in mancanza di precisa identificazione del mutuante o del mutuatario, la nozione di "concessione e negoziazione di crediti" è in linea di principio sufficientemente ampia da ricomprendere un finanziamento concesso da un fornitore di beni sotto forma di dilazione del pagamento» . Come ho osservato nelle mie conclusioni nella causa CPP, «[n]ella sentenza Muys' la Corte ha (...) respinto l'argomento della Commissione secondo cui la disposizione era limitata ai soli mutui e finanziamenti concessi da istituti finanziari», mentre nella sentenza SDC «ha sottolineato l'importanza del "tipo di operazioni effettuate" (punto 31) e, richiamandosi alla sentenza Muys', ha respinto l'argomento secondo cui il beneficio delle esenzioni di cui all'art. 13, parte B, lett. d), punti 3 e 5, era limitato agli istituti bancari e finanziari, o dipendeva altrimenti dalla specifica forma giuridica della società prestatrice di servizi (punti 34 e 35)» .

23. La nozione di «operazioni strettamente connesse» nel contesto dell'«ospedalizzazione e [del]le cure mediche» non richiede un'interpretazione particolarmente restrittiva. E' evidente che lo scopo è impedire che il beneficio di cure mediche ed ospedaliere divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo delle cure o delle attività ad esse strettamente connesse che conseguirebbe al loro assoggettamento ad IVA . Pertanto, ritengo che tutte le attività direttamente ed intimamente connesse alla prestazione di cure mediche ed ospedaliere debbano essere considerate coperte dall'esenzione, a prescindere dalla loro forma.

24. Per quanto riguarda i fatti della presente causa, non mi persuade l'argomento svolto all'udienza dal rappresentante del governo francese secondo cui la trasmissione di prelievi medici di per sé non potrebbe essere esentata in nessun caso. Condivido il parere della Commissione secondo cui occorre tenere conto dello scopo per il quale vengono effettuati i prelievi. Essi vengono richiesti da medici vuoi nell'ambito delle «prestazioni mediche» effettuate nell'esercizio della loro professione, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, vuoi in quello dell' «ospedalizzazione e delle cure mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b). Nel caso in cui un medico sospetti che un paziente possa essere affetto da una determinata malattia ma intenda corroborare la sua diagnosi provvisoria prescrivendo un'analisi, il prelievo, che costituisce un passo essenziale e indispensabile per lo svolgimento delle analisi richieste, dev'essere considerato, in base ad una semplice interpretazione letterale della nozione di «operazioni strettamente connesse», come correlato in modo sufficientemente stretto alla prestazione di cure mediche od ospedaliere da parte del suddetto medico. Quand'anche l'analisi non fosse richiesta da un medico, bensì da un altro operatore sanitario debitamente autorizzato, la trasmissione del prelievo effettuato non andrebbe qualificata diversamente. Per contro, se, come nella causa D/W, lo scopo per il quale è stata richiesta l'analisi non ha alcun nesso con la prevenzione, diagnosi e cura di una malattia sospetta o diagnosticata, ritengo che l'esenzione non debba essere applicata .

25. La Francia sostiene che ai fini dell'IVA la trasmissione dei prelievi in esecuzione dei contratti a forfait non può essere considerata meramente accessoria né parte integrante delle analisi stesse, in quanto, secondo il parere delle sue autorità fiscali, detta trasmissione può essere qualificata come servizio di assistenza commerciale al laboratorio d'analisi, al quale il laboratorio che effettua i prelievi procura effettivamente un incremento di fatturato. A sostegno di tale argomento, la Francia estrapola due requisiti dalla giurisprudenza della Corte, ossia che le parti delle transazioni che si suppone costituiscano un unicum siano le stesse e che dette transazioni non siano giuridicamente ed economicamente distinte.

26. A mio parere, il riferimento della Francia, in particolare, alla giurisprudenza Kerrutt, Henriksen e CPP, è fuori luogo. Nella causa Kerrutt, la Corte doveva accertare se le forniture di beni e servizi

per la costruzione di un edificio da parte di un'impresa e la fornitura del terreno da parte di un'altra impresa potessero essere considerate come un'unica fornitura ai fini dell'esenzione transitoria delle cessioni di edifici e di terreni di cui all'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva e al punto 16 del relativo allegato F. La Corte ha dichiarato, e non deve stupire, che «operazioni giuridicamente distinte dall'operazione relativa al terreno, effettuata con un altro imprenditore, non possono essere considerate parti, insieme con quest'ultima operazione, di un'unità atta a essere definita "cessione unica d'un fabbricato o d'una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo"». Nel caso di specie tuttavia siamo in presenza, anziché della molteplicità dei servizi necessari per la costruzione di un edificio, sostanzialmente di un unico servizio, consistente nell'analisi medica di un prelievo. Il fatto che per motivi di sanità pubblica il CSP attribuisca al laboratorio che effettua le analisi la responsabilità delle stesse nei confronti del paziente non può giustificare di per sé la tesi secondo cui l'invio del prelievo al laboratorio da parte di un altro laboratorio costituisce un'operazione distinta.

27. Neppure la sentenza *Henriksen* corrobora la tesi della Francia. In detta causa, la Corte era chiamata a stabilire se, essendo la locazione di autorimesse esclusa, ai fini dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, dalla deroga all'esenzione prevista per «l'affitto e la locazione di immobili (...)» costituita dalle «locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli», le locazioni controverse in detta causa potessero essere esentate dall'IVA in quanto connesse a quelle di vari immobili ad uso abitativo adiacenti. La Corte ha applicato il principio «accessorium sequitur principale» ed ha dichiarato che la locazione di posti per il parcheggio dei veicoli è esentata «qualora sia strettamente connessa alla locazione, a sua volta esentata, di immobili destinati ad altro uso (...) nel senso che le due locazioni formano un'operazione economica unica». La condizione enunciata dalla Corte era che le due operazioni fossero strettamente connesse in modo da poter essere considerate come un'unità. Il fatto che la Corte abbia poi dichiarato, con riferimento ai fatti della causa *Henriksen*, che tale condizione era soddisfatta in particolare in quanto «questi due beni sono affittati allo stesso locatario dallo stesso proprietario» non significa che le parti delle operazioni considerate debbano sempre essere le stesse. Condivido l'idea della Commissione secondo cui l'identità delle parti dev'essere considerata semplicemente come un indice del fatto che probabilmente tra le operazioni esiste un nesso sufficientemente stretto da consentire di considerarle come un'unica prestazione.

28. Nella causa *CPP*, che verteva sulla questione se i vari servizi prestati, contro pagamento di una determinata somma, nell'ambito di un piano inteso ad offrire ai titolari di carte di credito una tutela contro i danni e gli inconvenienti dovuti, tra l'altro, alla perdita o al furto delle carte, potessero beneficiare dell'esenzione relativa alle operazioni di assicurazione di cui all'art. 13, parte B, lett. a), della sesta direttiva, la Corte ha fatto riferimento ai «giusti criteri per decidere, ai fini dell'IVA, se un'operazione che è composta da più elementi debba essere considerata come una prestazione unica o come due o più prestazioni autonome che devono essere valutate separatamente» e ha dichiarato che «data la diversità delle operazioni commerciali, è impossibile fornire una risposta esaustiva quanto al modo di esaminare correttamente la questione in tutti i casi». Ha precisato che «quando l'operazione di cui trattasi è costituita da una serie di elementi e di atti, si deve anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata». Ciò è rilevante nella fattispecie, che riguarda la nozione di «operazioni strettamente connesse», in quanto l'esenzione delle «operazioni di assicurazione e riassicurazione» ai sensi dell'art. 13, parte B, n. 1, lett. a) comprende «le prestazioni di servizi relative a dette operazioni (...)».

29. A mio parere, dal criterio adottato nella causa *CPP* deriva chiaramente che sono decisivi la natura e lo scopo di un'operazione, considerati dal punto di vista del consumatore. Tale criterio è applicabile anche nel caso di specie. Il paziente chiede, generalmente su consiglio del suo medico, che sia effettuato ed analizzato un prelievo. Gli è indifferente che il laboratorio che effettua il prelievo svolga anche l'analisi, la affidi ad un altro laboratorio pur rimanendo interamente responsabile nei suoi confronti o, in ragione del tipo di analisi di cui trattasi, debba trasmettere il

prelievo ad un laboratorio specializzato. Il semplice fatto che quest'ultimo assuma la responsabilità clinica dell'analisi e che il paziente riceva in tal caso due fatture, la prima dal detto laboratorio e la seconda dal laboratorio che ha effettuato il prelievo, non basta per far venir meno l'unità del servizio globale di analisi del prelievo prestato al paziente.

30. Ritengo pertanto che i servizi di prelievo e di trasmissione del campione possano essere considerati come «prestazioni accessorie» cui dovrebbe applicarsi «la stessa disciplina tributaria della prestazione principale», ossia l'analisi medico-biologica. Essi soddisfano quindi la condizione dell'essere «strettamente connessi» alle «cure mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Nella sentenza CPP la Corte ha dichiarato che «[u]na prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore». L'effettuazione in condizioni sterili di prelievi non contaminati ed il loro invio con adeguati requisiti di sicurezza al laboratorio d'analisi costituiscono chiaramente due tappe fondamentali e necessarie per l'esecuzione di analisi ben condotte, che costituiscono il principale servizio di pubblico interesse in esame.

31. Sebbene nella sentenza CPP la Corte abbia riconosciuto che la fatturazione di un prezzo unico, ancorché elemento non decisivo, «può militare a favore dell'esistenza di una prestazione unica», ciò non giustifica nella specie l'argomento a contrario utilizzato dalla Francia, secondo cui il semplice fatto che il paziente riceva due fatture nell'ambito dei contratti a forfait giustificerebbe un diverso trattamento fiscale di tali contratti. Va rilevato che, per quanto riguarda la doppia fatturazione nei casi dei contratti a forfait, non è stato affermato che l'importo totale delle due fatture in generale sia superiore a quello della fattura unica emessa nei casi in cui tra i laboratori sia stato concluso un contratto di collaborazione. Più in generale, sono incline a ritenere che il richiamo fatto dalla Francia alla sentenza CPP sia piuttosto inappropriato. Né nei contratti di collaborazione né in quelli a forfait si rileva una serie di servizi come quelli in discussione nella causa CPP, che secondo la Commissione dovrebbero essere assoggettati ad un trattamento identico ai fini dell'IVA. Al contrario, il ricorso della Commissione si fonda sulla semplice osservazione che il prelievo e la trasmissione dei campioni in adeguate condizioni di sicurezza costituiscono tappe fondamentali e necessarie nella procedura di prestazione di un servizio di analisi medica. La funzione svolta dal laboratorio che effettua il prelievo non è equiparabile, come sostiene la Francia, a quella di un agente che procuri un affare al laboratorio che esegue l'analisi. La semplice circostanza che ai sensi del CSP il laboratorio che effettua il prelievo non sia autorizzato a svolgere determinate analisi ma debba a tal fine trasmettere il prelievo ad un laboratorio specializzato nulla toglie al fatto che siffatta operazione sia connessa alle cure mediche.

32. Secondo la Francia, inoltre, ammettere che la trasmissione del prelievo costituisca un anello necessario e sufficientemente prossimo della catena che conduce allo svolgimento effettivo delle analisi potrebbe comportare il rischio di estendere l'esenzione a tutti i beni che sono forniti ai laboratori che effettuano i prelievi o le analisi e che sono in seguito utilizzati da questi per la loro attività. Non posso accettare questo tipo di argomento «a cascata». Come la Commissione, ritengo che il principio generale secondo cui le eccezioni all'applicazione dell'IVA devono essere interpretate restrittivamente osti ad un'interpretazione così estensiva dell'esenzione. I beni forniti ai laboratori da terzi che non prendono direttamente parte alle varie fasi del prelievo e delle analisi medico-biologiche pertanto non potrebbero essere considerati compresi in tale esenzione. Come la Corte ha rilevato nella sentenza Occhiali correttivi, in relazione all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c) della sesta direttiva, «a parte le piccole cessioni che sono strettamente necessarie al momento delle prestazioni mediche, la cessione di medicinali e di altri beni, come gli occhiali correttivi prescritti dal medico o da altre persone autorizzate, è concretamente ed economicamente separabile dalla prestazione di servizi».

33. Infine, in una causa relativa all'IVA in cui non si controverte sulla distinzione, fondata su motivi di sanità pubblica, formulata dal CSP tra i due tipi di contratti di collaborazione, è importante

tenere conto anche degli elementi economici fondamentali alla base della presunta diversità di natura tra i due tipi di contratti considerati. In altre parole, la distinzione fiscale formulata dalle autorità fiscali francesi, per essere giustificata, dovrebbe essere basata su una distinzione economica plausibile. Secondo la Francia, esiste una distinzione del genere tra l'indennità che il laboratorio che effettua le analisi deve corrispondere al laboratorio che effettua il prelievo nell'ambito di un contratto a forfait ed il sistema applicato nei contratti di collaborazione, in cui il laboratorio che effettua le analisi fattura una tariffa ridotta al laboratorio che ha trasmesso il prelievo, il quale, per contro, successivamente fattura la tariffa piena al paziente. Tale distinzione, ammesso che esista, di fatto non poggia su alcuna differenza. Come ha sottolineato all'udienza l'agente della Commissione, dal punto di vista economico i due metodi di pagamento sono identici. Nel caso dei contratti a forfait, il paziente riceve dal laboratorio che ha effettuato il prelievo una fattura avente ad oggetto unicamente l'operazione di prelievo. All'udienza, il rappresentante della Francia ha esplicitamente informato la Corte del fatto che il laboratorio che effettua le analisi non può traslare l'onere economico dell'indennità da esso versata al laboratorio che effettua il prelievo nella fattura separata che esso presenta successivamente al paziente. Quest'ultimo quindi apparentemente pagherà a detto laboratorio soltanto il prezzo pieno delle analisi. Nei contratti di collaborazione, per contro, la fattura presentata al paziente dal laboratorio che ha effettuato il prelievo comprende sia una tariffa piena per le analisi che una tariffa per il prelievo. Nondimeno, lo scopo del contratto a forfait e del contratto di collaborazione, ossia, rispettivamente, l'indennità forfettaria e la tariffa ridotta, è lo stesso: in entrambi i casi si tratta di remunerare il laboratorio che ha effettuato il prelievo per la funzione svolta nell'ambito della procedura d'analisi. Non vi è quindi alcuna ragione economica per formulare una distinzione fra i due contratti.

34. Pertanto, ritengo che nessuna distinzione ai fini dell'IVA possa essere fondata sulla diversità di struttura tra i contratti a forfait e i contratti di collaborazione. Il fatto che nei primi la trasmissione del prelievo al laboratorio che effettua le analisi sia obbligatoria e che quest'ultimo sia messo direttamente in rapporto con il paziente in quanto giuridicamente responsabile dell'analisi e della fatturazione (quanto meno per la parte della procedura complessiva comprendente l'analisi medico-biologica propriamente detta) non giustifica la posizione delle autorità francesi secondo cui la trasmissione dei prelievi nell'ambito di tali contratti può essere considerata come un'operazione distinta ai fini dell'IVA, di modo che detta imposta può essere riscossa sull'indennità forfettaria dovuta in forza degli stessi. Pertanto, si devono accogliere le conclusioni della Commissione.

V - Conclusione

35. Di conseguenza, propongo alla Corte di:

1) dichiarare che, riscuotendo l'IVA sulle indennità forfettarie per il prelievo di campioni per analisi mediche, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme;

2) condannare la Repubblica francese alle spese.