

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
CHRISTINE STIX-HACKL

presentate il 30 gennaio 2003<sup>1</sup>

1. Oggetto di ognuna delle questioni, che sono state sottoposte alla Corte in via pregiudiziale dal Landesgericht di Innsbruck e dal VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, nelle due cause oggetto delle presenti conclusioni riunite, è l'ambito di applicazione dell'esenzione fiscale per «prestazioni mediche» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2. Più precisamente, la causa C-212/01 riguarda l'accertamento dell'invalidità o meno del richiedente una pensione da parte di un medico che agisca come perito incaricato da un giudice o da un ente previdenziale. La causa C-307/01 verte su una serie di attività mediche che vengono prestate per conto di datori di lavoro o assicurazioni o che hanno ad oggetto la

redazione di certificati e perizie mediche, volti all'accertamento dell'idoneità fisica o della sussistenza di requisiti per reclamare determinati diritti.

3. In particolare, le due cause pongono questioni relative alla portata della sentenza 14 settembre 2000, causa C-384/98, D.<sup>2</sup>, nella quale la Corte ha dichiarato che l'accertamento mediante analisi biologiche di un'affinità genetica non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

## II — Contesto normativo

### A — *Normativa comunitaria*

4. L'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva stabilisce l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto a favore di alcune «attività di interesse pubblico».

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Racc. pag. I-6795.

5. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva prevede:

dell'Umsatzsteuergesetz (in prosieguo: l'«UstG»). Questa disposizione, tra l'altro, prevede:

«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:

«Tra le operazioni di cui all'art. 1, n. 1, punto 1, sono esenti dall'imposta:

(...)

(...)

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

19. Le operazioni relative all'attività di medico, dentista, psicoterapeuta e di ostetrico nonché quelle inerenti l'attività di libero professionista ai sensi dell'art. 52, n. 4, della legge federale di cui al BGBl. 1961, n. 102, nella formulazione del BGBl. 1992, n. 872, e dell'art. 7, n. 3, della legge federale di cui al BGBl. 1992, n. 460; sono esenti dall'imposta anche le altre prestazioni delle associazioni, i cui aderenti esercitano le descritte professioni, nei confronti dei loro aderenti, in quanto tali prestazioni siano utilizzate direttamente per la realizzazione di operazioni esenti dall'imposta in conformità a detta disposizione e le associazioni richiedano ai loro aderenti solo l'esatto rimborso delle rispettive quote delle spese comuni; (...).».

## B — *Normativa nazionale*

### 1. Nella causa C-212/01

6. In Austria l'esenzione fiscale per professioni mediche è disciplinata dall'art. 6, n. 1,

2. Nella causa C-307/01

III — Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

7. Ai sensi del punto 1, lett. a), del Gruppo 7 «Sanità» nell'allegato 9 del Value Added Tax Act 1994 (legge sull'IVA), ai sensi dell'art. 31 dell'Act le prestazioni esenti dall'IVA comprendono:

A — Nella causa C-212/01

«1. La prestazione di servizi da chi sia iscritto o registrato in uno dei seguenti albi:

a) nell'albo dei medici (...).».

8. Riguardo a tale disposizione la nota 2 precisa inoltre:

«(2) Il n. (...), lett. a), (...) del punto 1 comprende le prestazioni di servizi effettuate da chi non è iscritto o registrato in uno degli albi (...) indicati (in tale paragrafo) qualora i servizi siano completamente prestati o direttamente controllati da una persona registrata o iscritta in uno di tali albi».

9. Le questioni pregiudiziali nella causa C-212/01 si inquadrano nel contesto di un procedimento di fronte al Landesgericht di Innsbruck in veste di «Arbeits- und Sozialgericht», nel quale nel frattempo, a seguito del decesso della ricorrente nella causa principale, la sig.ra Margarete Unterpertinger, è ormai necessaria una pronuncia soltanto relativamente alle spese processuali.

10. Originariamente l'oggetto del procedimento era costituito da un ricorso della sig.ra Unterpertinger contro la decisione di rigetto della Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (in prosieguo: la «convenuta»). Il Landesgericht di Innsbruck in veste di «Arbeits- und Sozialgericht» era chiamato a decidere se la convenuta dovesse concedere alla ricorrente, a decorrere dal 1° agosto 1999, una pensione di invalidità nell'ammontare previsto dalla legge.

11. La convenuta sosteneva dinanzi al giudice che vi erano ancora numerose attività che la ricorrente poteva esercitare

sul mercato del lavoro in generale. La ricorrente sosteneva invece di essere invalida ai sensi di legge.

12. Al fine di verificare le opposte tesi delle parti, in data 3 aprile 2000 il giudice del rinvio ordinava che venissero esperite varie perizie nel campo medico.

13. Dopo la produzione di dette perizie la ricorrente decedeva improvvisamente, di modo che il giudice del rinvio doveva dichiarare l'interruzione del procedimento.

14. Oggetto della causa restavano ormai solo le spese processuali. Con riferimento al residuo oggetto della controversia, quali parti processuali rimanevano la convenuta e il perito.

15. Tale perito, un medico specialista in psichiatria e neurologia incaricato dal Landesgericht di Innsbruck in veste di «Arbeits- und Sozialgericht», calcolava l'imposta sul valore aggiunto per le proprie prestazioni peritali.

16. In sede di trattazione orale la convenuta, la quale ai sensi dell'art. 77 dell'österreichisches Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz (legge austriaca sul giudizio in materia

di lavoro e previdenza sociale) deve in ogni caso sostenere le spese peritali, sollevava nei confronti della notula del perito eccezioni sugli onorari in ordine al calcolo dell'IVA nella misura del 20 %. Fatta eccezione per tale importo, tutte le altre voci venivano riconosciute sia per la motivazione, sia per l'entità. Gli onorari del perito venivano nel frattempo corrisposti senza l'imposta sul valore aggiunto.

17. Il giudice comunicava alle parti che avrebbe emesso una decisione in forma scritta in ordine all'ammontare di onorari mancante (il 20 % di IVA). In tale contesto veniva formulata la domanda di pronuncia pregiudiziale in esame.

18. Ai sensi dell'österreichisches Gebührenanspruchsgesetz (legge austriaca relativa al diritto ad onorari), un perito vanta anche un diritto alla corresponsione dell'imposta sulla cifra d'affari relativa ai suoi onorari, se ed in quanto le sue prestazioni siano soggette a detta imposta.

19. Il giudice del rinvio si pone dunque la questione se le prestazioni mediche di un consulente medico siano o meno esenti dall'obbligo di versare l'imposta sulla cifra d'affari.

20. Il giudice a quo ritiene che, dalla formulazione dell'art. 6, n. 1, punto 19, dell'österreichisches Umsatzsteuergesetz

non sia possibile desumere in modo chiaro se rientrano nell'esenzione anche visite mediche volte ad accertare o ad escludere l'invalidità, l'incapacità lavorativa o l'inabilità ad ogni lavoro proficuo. Esso osserva che, nonostante la diversa formulazione, la citata disposizione rappresenta la trasposizione nell'ordinamento austriaco dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva e che essa pertanto dev'essere interpretata in conformità alla direttiva.

interpretata nel senso che le diagnosi mediche e le risultanze peritali fondate su queste ultime per la determinazione o meno dell'invalidità, dell'incapacità lavorativa o dell'inabilità ad ogni lavoro proficuo non rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione menzionata sub 1) nel caso in cui un medico operante come perito venga incaricato da un giudice o da un istituto previdenziale».

21. Con ordinanza 9 maggio 2001 il Landesgericht di Innsbruck in veste di «Arbeits- und Sozialgericht» ha pertanto sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, le seguenti questioni pregiudiziali:

B — *Nella causa C-307/01*

«1) Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme — debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari ivi prevista non riguarda le operazioni relative all'attività di medico che consistano nell'accertamento dell'esistenza o meno dell'invalidità di un richiedente una pensione.

22. Il Dr. d'Ambrumenil è medico generico. In tale qualità egli ha dapprima lavorato nel National Health Service (Servizio Sanitario Nazionale) e successivamente ha continuato a trattare pazienti fino al 1997 nel proprio studio medico. Egli ha inoltre frequentemente operato come perito medico dinanzi ad organi giurisdizionali, nonché come conciliatore (Mediator) e arbitro (Arbitrator).

2) Se la sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee 14 settembre 2000, causa C-384/98, debba essere

23. Nel 1994 il Dr. d'Ambrumenil ha costituito una società a responsabilità limitata, la Dispute Resolution Services Limited (in prosieguo: la «DRS»), che ha ormai assorbito in sostanza il grosso delle sue attività professionali, a prescindere da alcune piccole eccezioni che non si riferiscono al lavoro medico o legale.

24. Queste attività comprendono la prestazione di diversi tipi di servizi, quali l'effettuazione di visite ed esami medici, nonché il rilascio di certificati medici.

25. Con lettera 29 settembre 1997 al Dr. d'Ambrumenil veniva comunicata una decisione dei Commissioners of Customs and Excise, ai sensi della quale alcune prestazioni effettuate da lui stesso e/o dalla DRS rientrerebbero nel punto 1, lett. a), del gruppo 7 nell'allegato 9 del Value Added Tax Act e sarebbero pertanto esenti dall'imposta sul valore aggiunto.

26. Oggetto della causa principale è un ricorso proposto dal Dr. d'Ambrumenil e dalla DRS<sup>3</sup> avverso tale decisione. A tal riguardo costituisce oggetto di controversia il corretto trattamento di alcuni servizi sotto il profilo dell'IVA. Mentre il Dr. d'Ambrumenil e la DRS sostengono che le prestazioni in questione costituiscono operazioni imponibili, i Commissioners of Customs and Excise — i resistenti della causa principale — sostengono che tali prestazioni sono esenti in base alle disposizioni del Value Added Tax Act che danno attuazione all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

27. In diversi casi la controversia è già stata risolta per accordo tra le parti o per

decisione del giudice. Rimangono alcune prestazioni mediche per le quali il giudice del rinvio è incerto circa la corretta interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Queste prestazioni sono descritte nell'ordinanza di rinvio nei seguenti termini:

- Visite mediche di singoli per conto di datori di lavoro. Ciò comporta un esame fisico e/o psicologico di un potenziale dipendente eseguito per conto del potenziale datore di lavoro e può comprendere anche la compilazione di un questionario tipo. Tale attività non comprende la prestazione di cure mediche o di consulenza al potenziale dipendente circa il suo stato di salute. In taluni casi il potenziale dipendente può essere un attuale o un ex paziente del Dr. d'Ambrumenil dal quale ha ricevuto in passato cure mediche o consulenza; in altri casi si tratta di persone che non sono né sono state pazienti del Dr. d'Ambrumenil.
- Visite mediche di singoli per conto di assicurazioni. Questa attività comporta un esame fisico e/o psicologico del potenziale assicurato ai fini dell'assicurazione sulla vita o contro le malattie, e può includere la compilazione di un questionario tipo. Tale esame non comporta la prestazione di cure mediche o di consulenza al potenziale assicurato circa il suo stato di salute. In taluni casi il singolo può essere un attuale o un ex paziente del Dr. d'Ambrumenil dal quale in passato ha ricevuto cure mediche o consulenza; in

3 — In prosieguo: i «ricorrenti nella causa principale».

altri casi si tratta di persone che non sono né sono state pazienti di tale medico.

guerra, del fatto che una persona presenta sintomi derivanti da ferite subite durante il servizio militare. Tale attività implica normalmente un esame fisico della persona, che può o meno essere un paziente del Dr. d'Ambrumenil, ma non comprende la cura dei sintomi.

- Esami per altri fini. Tra di essi rientra il prelievo di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie, compreso, in particolare, il virus HIV. Questa attività viene svolta in nome e a favore di datori di lavoro o di assicurazioni e può o meno riferirsi ad attuali o ad ex pazienti del Dr. d'Ambrumenil.
- Certificati medici. Si tratta della certificazione medica di idoneità sul piano della salute, ad esempio di idoneità a viaggiare, su richiesta del singolo che può o meno essere un attuale o un ex paziente del Dr. d'Ambrumenil. Questa attività comporta l'impiego delle conoscenze mediche del Dr. d'Ambrumenil e può comprendere un esame fisico o psicologico.
- Certificati relativi allo stato di salute di una persona per altri fini, quali le pensioni di guerra. Ciò comporta ad esempio la certificazione, al fine di accertare il diritto ad una pensione di guerra, del fatto che una persona presenta sintomi derivanti da ferite subite durante il servizio militare. Tale attività implica normalmente un esame fisico della persona, che può o meno essere un paziente del Dr. d'Ambrumenil, ma non comprende la cura dei sintomi.
- Perizie mediche relative a lesioni personali. Si tratta della stesura di perizie mediche relative a questioni di responsabilità e della quantificazione del danno per singoli che intendono avviare un'azione giurisdizionale. Questa attività comporta l'impiego delle conoscenze mediche del Dr. d'Ambrumenil per salvare la causa, la portata e la prognosi della lesione e può comprendere l'esame del potenziale ricorrente. Ciò non comporta la cura dello stato di salute del potenziale ricorrente.
- Perizie mediche in materia di errori professionali commessi da medici. Si tratta della stesura di perizie mediche per persone che intendono avviare un'azione giurisdizionale per errori professionali commessi da medici. Quest'attività comporta l'impiego delle conoscenze mediche circa la causa, la portata e la prognosi della lesione, la responsabilità e la quantificazione del danno e, anche se ciò normalmente non avviene, può comprendere l'esame del singolo. Ciò non comporta la cura dello stato di salute dell'interessato.

28. Nell'ordinanza di rinvio il giudice a quo osserva inoltre che dalla sentenza D. della Corte risulta che l'attività di un medico nell'esaminare una questione di paternità e nell'emettere un parere peritale su di essa non rientra nell'ambito dell'esenzione, ma che tuttavia tale attività, diversamente dalle attività controverse nel caso di specie, non ha nulla a che vedere con lo stato di salute di una persona.

conto di datori di lavoro o di compagnie di assicurazioni;

c) certificazione di idoneità fisica, ad esempio, di idoneità a viaggiare;

29. Con ordinanza 6 giugno 2001 il VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre ha pertanto sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

d) rilascio di certificati sullo stato di salute di una persona per fini quali il diritto ad una pensione di guerra;

«Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della [sesta] direttiva vada interpretato nel senso che comprende le seguenti attività allorché sono svolte nell'ambito dell'esercizio della professione medica come definita dallo Stato membro:

e) esami medici condotti al fine della preparazione di un referto medico peritale in materia di questioni di responsabilità e di quantificazione del danno per singoli che intendono intentare un'azione per lesioni personali;

f) preparazione di referti medici

a) visite mediche di singoli per conto di datori di lavoro o di compagnie di assicurazioni;

i) in seguito agli esami di cui sopra sub e) e

b) prelievo di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie per

ii) sulla base di note mediche ma senza procedere ad un esame medico,

- g) esami medici condotti al fine della preparazione di referti medici peritali in relazione a errori medici per singoli che intendono intentare un'azione giurisdizionale, e
- h) preparazione di referti medici
  - i) in seguito agli esami di cui sub g) e
  - ii) sulla base di note mediche ma senza procedere ad un esame medico».

31. Ad avviso del *governo austriaco*, la sentenza D.<sup>4</sup> è sufficientemente esaustiva in merito alla questione se attività peritali svolte nell'ambito di un giudizio in materia di previdenza sociale siano o meno soggette all'imposta sulla cifra d'affari. In tale sentenza la Corte ha dichiarato che prestazioni mediche non consistenti nel «prestare assistenza alle persone mediante diagnosi e cura di malattie o di qualsiasi altro problema di salute» sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari. Se si parte dall'approccio seguito in questa sentenza, secondo cui la disposizione derogatoria di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva trova applicazione solo per prestazioni mediche a scopo terapeutico, occorrerebbe parimenti ritenere che l'attività peritale di un medico consistente nel semplice accertamento dell'invalidità o meno del richiedente una pensione ai fini della concessione di una pensione d'invalidità non costituisca un caso di esenzione dall'imposta. Tale conclusione verrebbe in particolare suffragata dal principio secondo il quale disposizioni che prevedono un'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari vanno interpretate restrittivamente.

#### IV — Argomenti dei soggetti che hanno presentato osservazioni

##### A — Nella causa C-212/01

30. Il governo austriaco — come la Commissione — non si è espresso in maniera specifica sulla seconda questione pregiudiziale, dando una risposta unitaria alle due questioni.

32. La *Commissione* sostiene argomenti essenzialmente simili a quelli del governo austriaco. Essa osserva che a norma dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, diversamente dall'art. 4, n. 1, punto 19, dell'*österreichisches Umsatzsteuergesetz*, non ogni attività medica sarebbe esente dall'imposta sulla cifra d'affari. Essa contesta l'assunto del governo del Regno Unito secondo il quale la nozione di attività medica di cui alla

<sup>4</sup> — Citata alla nota 2.

direttiva 93/16/CEE intesa ad agevolare la libera circolazione dei medici e il reciproco riconoscimento dei loro diplomi, certificati ed altri titoli<sup>5</sup>, sarebbe trasponibile al caso di specie. Tale direttiva perseguirebbe una finalità differente rispetto a quella della sesta direttiva, né la definizione di attività medica ivi prevista sarebbe tassativa. Nella sentenza D.<sup>6</sup> la Corte avrebbe affermato in modo chiaro quali attività mediche non rientrano nella nozione di «prestazioni mediche». Questa giurisprudenza, che distingue a seconda dello scopo in vista del quale la prestazione medica viene effettuata, è stata ribadita dalla Corte nella sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia<sup>7</sup>. Lo scopo terapeutico, su cui ci si deve basare ai sensi di tale giurisprudenza, andrebbe tuttavia inteso in maniera ampia e comprenderebbe anche misure di controllo e prevenzione. In generale, determinante sarebbe non il tipo di attività o la singola operazione medica, ma lo scopo dell'attività medica.

33. Ad avviso della Commissione, l'accertamento dell'invalidità del richiedente una pensione nell'ambito di un procedimento giudiziario non perseguirebbe tuttavia uno scopo terapeutico, tanto più che con tale accertamento si mirerebbe esclusivamente ad acclarare una questione giuridica. Conseguentemente, a tale attività, dal punto di vista dell'imposta sulla cifra d'affari, andrebbe riservato lo stesso trattamento accordato all'attività di periti giudiziari in altri settori specifici, quali ad esempio revisori dei conti o ingegneri ed essa non

sarebbe pertanto esente dall'imposta ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c). Sarebbe quindi privo di rilevanza che il perito agisca su incarico dell'autorità giudiziaria. Determinante sarebbe soltanto la finalità della prestazione medica.

34. Riguardo alla questione, sollevata in particolare nell'ambito della trattazione orale, relativa alla concreta fattibilità della deduzione dell'imposta nel caso in cui non tutte le prestazioni mediche siano esentate dall'imposta, la Commissione ha osservato che in questo caso non si porrebbero problemi maggiori rispetto ad altri casi nei quali beni e servizi vengono impiegati sia per operazioni soggette ad imposta, sia per operazioni esenti. La deduzione dell'imposta sarebbe infatti calcolata non già in relazione al singolo bene impiegato, bensì sulla base di un prorata per il complesso delle operazioni del soggetto passivo.

35. Il *governo del Regno Unito* fa valere che l'attività di cui è causa, ovvero in primo luogo l'effettuazione di esami medici e quindi l'accertamento dello stato di salute di una persona — in conclusione dunque a suo avviso la pronuncia di una diagnosi —, rientrerebbe nei compiti primari della professione medica e ricadrebbe pertanto nell'esenzione fiscale di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

5 — Direttiva del Consiglio 5 aprile 1993 (GU L 165, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 93/16»).

6 — Citata alla nota 2.

7 — Racc. pag. I-249, punto 24.

36. Esso osserva che sia dalla formulazione dell'esenzione dall'imposta sia da un raffronto con la direttiva 93/16, a tal riguardo trasponibile<sup>8</sup>, risulterebbe che i compiti della professione medica vanno oltre la semplice cura di malattie stricto sensu. Le attività del medico comprenderebbero ad esempio la medicina profilattica come le vaccinazioni, ma anche trattamenti nel settore del controllo delle nascite e dell'ostetricia, nonché della chirurgia estetica. Conformemente, nella causa Commissione/Francia<sup>9</sup>, con riguardo al settore della patologia, si sarebbe considerato che sia il prelievo, sia l'analisi di un campione medico sarebbero esenti dall'imposta ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b). Inoltre, in tale sentenza la Corte si sarebbe pronunciata contro un'interpretazione particolarmente restrittiva dell'esenzione ed avrebbe fatto riferimento alla finalità di tale esenzione, intesa a garantire che l'ospedalizzazione e le cure mediche non divengano inaccessibili a seguito di un aumento dei costi. L'effettuazione di una visita e il parere sullo stato di salute di una persona — ad esempio nell'ambito di esami sanitari periodici — dovrebbe parimenti rientrare nell'esenzione dall'imposta e ciò indipendentemente dal fatto che la visita comporti o meno una prestazione medica in senso stretto.

37. L'attività medica controversa nel caso di specie corrisponde ad una diagnosi. Le questioni pregiudiziali pongono il problema se, riguardo all'applicabilità del-

l'esenzione dall'imposta, abbia rilevanza a che scopo o per conto di chi la diagnosi e/o l'esame è stato effettuato.

38. A tal proposito, nell'ambito della prima questione pregiudiziale, il governo del Regno Unito ha affermato l'inutilità e l'impossibilità pratica, con riguardo all'esenzione dall'imposta, di distinguere a che scopo o per quali motivi venga richiesta una diagnosi medica. Più giustamente, l'imposizione fiscale su una prestazione non potrebbe dipendere dall'esito dell'esame o dalla motivazione che spinge il paziente a sottoporsi ad esso. Tali criteri sarebbero inoltre facilmente aggirabili.

39. Con riguardo alla seconda questione pregiudiziale, il governo del Regno Unito mette in evidenza la diversità tra il caso di specie e quello in esame nella sentenza D.. L'accertamento peritale della paternità, controverso in tale occasione, non avrebbe nulla a che fare con la salute, diversamente dal caso presente. Al contrario, l'attività di cui trattasi nel caso di specie avrebbe ad oggetto la diagnosi di malattie, la quale, ai sensi della sentenza D.<sup>10</sup>, ricadrebbe nell'esenzione.

8 — A fondamento di tale trasponibilità il governo del Regno Unito cita la sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, Card Protection Plan (Racc. pag. I-973, punto 18).

9 — Citata alla nota 7.

10 — Citata alla nota 2, punto 18.

40. Inoltre, esso osserva che anche l'identità della persona che richiede la visita o la diagnosi non si presterebbe come criterio di determinazione. Ai sensi dell'art. 13, parti A e B, della sesta direttiva, numerose esenzioni dipenderebbero dall'identità del fornitore o del destinatario di beni o servizi; nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), al contrario, non sarebbe stato previsto alcun requisito relativo al destinatario della prestazione. Voler scorgere in questa disposizione un requisito del genere significherebbe una restrizione dell'esenzione priva di riscontro testuale. Inoltre, anche tale requisito sarebbe facilmente aggirabile.

#### B — Nella causa C-307/01

41. Ad avviso dei *ricorrenti nella causa principale*, dalle sentenze della Corte D.<sup>11</sup> e 23 febbraio 1998, causa 353/85, Commissione/Regno Unito<sup>12</sup>, si evince chiaramente che le attività descritte nella questione pregiudiziale non rientrano nell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), risultando pertanto imponibili. Da tale giurisprudenza, ma anche dalla sentenza Commissione/Francia<sup>13</sup> — la quale peraltro non sarebbe tuttavia applicabile al caso presente —

risulterebbe infatti che per «prestazioni mediche» ai sensi di questa disposizione s'intendono soltanto prestazioni effettuate a scopo terapeutico.

42. Essi sostengono che le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva costituiscono eccezioni alla regola generale, secondo la quale l'imposta sul valore aggiunto è riscossa per ogni fornitura eseguita a titolo oneroso da un soggetto passivo. In quanto tali, queste esenzioni andrebbero sì interpretate restrittivamente conformemente alla sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering<sup>14</sup>, tuttavia ciò vorrebbe dire non già che la loro formulazione vada interpretata nel modo più restrittivo possibile, ma che un'esenzione non andrebbe intesa al di là di quanto essa comprende in base al significato usuale dei termini.

43. In base alla sua formulazione l'esenzione richiederebbe due condizioni: in primo luogo, che la prestazione sia effettuata nell'ambito dell'esercizio di un'attività medica o paramedica e, in secondo luogo, che la prestazione costituisca una prestazione medica. Nel caso presente la prima condizione è certamente soddisfatta, in quanto le prestazioni sono fornite dal Dr. d'Ambrumenil nell'esercizio della sua attività di medico. Tali prestazioni non configurerebbero invece alcuna prestazione medica. La nozione di «prestazioni mediche» non potrebbero infatti comprendere tutte le attività che vengono effettuate da

11 — Citata alla nota 2.

12 — Racc. pag. 817.

13 — Citata alla nota 7, punto 24.

14 — Racc. pag. 1737, punto 13.

una persona nell'esercizio della professione medica. In caso contrario, la seconda condizione risulterebbe infatti superflua e la direttiva, in questo caso come all'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), avrebbe potuto parlare semplicemente di «prestazione di servizi».

44. La nozione di «prestazioni mediche» si riferirebbe necessariamente ad un'attività volta a proteggere la salute umana e che comporta la cura di un paziente. Tale interpretazione risulterebbe conforme anche alla ratio dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva, di facilitare la protezione della salute umana. Ciò includerebbe la semplice diagnosi o il semplice esame, qualora essi siano diretti ad accertare se una persona soffre di una malattia, allo scopo eventualmente di guarirla. Nel caso di una diagnosi o di un'esame — anche se ad opera di un medico — non si configurerebbe tuttavia una prestazione medica se tali attività fossero eseguite per una finalità diversa, ad esempio per l'accertamento del premio assicurativo da pagare.

45. Dal fatto che non tutte le attività mediche rientrano nell'esenzione dall'imposta, peraltro, non deriva alcun problema relativamente alla deduzione dell'imposta. Attualmente nel Regno Unito già esisterebbero sia operazioni imponibili compiute da medici, quali ad esempio la vendita di spazzolini da denti da parte di dentisti, sia i relativi metodi per il calcolo della deduzione proporzionale dell'imposta.

46. I ricorrenti nella causa principale fanno valere che nessuna delle attività descritte nella questione pregiudiziale verrebbe effettuata allo scopo di tutelare la salute di una persona o per la guarigione o la cura di una patologia. Tali attività non perseguirebbero uno scopo terapeutico e sostanzialmente non si differenzierebbero dall'accertamento dell'affinità, oggetto della sentenza D., per cui anche esse non dovrebbero essere esentate dall'imposta.

47. Il *governo del Regno Unito* ribadisce essenzialmente gli argomenti da esso addotti nella causa C-212/01. Esso fa valere che le attività descritte nella questione pregiudiziale rientrano nei compiti primari della professione medica, quali la redazione di una diagnosi e l'effettuazione di un esame e ricadono pertanto pienamente nell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Come nella causa C-212/01, tali attività comprenderebbero l'impiego di conoscenze mediche per la stesura di una perizia medica sullo stato di salute di una persona, con la differenza che la presente controversia non riguarderebbe le prestazioni di un perito incaricato dall'autorità giudiziaria. Tuttavia, in entrambi i casi si porrebbe la questione se, riguardo all'applicabilità dell'esenzione in esame, rilevi a che scopo o per conto di chi la diagnosi e/o l'esame siano stati effettuati. La risposta dovrebbe essere negativa. Neanche la sussistenza o l'intensità di un rapporto di fiducia tra il paziente e il prestatore delle cure, al quale ha fatto riferimento la Corte nella sentenza

Commissione/Regno Unito<sup>15</sup>, si presterebbe come criterio di determinazione e non andrebbe quindi intesa in quanto tale. Sarebbe irrilevante che l'esame sia effettuato dal proprio medico o da un altro.

48. Il governo del Regno Unito sottolinea che in tutti i casi descritti nella questione pregiudiziale viene redatta una diagnosi clinica allo scopo di trasmetterla ad un terzo, in taluni casi chiaramente anche su richiesta del terzo. Comune a tutte le prestazioni sarebbe comunque il fatto che il Dr. d'Ambrumenil fornisce una prestazione medica utilizzando le proprie conoscenze mediche, allo scopo di diagnosticare lo stato di salute di un paziente. Tale attività potrebbe essere distinta da un esame diretto all'accertamento della paternità come nella sentenza D., esame che nulla avrebbe a che fare con la salute.

49. Le osservazioni della *Commissione* vanno parzialmente oltre gli argomenti da essa adottati nella causa C-212/01. Come i ricorrenti nella causa principale, essa rileva che i medici non sono in generale esenti dall'imposta sul valore aggiunto e che non tutte le attività nell'ambito della professione medica rientrano nell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), il che già risulterebbe dal tenore di questa disposizione. L'ambito di applicazione dell'esenzione dall'imposta dipenderebbe da cosa

debba intendersi per prestazione medica. Nella sentenza D. la Corte ha a tal proposito dichiarato che l'intervento medico deve perseguire uno scopo terapeutico — da intendersi in maniera ampia — e che deve essere diretto allo scopo della diagnosi, della cura e, nella misura del possibile, della guarigione di malattie o di problemi di salute. Tale criterio è stato nuovamente messo in evidenza dalla Corte nella sentenza Commissione/Francia. L'applicazione di questo criterio non si presenterebbe particolarmente problematica, perlomeno non più di quanto lo sia la definizione di altre deroghe fiscali. La Commissione rileva inoltre di non ritenere determinate per conto di chi si svolge l'attività medica.

50. Inoltre, come il governo del Regno Unito, la Commissione fa riferimento alla finalità dell'esenzione, quella di non rendere inaccessibili le cure mediche a seguito di un aumento dei costi, e con esso parimenti concorda sull'irrilevanza ai fini dell'esenzione dall'imposta del fatto di stabilire chi richieda l'esame medico. Tuttavia, neanche l'impiego di conoscenze o di capacità mediche risulterebbe importante, dato che la nozione di prestazioni mediche è un po' più ristretta, per cui anche la direttiva 93/16 non potrebbe essere molto d'aiusilio nel presente contesto.

15 — Citata alla nota 12, punto 33.

51. Per quanto attiene in dettaglio alle attività di cui trattasi, la Commissione è dell'avviso che non sia ragionevole operare una distinzione tra le singole prestazioni descritte ai punti da e) ad h) della questione pregiudiziale. Queste ultime avrebbero in comune lo scopo dell'esame, quello di accertare lo stato fisico della vittima, nonché determinare la causa e la gravità della pretesa lesione, ai fini della fissazione di un eventuale risarcimento del danno. Un esame siffatto — soprattutto qualora non venga effettuato dal medico della vittima — non perseguirebbe uno scopo terapeutico, essendo assente un rapporto diretto con la cura medica della lesione. Pertanto, l'imposizione fiscale di una prestazione del genere non avrebbe parimenti alcun effetto sull'accesso alle cure mediche. Considerazioni analoghe varrebbero riguardo ai punti c) e d). Invece, qualora nell'ambito di un normale esame o di una cura in corso venga rilasciato il relativo attestato medico, questa prestazione potrebbe essere considerata come meramente accessoria rispetto alla finalità principale dell'esame, cioè la cura medica del paziente. Spetterebbe tuttavia al giudice nazionale statuire su tale punto.

rata quale prestazione imponibile. Diverso potrebbe essere il caso delle visite mediche regolari, quali a volte vengono richieste da datori di lavoro o assicurazioni ai propri impiegati o assicurati. Visite di tale tipo, spingendo le persone interessate a discutere con il medico lo stato di salute e ad acquisirne il relativo parere, potrebbero avere uno scopo terapeutico. Nell'ambito di tali visite, a differenza del caso di accertamento medico dell'idoneità al lavoro o del rischio assicurativo, esisterebbe un determinato rapporto tra medico e paziente. Tali attività mediche potrebbero quindi essere considerate come comprese dall'esenzione; lo stesso varrebbe per l'effettuazione di perizie e di esami, qualora essi siano parte di una cura medica in corso. Le ulteriori attività descritte nella questione pregiudiziale costituirebbero operazioni imponibili.

## V — Valutazione

52. Relativamente alle visite e agli esami su incarico di datori di lavoro e assicurazioni, come descritti nei punti a) e b) della questione pregiudiziale, ad avviso della Commissione occorre distinguere di volta in volta a seconda delle circostanze: se la visita ha ad oggetto l'accertamento dell'idoneità ad un futuro impiego o l'accertamento del corrispondente rischio assicurativo, in particolare se essa viene effettuata da un medico scelto dal datore di lavoro o dall'assicurazione, essa andrebbe conside-

53. Poiché le questioni poste nelle controverse in esame coincidono in più punti, in prosieguo tratterò in primo luogo in generale le problematiche relative all'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, per trattare quindi in dettaglio le questioni pregiudiziali nelle due cause.

A — *Osservazioni di carattere generale sull'ambito di applicazione dell'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva*

54. In via introduttiva vorrei trattare la questione, posta dal governo del Regno Unito, di stabilire in che misura dalla direttiva 93/16 sia possibile desumere elementi in merito all'ambito di applicazione della controversa esenzione di cui alla sesta direttiva.

55. Nella sentenza *Card Protection Plan*<sup>16</sup>, menzionata dal governo del Regno Unito, la Corte ha stabilito che «Nessuna ragione autorizza (...) un'interpretazione diversa del termine "assicurazione" a seconda che esso figuri nel testo della direttiva relativa all'assicurazione o in quello della sesta direttiva». Ciò vuol dire soltanto che, in taluni casi, termini impiegati in diverse direttive possono avere lo stesso significato. Tuttavia ciò non significa che ai sensi della sesta direttiva rientrino nell'esenzione tutte le attività mediche alle quali eventualmente faccia riferimento la direttiva 93/16, tanto più che quest'ultima persegue una finalità differente dalla sesta direttiva, ossia quella di facilitare, a favore dei medici, l'esercizio del diritto di stabilimento e della libera prestazione di servizi.

16 — Citata alla nota 8, punto 18.

56. L'art. 13, parte A, della sesta direttiva mira ad esonerare dall'imposta sul valore aggiunto talune attività di interesse generale, e cioè solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato in tale disposizione<sup>17</sup>. Inoltre, secondo costante giurisprudenza, le esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario le quali vanno inquadrare nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla direttiva<sup>18</sup> e che devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo<sup>19</sup>.

57. L'accertamento della portata dell'esenzione per attività nel settore medico ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve pertanto avvenire sulla base della relativa interpretazione di questa disposizione nel contesto generale del sistema comune dell'IVA, senza che debbano trarsi conclusioni forzate dall'ambito di applicazione della direttiva 93/16.

17 — V., tra l'altro, sentenze 20 giugno 2002, causa C-287/00, Commissione/Germania (Racc. pag. I-5811, punto 45), nonché 12 novembre 1998, causa C-149/97, Institute of the Motor Industry (Racc. pag. I-7053, punto 18).

18 — V. ad esempio sentenze 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punto 21); Stichting Uitvoering (citata alla nota 14, punto 11), nonché 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471, punto 18).

19 — V. tra l'altro sentenze D. (citata alla nota 2, punto 15); SDC (citata alla nota 18, punto 20), nonché Stichting Uitvoering (citata alla nota 14, punto 13).

58. Per quanto attiene dunque all'ambito di applicazione di questa esenzione, come hanno giustamente rilevato i ricorrenti nella causa principale nella causa C-307/01, il testo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva prevede che siano soddisfatte due condizioni: deve trattarsi di una prestazione medica ed essa deve essere fornita da una persona in possesso delle qualifiche richieste per la professione medica o paramedica<sup>20</sup>.

59. Nelle presenti controversie è pacifico che le prestazioni in questione siano state fornite da un medico. Occorre quindi verificare se per loro natura queste prestazioni rientrano nell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c); in discussione pertanto è l'interpretazione della nozione di «prestazioni mediche».

60. Nella sentenza D.<sup>21</sup> la Corte ha affermato che l'accertamento di un'affinità genetica non rientra in questa nozione. Alla base delle questioni pregiudiziali proposte nelle due cause in esame esistono dubbi sull'applicabilità di tale sentenza alle prestazioni mediche controverse nel caso di specie. Evidentemente non è chiaro quale fattore determini l'esclusione di un accertamento di paternità come quello di cui alla sentenza D. dall'ambito di applicazione dell'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c).

61. Per il governo del Regno Unito, nonché per il giudice a quo della causa C-307/01<sup>22</sup>, pare decisivo che l'accertamento di paternità nella sentenza D., diversamente dalle attività controverse nel caso di specie, non abbia nulla a che vedere con l'accertamento dello stato di salute di una persona.

62. Tale impostazione distingue tra attività medica meramente volta ad accertare caratteri genetici ed attività medica che abbia ad oggetto l'accertamento dello stato di salute.

63. Tuttavia, la Commissione ha giustamente respinto una distinzione del genere a seconda del contenuto dell'attività medica svolta ovvero a seconda del concreto intervento medico o del trattamento. A mio avviso, infatti, essa non può desumersi dalla sentenza D. e non sarebbe inoltre neppure fattibile.

64. È ipotizzabile, infatti, che lo stesso tipo di esame a cui la Corte nella sentenza D. ha negato la qualifica di prestazione medica o un esame analogo si renda necessario per stabilire ad esempio l'idoneità di un donatore di organi. Sulla base dell'argomento del governo del Regno Unito, anche questo esame dovrebbe ricadere al di fuori dell'ambito dell'esenzione, sebbene esso sia chiaramente parte o presupposto di una

20 — V. sentenza 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 27).

21 — Citata alla nota 2.

22 — V. supra, paragrafo 28.

prestazione medica. Lo stesso varrebbe ad esempio per un'accertamento del gruppo sanguigno, tanto più che anche in tal caso si tratta dell'accertamento scientifico di un carattere genetico che di per sé nulla ha a che fare con lo stato di salute.

medica, come si evince dalla giurisprudenza fino ad oggi emanata dalla Corte in ordine alla nozione di «prestazioni mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c).

65. Pertanto, considerata la complessità del corpo umano e la conseguente molteplicità di modalità terapeutiche necessariamente utilizzate da un medico nell'esercizio della propria professione, pare inoltre poco ragionevole o poco fattibile distinguere tra i singoli metodi o tra i differenti interventi medici, a seconda che essi siano più o meno precisi o tipici per la professione medica. Sarà certo difficile contestare che anche un esame per l'accertamento dell'affinità, quale quello di cui alla sentenza D., richieda conoscenze mediche specialistiche e rientri dunque nell'ambito di competenza di un medico. Proprio per questo motivo si sceglie un medico come perito. Pertanto, non sembrano determinanti neanche l'uso di capacità mediche o la «precipua sfera di competenza di un medico», su cui si fonda almeno in parte il governo del Regno Unito.

67. Nella sentenza D. la Corte, sulla base di un raffronto fra le differenti versioni linguistiche di questa disposizione, ha infatti dichiarato che la nozione «non si presta ad una interpretazione che includa interventi medici diretti ad uno scopo diverso da quello della diagnosi, della cura e, nella misura del possibile, della guarigione di malattie o di problemi di salute»<sup>23</sup>. Pertanto, le prestazioni che non perseguono «uno scopo terapeutico», tenuto conto del principio dell'interpretazione restrittiva di disposizioni dirette ad introdurre un'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari, sono escluse dal campo di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva<sup>24</sup>. Tale giurisprudenza è stata confermata dalla Corte con le sentenze nelle cause Commissione/Francia<sup>25</sup> e Kügler<sup>26</sup>.

66. Decisivo ai fini della questione se un intervento medico sia esentato dall'IVA non è dunque né il contenuto dell'attività medica svolta, né l'importanza che essa ricopre nella sfera di competenza del medico, quanto piuttosto lo scopo dell'attività

68. Dalla giurisprudenza risulta pertanto che è lo scopo di un intervento medico ad essere decisivo nella questione se tale intervento debba essere esentato dall'IVA;

23 — Citata alla nota 2, punto 18.

24 — *Ibidem*, punto 19.

25 — Citata alla nota 7, punto 24.

26 — Citata alla nota 20, punti 38 e 39.

non tutte le attività di un medico vengono esentate, ma solo quelle che perseguono uno «scopo terapeutico».

69. Per una corretta definizione della portata della nozione di «prestazioni mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva occorrerebbe inoltre tener presente la finalità di tale esenzione.

70. A proposito dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), la Corte ha osservato che «l'esenzione delle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione ed alle cure mediche è intesa a garantire che il beneficio di cure mediche ed ospedaliere non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo di tali cure nel caso in cui le medesime, ovvero le operazioni ad esse strettamente connesse, venissero assoggettate all'IVA»<sup>27</sup>. A tal riguardo, occorre osservare che la lett. c) dell'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva, insieme alla lett. b) di questa disposizione, contiene una disciplina esautiva delle esenzioni per prestazioni mediche: l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), riguarda le prestazioni fornite in ambito ospedaliero, la lett. c) di questo articolo le prestazioni mediche fornite al di fuori di tale ambito, sia nello studio privato del prestatore, sia nel domicilio del paziente o altrove<sup>28</sup>.

27 — Sentenza Commissione/Francia (citata alla nota 7), punto 23.

28 — V. sentenza Kügler (citata alla nota 20), punto 36. V. a tal riguardo anche le mie conclusioni 10 dicembre 2002, per la sentenza nella causa C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (paragrafi 45 e 46).

71. Insieme, le due fattispecie di esenzione perseguono dunque lo scopo di favorire in generale l'accesso all'assistenza medica — all'interno di istituti ospedalieri o meno — mediante la riduzione della spesa medica<sup>29</sup>.

72. Sia dalla finalità dell'esenzione sia dalla giurisprudenza della Corte risulta che, contrariamente alle perplessità manifestate dal governo del Regno Unito, anche le attività che abbiano come finalità immediata non già una guarigione, quanto una semplice profilassi, rientrano nelle attività aventi «scopo terapeutico», che vanno considerate come prestazioni mediche ed esentate dall'imposta.

73. Proprio la medicina profilattica, infatti, contribuisce alla riduzione della spesa medica sia per i singoli, sia nel contesto economico complessivo. Pertanto, conformemente alla finalità dell'esenzione di garantire l'accesso alle cure mediche, anche interventi medici preventivi devono rientrare nell'esenzione stessa.

29 — In tal senso si era già espresso l'avvocato generale Saggio nelle conclusioni per la sentenza D. (citata alla nota 2), paragrafo 16.

74. Inoltre, la Corte ha espressamente affermato che rientrano nell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), le cure mediche che vengono effettuate «a fini preventivi, diagnostici o terapeutici»<sup>30</sup>.

75. Si deve quindi in generale constatare che, perché un'attività medica ricada nell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), è importante che l'attività sia da qualificare come cura «a fini preventivi, diagnostici o terapeutici», e ciò in considerazione della finalità, perseguita da questa disposizione, di esentare dall'imposta le prestazioni mediche che vengono effettuate per tutelare o ristabilire la salute e di cui i singoli devono pertanto poter disporre alle condizioni più vantaggiose possibili.

76. Da ciò risulta che nella sentenza D. la Corte ha escluso dall'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva l'accertamento dell'affinità genetica non ad esempio perché esso abbia ad oggetto più l'accertamento di caratteri genetici che lo stato di salute in quanto tale, bensì perché tale attività medica perseguiva uno scopo diverso da quello terapeutico, e cioè la redazione di un referto peritale.

77. Occorre pertanto esaminare se lo scopo o il carattere delle attività menzionate nelle questioni pregiudiziali di cui alle cause C-212/01 e C-307/01 consista in una consulenza tecnica o un'attività peritale o piuttosto in una cura medica diretta a preservare o a ristabilire la salute.

78. Nel singolo caso, distinguere tra prestazioni mediche ai sensi dell'esenzione in oggetto, quindi attività mediche aventi scopo terapeutico, ed altre attività mediche potrebbe risultare difficile. Da un lato, però, la necessità di una tale distinzione si desume dal testo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva, ai sensi del quale vengono esentate dall'imposta non già le attività di un medico in generale, ma solo le «prestazioni mediche», dall'altro, frequentemente si pongono problemi di delimitazione in relazione a fattispecie di esenzione fiscale.

79. Alla fine, se un'operazione effettuata da un medico rientri o meno nell'esenzione va valutato concretamente in base alla fattispecie o alla configurazione di fatto delle singole operazioni mediche.

80. A tal proposito, occorre distinguere gli aspetti di fatto della prestazione medica da esaminare dai criteri di diritto necessari per

30 — Sentenza Kügler (citata alla nota 20), punto 40.

fare rientrare tale prestazione nel caso di esenzione, come in special modo la necessità di uno scopo terapeutico ai sensi della giurisprudenza.

81. L'identità di colui che dispone l'attività medica rientra ad esempio tra gli aspetti di fatto di un'attività medica che possono essere presi in considerazione per accertarne lo scopo o il carattere, e che tuttavia di per sé non costituiscono presupposti di diritto per un'esenzione: l'incarico da parte di un'autorità giudiziaria, di un'assicurazione o di un datore di lavoro può indicare che un intervento medico va considerato come prestazione a carattere peritale e non come prestazione medica a scopo terapeutico, anche qualora tecnicamente possa trattarsi di una stessa operazione medica.

82. Occorre dunque concordare con il governo del Regno Unito e con la Commissione, quando essi osservano che riguardo all'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva — sia in base al testo di questa disposizione, sia ai sensi della giurisprudenza<sup>31</sup> — non è di per sé decisivo per conto od ordine di chi venga effettuato un esame medico. Tale aspetto rientra tuttavia nelle circostanze di fatto, sulla base delle quali si può stabilire se ci si trovi di fronte ad un trattamento a scopo terapeutico.

83. Altrettanto vale riguardo al rapporto che un paziente intrattiene con il medico che lo cura. La direttiva, al fine di un'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), non richiede una determinata intensità del rapporto tra il prestatore delle cure e il paziente e in verità un tale presupposto non sarebbe utilizzabile. L'affermazione della Corte nella sentenza nella causa 353/85<sup>32</sup> secondo cui nel caso di prestazioni mediche ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), «si tratta di prestazioni effettuate al di fuori degli istituti ospedalieri e nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente e il prestatore delle cure, rapporto che normalmente si svolge nello studio privato del prestatore stesso», descrive piuttosto una circostanza che caratterizza in generale le cure mediche e precisamente quelle prestate al di fuori di istituti ospedalieri [art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva]<sup>33</sup>. Tale affermazione non va pertanto intesa come riferita ad un elemento costitutivo di una prestazione medica.

84. Infine, a questo punto occorre anche trattare la premessa sulla quale si basa l'argomento del Regno Unito, ossia quella secondo cui nel caso delle attività descritte nelle due cause in esame si tratterebbe di diagnosi mediche in senso molto ampio e quindi non si dovrebbe far dipendere l'esenzione da chi commissiona la diagnosi o dal motivo dell'effettuazione della diagnosi stessa.

32 — Citata alla nota 12, punto 33.

33 — V. al riguardo anche le mie conclusioni del 10 dicembre 2002, presentate nella causa C-45/01 (citate alla nota 28), paragrafi 45 e 46.

31 — V. sentenza D. (citata alla nota 2), punto 22.

85. In generale, ai sensi della giurisprudenza della Corte, ai fini della valutazione di un'operazione nell'ambito del sistema comunitario d'imposta sul valore aggiunto, gli elementi caratteristici dell'operazione vanno considerati complessivamente e vanno evitate divisioni artificiali, partendo dal punto di vista del consumatore medio<sup>34</sup>.

86. Pertanto, se si considerano le operazioni mediche in esame nel loro contesto di fatto complessivo, può risultare affrettato qualificarle come diagnosi. Come infatti ho già constatato e come ha osservato anche la Commissione, una stessa attività medica può presentare caratteri diversi a seconda del contesto di fatto nel quale è svolta tale attività, così che da tale contesto dipende ad esempio se l'accertamento dello stato di salute di una persona sia da considerare come diagnosi o come perizia.

87. Alla luce di tali considerazioni, prima di passare ora alle attività dettagliatamente descritte nelle questioni pregiudiziali delle cause C-212/01 e C-307/01, vorrei ancora rilevare che, come la Commissione, non ritengo che, riguardo alla deduzione dell'imposta, in base al trattamento fiscale differenziato delle prestazioni mediche sorgano problemi maggiori rispetto a quanto normalmente avviene qualora beni o servizi vengano impiegati sia per operazioni soggette ad imposta, sia per operazioni esenti. Come si debba procedere in tali casi risulta infatti dall'art. 17, n. 5, della sesta direttiva. Ai sensi di questa disposizione, il diritto

alla deduzione per tali beni o servizi viene individuato sulla base di un'aliquota prorata che viene determinata per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo<sup>35</sup>.

#### B — *Sulla causa C-212/01*

88. Occorre anzitutto constatare che la seconda questione pregiudiziale nella causa C-212/01, relativa all'interpretazione della sentenza D. della Corte, non presenta un'autonoma rilevanza rispetto alla prima questione. Pertanto, darò una soluzione comune alle due questioni.

89. Con le due questioni pregiudiziali il Landesgericht di Innsbruck intende stabilire se le diagnosi mediche e le risultanze peritali fondate su queste ultime per la determinazione o meno dell'invalidità, dell'incapacità lavorativa o dell'inabilità ad ogni lavoro proficuo del richiedente una pensione, effettuati da un medico su incarico di un giudice o di un istituto previdenziale, rientrino nell'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

34 — V. sentenza Card Protection Plan (citata alla nota 8), punto 29.

35 — V. al riguardo, tra l'altro, le mie conclusioni del 6 marzo 2001, per la sentenza nella causa C-16/00, Cibo Participations (Racc. pag. I-6663, in particolare paragrafo 6).

90. L'attività del medico, in questo caso, consiste nel rilevare in qualità di perito il grado di invalidità di una persona, ai fini dell'accertamento in sede giudiziale dell'esistenza dei presupposti del diritto ad una pensione di invalidità. Tale prestazione medica non persegue pertanto alcuno scopo terapeutico e non rientra quindi nell'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c).

C — *Sulla causa C-307/01*

1. Sulle lett. a) e b) della questione pregiudiziale

91. Con le lett. a) e b) della questione pregiudiziale il giudice a quo chiede se attività mediche quali la visita di singoli o il prelievo di campioni corporali per verificare, per conto di datori di lavoro o di assicurazioni, la presenza di virus, infezioni o altre malattie ricadano nell'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c).

92. Pertanto, in questo caso la soluzione non può essere di carattere forfettario per il fatto che, come ho già accennato, di per sé non rileva ai fini dell'esenzione per conto o per ordine di chi venga eseguita una visita medica.

93. Infatti, anche se la visita medica viene eseguita per ordine o per incarico del datore di lavoro o dell'assicurazione, non può automaticamente negarsi lo scopo terapeutico della cura, il quale è determinante ai fini dell'esenzione. A tal proposito, illuminante mi sembra l'esempio menzionato dalla Commissione, delle visite e dei controlli medici (regolari) ai quali i lavoratori devono sottoporsi in molti casi sulla base di un obbligo derivante dalle norme che disciplinano il loro rapporto col datore di lavoro. Tali visite di routine soddisfano uno scopo terapeutico nella misura in cui esse sono dirette a preservare la salute o a prevenire le malattie del lavoratore stesso. Parimenti è ipotizzabile ad esempio che un'assicurazione promuova l'esecuzione di determinate visite preventive per i propri assicurati. Anche tali visite, indipendentemente dal «committente», andrebbero qualificate come cure mediche a scopo preventivo, diagnostico ed eventualmente terapeutico. Alla stessa conclusione si dovrebbe pervenire peraltro relativamente ad una visita scolastica, quale menzionata come esempio nella trattazione orale. Essa, a prescindere dal fatto che l'incarico proviene dalla scuola e non dagli studenti sottoposti alla visita, di per sé non assolve ad una funzione peritale, ma ad una funzione diretta a tutelare ed eventualmente a ripristinare la salute degli studenti.

94. Occorre pertanto constatare che visite mediche ed analisi, come quelle indicate alle lett. a) e b) della questione pregiudiziale, ricadono nell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), soltanto se vengono effettuate nell'interesse della salute del paziente e non in quanto attività a carattere puramente peritale allo scopo di informare datori di lavoro o assicurazioni.

95. Andrebbero considerate come attività peritali senza scopo terapeutico, ad esempio, le visite, descritte nell'ordinanza di rinvio, con le quali venga accertato lo stato di salute fisico e psichico di un potenziale dipendente o assicurato per conto di datori di lavoro o di assicurazioni, allo scopo di stabilire l'idoneità, sul piano della salute, della persona visitata ad un determinato lavoro o il rischio per un'assicurazione.

2. Sulle lett. c)-h) della questione pregiudiziale

96. Con le lett. c)-h) della questione pregiudiziale il giudice a quo chiede quale sia il trattamento fiscale da attribuire al rilascio di certificazioni mediche o di perizie.

97. Nel porre tale questione esso opera una distinzione, a mio avviso errata, tra i certificati o i referti peritali e le visite a tale scopo effettuate. Queste ultime, infatti, sarebbero da considerare semplicemente come prestazioni accessorie, costituendo per il committente non un fine in sé ma il mezzo per ottenere la certificazione o la perizia<sup>36</sup>. Sotto il profilo dello scopo delle

prestazioni mediche — in questo contesto determinante — non rileva neppure che le certificazioni o le perizie siano basati su referti medici o su visite mediche.

98. Alla luce dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, è invece decisivo che queste prestazioni siano effettuate allo scopo di accertare un'idoneità sul piano della salute, quale l'idoneità a viaggiare, o determinati presupposti di un diritto, vuoi in relazione ad una pensione di guerra vuoi ad una azione giurisdizionale per lesioni personali o per errore medico. In questi casi si tratta di attività mediche (peritali), che perseguono uno scopo differente da quello terapeutico e che quindi sono escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

99. La certificazione di una idoneità fisica potrebbe anche rivestire una funzione «profilattica» in senso molto lato, ove ad esempio la persona sottoposta alla visita non affronti un viaggio che non avrebbe potuto sopportare sotto il profilo della salute. Anche l'ottenimento di una pensione di guerra o la concessione di un risarcimento danni possono in senso molto lato giovare alla salute o a ristabilirla. Tuttavia, in queste attività mediche si pone chiaramente in primo piano il carattere peritale e le implicazioni terapeutiche sono solo molto indirette, così che a mio avviso per queste prestazioni mediche non può parlarsi di scopo terapeutico.

<sup>36</sup> — V. a tale riguardo sentenza *Card Protection Plan* (citata alla nota 8), punto 30.

## VI — Conclusione

100. Alla luce di tutto quanto precede propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali come segue:

### A — *Nella causa C-212/01*

1. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari ivi prevista non riguarda le attività di un medico che consistano nell'accertamento, quale perito incaricato da un giudice o da un istituto previdenziale, dell'esistenza o meno dell'invalidità, dell'incapacità lavorativa o dell'inabilità ad ogni lavoro proficuo del richiedente una pensione, e che pertanto perseguano uno scopo peritale e non terapeutico.

### B — *Nella causa C-307/01*

1. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva va interpretato nel senso che:

— visite mediche di singoli e

— prelievi di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie,

che vengono effettuati per incarico di un datore di lavoro o di un'assicurazione, non sono esentati dall'IVA se perseguono non già uno scopo terapeutico, quale l'assistenza medica dei singoli mediante prevenzione, diagnosi o terapia, bensì altri scopi, come l'accertamento peritale di informazioni relative alla salute a favore di datori di lavoro o di assicurazioni.

## 2. Attività mediche

— come la certificazione di idoneità della salute, ad esempio, l'idoneità a viaggiare;

— come il rilascio di certificazioni sullo stato di salute di una persona per fini quali ad esempio il diritto ad una pensione di guerra;

- come, nell'ambito di questioni di responsabilità e di quantificazione del danno, per persone che valutano se intentare un'azione per lesioni personali, la redazione di perizie mediche in seguito ad esami medici, unitamente a questi ultimi o sulla base di referti medici ma senza procedere ad un esame medico;
  
- come, nel contesto di errori professionali commessi da medici, e cioè per persone che valutano se intentare un'azione, la redazione di perizie mediche sulla base di referti medici o in seguito ad esami medici, unitamente a questi ultimi

perseguono scopi peritali e non terapeutici. Pertanto, esse non ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva e non sono quindi esentate dall'IVA.