

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ANTONIO SAGGIO

presentate il 27 gennaio 2000 *

1. Con il presente rinvio pregiudiziale il Landesgericht di St. Pölten (Austria) vi interroga in ordine alla questione se un esame genetico compiuto da un perito medico, su incarico di un'autorità giudiziaria, nell'ambito di una controversia sull'accertamento della paternità rientri nel campo di applicazione dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva»)¹, e, in caso di risposta affermativa a questo primo quesito, se il beneficiario dell'esenzione abbia la facoltà di rinunciarvi.

Normativa comunitaria e nazionale

2. L'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva elenca le prestazioni e le attività di «interesse pubblico» che gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite, dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). Tra queste figurano, alla lett. c), «le prestazioni mediche effettuate

nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati».

3. In Austria, l'art. 6 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UstG») del 1994² prevede, al n. 1, che «tra le operazioni che rilevano ai sensi dell'art. 1, primo e secondo comma, sono esenti: (...) le operazioni concernenti l'attività di medico» (punto 19) e «le operazioni effettuate da piccole imprese, segnatamente quelle che hanno una sede o un domicilio in Austria e le cui operazioni, nel corso del periodo impositivo ai sensi dell'art. 1, n. 1, primo e secondo comma, non eccedono i 300 000 ATS (scellini austriaci)» (punto 27). Prevede altresì, al n. 3, che «L'imprenditore le cui operazioni sono esenti ai sensi dell'art. 6, n. 1, punto 27 può rinunciare, fino a quando la decisione non è definitiva, all'applicazione dell'art. 6, n. 1, punto 27 mediante una dichiarazione scritta indirizzata all'amministrazione fiscale». Si aggiunga che gli onorari dei periti giudiziari vengono liquidati dall'organo giurisdizionale davanti al quale si sono svolte o dovevano svolgersi le operazioni peritali. Tale organo provvede a disporre il pagamento degli onorari mediante prelievo da un fondo spese depositato da una delle parti oppure, in difetto,

* Lingua originale: l'italiano.

¹ — GU L 145, pag. 1.

² — BGBl n. 633.

da fondi provenienti dal Tesoro federale (Bundesschatz).

Fatti, procedura e quesiti pregiudiziali

4. Nell'ambito di un giudizio nel quale l'attrice chiedeva di accertare che ella era figlia del convenuto, il giudice adito, il Bezirksgericht di St. Pölten, nominava la dottoressa Rosenmayr perito medico-legale, dandole l'incarico di accertare, sulla base di un esame genetico antropologico, se l'attrice, nel procedimento principale, poteva essere figlia del convenuto. Per la sua attività di indagine tecnica, la dottoressa Rosenmayr chiedeva, oltre agli onorari, il pagamento dell'IVA per una somma di 14 108,60 scellini austriaci³ avendo optato per la tassazione della sua attività⁴. Essa affermava che solo versando l'IVA per i suoi onorari avrebbe potuto dedurre l'importo dell'IVA che aveva dovuto versare all'atto dell'acquisto di prodotti necessari per le sue analisi, nonché all'atto della corresponsione dei compensi ai suoi collaboratori. Con ordinanza del 29 maggio 1998 il Bezirksgericht liquidava, in favore del perito, la somma di 84 653 scellini austriaci, comprendente sia gli onorari che l'IVA. Tale somma veniva corrisposta all'interessata prelevandone l'importo da fondi

pubblici. Il revisore del Bundesschatz (Tesoro federale)⁵ proponeva ricorso avverso detta ordinanza dinanzi al Landesgericht di St. Pölten, facendo valere che l'esenzione prevista dall'art. 6, n. 1, punto 19, dell'UstG per le attività mediche doveva applicarsi anche ai compensi professionali dei periti medici e pertanto chiedeva che l'ordinanza impugnata venisse modificata nel senso che dalla somma liquidata fosse escluso l'importo dell'IVA.

5. In questo contesto, il Landesgericht di St. Pölten decideva di rivolgere alla Corte i seguenti quesiti:

«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, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari ivi sancita riguarda anche prestazioni mediche fornite da un medico nella sua qualità di perito giudiziario per incarico del Tribunale, in particolare mediante analisi antropologiche genetiche operate nell'ambito di un procedimento di accertamento di paternità.

2) Qualora la prima questione sia risolta affermativamente: se la precitata dispo-

3 — L'importo degli onorari dei periti è disciplinato in Austria dalle disposizioni del Gebuhrenanspruchsgesetz del 1975.

4 — La dottoressa Rosenmayr ha affermato che, sebbene in una circolare del 9 gennaio 1998 il Ministero delle Finanze avesse sostenuto che qualsiasi attività di perito medico rientrava, in via di principio, nell'ambito dell'esenzione contemplata all'art. 6, n. 1, punto 19, dell'UstG del 1994, ciò non impediva che un perito medico potesse optare volontariamente per il versamento dell'imposta sulla cifra d'affari e per la facoltà, ad esso connessa, di detrarre le imposte a monte. Essa richiama a sostegno della propria tesi il disposto dell'art. 6, n. 1, punto 27, e n. 3, dell'UstG del 1994, citato.

5 — I revisori sono autorizzati a proporre ricorso contro le ordinanze di fissazione degli onorari emesse dai tribunali.

D.

sizione della direttiva sia di ostacolo all'applicazione di una norma nazionale che, al verificarsi di determinati presupposti, consenta (anche) ai medici di rinunciare efficacemente alla menzionata esenzione».

prestazioni mediche rese nell'esercizio di professioni mediche e paramediche, che figura all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, includa anche le prestazioni fornite da un medico che opera in qualità di perito nominato dall'autorità giudiziaria, come ad esempio quelle consistenti in esami genetici diretti ad accertare la paternità.

Sulla ricevibilità

6. Il governo austriaco fa valere, preliminarmente, la natura giurisdizionale dell'organo che ha disposto il rinvio pregiudiziale. Al riguardo deduce che, secondo la legislazione austriaca, il provvedimento con cui vengono liquidati gli onorari di un perito giudiziario costituisce, di massima, una componente indissociabile della decisione finale della procedura principale (nella specie, dunque, della procedura relativa all'accertamento della paternità). La liquidazione degli onorari deve infatti necessariamente precedere la decisione finale nella quale, oltre al merito, viene statuito quale parte sia tenuta al pagamento delle spese processuali, in particolare di quelle attinenti ad eventuali indagini tecniche. Segue che nella specie non può dubitarsi del fatto che l'organo rinviante possa qualificarsi «giurisdizione» ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE) e che pertanto la domanda del Landesgericht di St. Pölten sia ricevibile.

Sul primo quesito

7. Con il primo quesito il giudice *a quo* vuol sapere se l'esenzione prevista per le

Argomenti delle parti

8. Tutti i governi intervenuti suggeriscono di rispondere affermativamente al primo quesito. Il governo austriaco osserva che la prestazione medica che ha dato luogo alla lite principale si distingue dalle prestazioni mediche abituali sotto due aspetti: da un parte, perché il perito ha reso la sua prestazione su incarico dell'autorità giudiziaria e non quindi nel quadro di un rapporto contrattuale come normalmente avviene; dall'altra, perché le operazioni che egli ha compiuto si sono limitate a stabilire un dato tecnico puro e semplice, senza alcun legame con una cura o trattamento medico. Con riguardo in particolare al primo aspetto, il governo austriaco fa altresì osservare che la circostanza che il perito riceva l'incarico dall'autorità giudiziaria non modifica in nulla la sostanza delle sue prestazioni e che conseguentemente non sarebbe giustificato qualificare le operazioni peritali in modo diverso rispetto alle ordinarie prestazioni mediche ed applicare ad esse un regime fiscale differenziato e meno favorevole. Con riguardo al secondo aspetto, cioè all'assenza di legame funzionale fra indagini e cura di una patologia, il governo austriaco sostiene che la direttiva dovrebbe essere interpretata nel senso che anche le indagini

richieste ai periti dall'autorità giudiziaria (si pensi ad esempio agli esami di laboratorio), necessarie per la soluzione della controversia, dovrebbero essere considerate prestazioni mediche ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'IVA⁶. Non avrebbe infatti alcun rilievo in questa specifica prospettiva la circostanza che tali prestazioni non siano collegate a trattamenti medici.

9. Nella medesima linea, e sempre con riferimento al primo quesito, il governo olandese sostiene che le attività mediche richieste da un organo giurisdizionale dovrebbero essere considerate allo stesso modo delle prestazioni di cure mediche e quindi beneficiare anch'esse dell'esenzione dall'IVA. Ciò perché la nozione di cure mediche riguarderebbe tutte le operazioni svolte nell'esercizio della professione medica (o paramedica), ivi comprese quindi le indagini peritali, perché anche l'attività svolta da un medico in qualità di perito designato dall'autorità giudiziaria è, come quella consistente nella prestazione di cure, di interesse generale e quindi merita un trattamento fiscale più favorevole e infine perché l'attività di perito giudiziario non può essere qualificata in modo diverso da quella di perito designato da parti private per il solo fatto che alla sua origine c'è la decisione di un giudice e non un contratto. Lo stesso governo sottolinea, infine, che escludere l'attività di perito giudiziario dal campo di applicazione dell'esenzione rela-

tiva alle prestazioni mediche, di cui all'art. 13 della sesta direttiva, comprometterebbe la libera concorrenza, cioè l'obiettivo perseguito con il ravvicinamento delle legislazioni in materia di IVA.

10. Il governo del Regno Unito prende in esame il primo quesito sotto due profili. Si domanda, innanzi tutto, se le indagini per stabilire la paternità siano riconducibili alla nozione di «prestazioni mediche» ed esprime l'opinione che in questa nozione debba rientrare qualsiasi intervento che richieda competenze mediche; ciò perché l'art. 13 della sesta direttiva definirebbe in modo assai largo le attività svolte nel quadro della professione medica. Partendo da questa premessa, esso afferma che rientrerebbero in detta nozione non solo la cura dei pazienti, ma anche tutte quelle attività che vengono svolte in settori che non sono strettamente connessi alla tutela o al miglioramento della salute, come la preparazione di rapporti sullo stato generale di salute dei pazienti, il controllo delle nascite, la sterilizzazione o la chirurgia estetica. L'elemento comune a queste attività sarebbe rappresentato dal fatto che tutte presuppongono particolari conoscenze e competenze mediche. Il governo del Regno Unito aggiunge, nello stesso senso, che il riferimento alla finalità delle prestazioni per identificare quelle cui l'esenzione non dovrebbe applicarsi costituisce un criterio ambiguo di gestione non agevole⁷. Si pensi che una persona può essere sottoposta allo stesso esame del

6 — L'orientamento delle autorità austriache sulla questione è stato invero oscillante. Infatti, una circolare del Ministero federale delle Finanze del 9 gennaio 1998 escludeva proprio le perizie genetiche dalle attività mediche esentate dall'IVA, ma successivamente una seconda circolare modificava la precedente stabilendo che anche questa specifica attività peritale era compresa tra quelle esentate, in applicazione dell'art. 6, n. 1, punto 19, dell'Umsatzsteuergesetz, già citato.

7 — Il governo inglese ha anche sottolineato, nel corso della procedura orale, che se il legislatore comunitario avesse effettivamente voluto delimitare le attività esenti in ragione della loro finalità, lo avrebbe previsto espressamente. La direttiva ha scelto una soluzione di questo tipo per le attività contemplate nelle lett. k) e p) del n. 1 dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva, e precisamente per la messa a disposizione da parte di istituzioni religiose o filosofiche di personale per finalità di assistenza sanitaria e sociale, di protezione dell'infanzia, di educazione e di assistenza spirituale.

D.

sangue sia allo scopo di individuare una malattia sia nell'ambito di una controversia relativa all'accertamento di paternità, e che la prestazione medica potrebbe essere nei due i casi la medesima, mentre il regime fiscale applicabile sarebbe differenziato.

Lo stesso governo sottolinea, inoltre, che, se è vero che le esenzioni previste nella sesta direttiva vanno interpretate in maniera restrittiva per il fatto di introdurre delle eccezioni all'applicazione generalizzata dell'IVA, è vero anche che dette eccezioni non potrebbero essere interpretate in modo da limitarne la portata, sempre che, beninteso, non vi sia una indicazione testuale in tal senso.

Esso deduce anche, a sostegno della tesi dell'applicazione generalizzata dell'esenzione, che qualsiasi diversa interpretazione sarebbe altresì incompatibile con l'esigenza di applicare in modo semplice e certo l'esenzione fiscale. A questa esigenza fa riferimento la parte introduttiva del n. 1 dell'art. 13, parte A, della direttiva, ove esplicitamente si afferma che gli Stati membri esonerano dall'IVA «alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e *semplice* applicazione delle esenzioni (...)». Non sarebbe, infatti, compatibile con l'obiettivo di semplicità il fatto che i medici siano tenuti ad applicare regimi IVA differenti a seconda delle diverse attività che essi sono chiamati a svolgere nell'esercizio della loro professione.

Quanto poi al secondo punto preso in esame dal governo del Regno Unito, cioè quanto alla rilevanza attribuibile alla circostanza che l'incarico di svolgere gli accertamenti medico-legali venga conferito da un'autorità pubblica, tale governo sostiene che l'esenzione riguarderebbe tutte le forme in cui si esplica l'attività medica e che la qualità, pubblica o privata, del soggetto che conferisce l'incarico, non avendo alcuna incidenza sulla natura dell'attività, non potrebbe essere assunta a criterio per identificare delle asserite eccezioni all'applicazione generalizzata dell'esenzione.

11. A differenza degli Stati intervenuti, la Commissione sostiene che al primo quesito deve darsi risposta negativa. Essa perviene a questa conclusione muovendo dal presupposto che l'esenzione per cui è controversia riguardi esclusivamente le prestazioni mediche consistenti nella cura delle persone. In questa categoria non rientrerebbero le indagini volte esclusivamente ad accertare la paternità, con la conseguenza che a tale attività non potrebbe essere applicata l'esenzione dall'IVA.

La Commissione fa poi osservare che le attività svolte dal medico incaricato di perizia medico-legale non si differenzerebbero rispetto alle attività degli esperti di altre discipline (contabili, ingegneri o psicologi), attività queste ultime che sicuramente non sono esentate dall'IVA. In altre parole, la *ratio* che giustifica la sottoposizione all'IVA di queste ultime attività non può non valere anche per applicare l'IVA all'attività peritale dei medici.

Nell'apprezzare l'ampiezza dell'esenzione non si dovrebbe, secondo la Commissione, trascurare il fatto che la sesta direttiva si ispira al principio della sottoposizione generalizzata all'IVA di tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso⁸. La circostanza che l'attività del medico quale perito legale nominato dal giudice risponda ad un interesse generale, così come la prestazione di cure mediche, non può condurre ad applicare l'esenzione anche all'attività peritale, considerato che l'interesse generale non è il medesimo nelle due ipotesi, essendo, nella prima, collegato alle ragioni delle parti in un giudizio e, nella seconda, alla tutela della salute delle persone.

La Commissione infine sottolinea che le esenzioni previste nella direttiva costituiscono eccezioni al principio generale che ivi figura all'art. 2 sopra richiamato e che pertanto esse non possono che essere interpretate in senso restrittivo.

Sul merito

12. Per rispondere al quesito in esame occorre in primo luogo accertare se le indagini genetiche rientrino nella nozione di «prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche», che figura all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Solo in caso di

risposta affermativa a questo interrogativo si passerà a stabilire se questa esenzione debba trovare applicazione anche quando, come nella specie, il perito abbia eseguito la sua prestazione professionale su incarico dell'autorità giudiziaria.

13. Quanto al primo profilo, quanto cioè alla riconducibilità delle indagini genetiche alla nozione di prestazione medica che figura nella sesta direttiva, ricordo che questa fonte contiene, all'art. 13, un «elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri»⁹. L'esenzione su cui verte la presente causa è inserita tra quelle che mirano a rendere meno onerose alcune attività di interesse generale¹⁰. Si tratta di attività specifiche, dirette a conseguire finalità socialmente utili (servizio postale, educazione dell'infanzia, insegnamento scolastico, assistenza sociale e così via), di attività svolte da organismi che perseguono obiettivi di natura politica, sindacale o religiosa, nonché di prestazioni effettuate da medici o da personale paramedico, come gli odontotecnici¹¹.

14. La Corte di giustizia ha avuto occasione di occuparsi più volte dell'esenzione in questione. A partire dalla sentenza

9 — Undicesimo 'considerando' della sesta direttiva. Il contenuto di questo 'considerando' lascia intendere che si vuole evitare che l'ambito di applicazione delle esenzioni vari da uno Stato membro all'altro.

10 — L'art. 13, parte A, infatti, reca la rubrica «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico».

11 — Viene anche esentata la fornitura di organi, di sangue e di latte umani [art. 13, parte A, n. 1, lett. d)].

8 — V. art. 2, n. 1, della direttiva.

Stichting¹², ha ripetutamente affermato, in via generale, che «i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati 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»; ed ha altresì precisato che non può essere attribuita portata estensiva alle esenzioni, ove non ricorrano «motivi interpretativi» che consentano di andare oltre la lettera delle disposizioni che le contemplano¹³.

In due pronunce, poi, la Corte ha preso in esame proprio l'esenzione contemplata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), su cui verte la presente causa, definendone contenuto e portata. Nella sentenza Commissione/Italia¹⁴, ha affermato che l'esenzione per le prestazioni mediche deve essere intesa nel senso che essa copre soltanto i «casi in cui le cure siano praticate "alla persona" e che tale restrizione esclude univocamente dall'ambito di applicazione dell'art. 13, A, n. 1, lett. c), le cure prestate agli animali». Nella sentenza Commis-

sione/Regno Unito¹⁵, ha poi affermato che dalla collocazione della disposizione *de qua*, «che segue immediatamente quella riguardante le prestazioni ospedaliere» [lett. b)], «come pure dal suo contesto, si desume che si tratta di prestazioni effettuate al di fuori degli istituti ospedalieri e nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore stesso». Sulla base di tale premessa la Corte ha affermato che l'esenzione delle prestazioni mediche di cui alla lett. c) non comprende, salvo le piccole cessioni di beni indissociabili dalla prestazione, la cessione, concretamente ed economicamente dissociabile dalla prestazione di servizi, di medicinali ed altri beni, come gli occhiali correttivi prescritti dal medico o da altre persone autorizzate¹⁶.

15. Dalla giurisprudenza sopra riportata emerge innanzitutto che è possibile circoscrivere l'esenzione riguardante le prestazioni mediche ai servizi prestati dai medici alle persone ad esclusione della cessione di medicinali o altri beni (a meno che si tratti di cessioni indissociabili dalla prestazione). Ciò posto, per rispondere al primo quesito rimane comunque da stabilire se, come sostiene la Commissione, debbano essere esentate anche le prestazioni mediche che non siano connesse alla prevenzione, alla diagnosi o alla cura di una patologia. Rientrano in questa categoria le indagini genetiche dirette unicamente ad accertare la paternità, alle quali fa espresso riferimento il primo quesito del giudice austriaco.

16. La formulazione letterale della disposizione lascia intendere che l'esenzione non copre quest'ultima categoria di prestazioni. Fatta eccezione per la versione italiana, che

12 — Sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën (Racc. pag. 1737, punto 13). V. anche sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punti 20 e 21).

13 — V. sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 2653, punto 20).

14 — Sentenza 24 maggio 1988, causa 122/87, Commissione/Italia (Racc. pag. 2685, punto 9).

15 — Sentenza 23 febbraio 1988, causa 353/85, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 817, punto 33).

16 — Sentenza Commissione/Regno Unito, citata, punti 33, 34 e 35.

parla genericamente di «prestazioni mediche», tutte le altre, sia pure usando espressioni diverse, si riferiscono abbastanza esplicitamente alle sole prestazioni riguardanti la salute delle persone. Così, la versione tedesca, che parla di «Heilbehandlungen»¹⁷, e quella francese, che parla di «prestations de soins à la personne», fanno esplicito riferimento al concetto di assistenza medica alle persone. Espressioni di significato equivalente si trovano poi nelle versioni linguistiche inglese, danese, olandese, greca, finlandese, svedese¹⁸, spagnola e portoghese¹⁹. La versione italiana invece si differenzia da tutte le altre per la formulazione generica («prestazioni mediche») che in essa figura, formulazione che comunque, proprio per il suo carattere generico, non è di ostacolo ad una interpretazione restrittiva dell'esenzione²⁰.

riferimento alla cura delle persone che figura nella disposizione *de qua* fa apparire con una certa chiarezza che una tale esenzione si giustifica per l'esigenza di ridurre la spesa medica e di favorire in tal modo l'accesso alla tutela della salute. Se si ragionasse diversamente, se, in altri termini, si considerasse l'esenzione applicabile a qualsiasi attività professionale svolta da medici, si allargherebbe il campo di applicazione della norma di favore ad attività che con la salute delle persone non hanno rapporto e si tratterebbero irragionevolmente allo stesso modo situazioni ed interessi assai diversi. Come correttamente osserva la difesa del Regno Unito, altro è l'interesse ad assicurare la tutela della salute delle persone, altro è l'interesse ad assicurare l'assistenza tecnica di medici ad una giurisdizione nell'ambito di una controversia specifica. Quest'ultima attività a ben vedere non si differenzia dalle consulenze tecniche di professionisti che operano in campi diversi da quello medico, come gli ingegneri, gli esperti contabili o gli psicologi, e pertanto sarebbe ingiustificato applicare l'esenzione all'attività peritale dei medici e non anche all'analoga attività di altri professionisti. Si aggiunga che le esenzioni costituiscono eccezioni alla regola dell'applicazione generalizzata dell'imposta e vanno pertanto interpretate in senso restrittivo.

Se poi si ha riguardo alla *ratio* dell'esenzione dall'IVA per le prestazioni mediche, il

17 — Più precisamente: «Heilbehandlungen im bereich der Humanmedizin».

18 — La versione inglese presenta la seguente formulazione: «the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned». La versione danese: «behandling af personer»; olandese: «gezondheidskundige verzorging van de mens»; greca: «iatrikis perithalsios»; finlandese: «lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle» e svedese «sjukvårdande behandling».

19 — Rispettivamente: «asistencia a personas físicas» e «prestações de servicios de assistência».

20 — Sentenze 13 luglio 1989, causa 173/88, Henriksen (Racc. pag. 2763, punti 10 e 11); e SDC, citata, punto 22. In quest'ultima sentenza tale approccio è stato seguito nell'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 3, della sesta direttiva che prevede l'esenzione dall'IVA di varie operazioni bancarie. Più in generale, nella sentenza 7 dicembre 1995, causa C-449/93, Rockfon (Racc. pag. I-4291, punto 28), la Corte, richiamando la sentenza 27 ottobre 1977, causa 30/77, Bouchereau (Racc. pag. 1999, punto 14), afferma che, in caso di divergenza tra le varie versioni linguistiche, «la disposizione in esame dev'essere intesa in funzione del sistema e delle finalità della normativa di cui essa fa parte».

Si consideri poi che la giurisprudenza della Corte fornisce una precisa indicazione per un'interpretazione restrittiva dell'esenzione. Nella già citata sentenza Commis-

D.

sione/Regno Unito, nella quale si prende in esame la portata dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), la Corte infatti afferma²¹ che le prestazioni esentate sono quelle offerte «nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente ed il prestatore delle cure», lasciando così intendere che altre prestazioni professionali riservate alla classe medica, come gli esami medico-legali, non sono coperte dall'esenzione nella misura in cui si svolgono al di fuori del suddetto rapporto e non implicano la prestazione di cure alla persona.

In ogni caso, tale pretesa difficoltà non potrebbe indurre a estendere l'eccezione oltre i limiti entro i quali palesemente il legislatore comunitario l'ha formulata: va ricordato che il principio generale cui la sesta direttiva si informa è quello dell'applicazione generalizzata dell'IVA e che questo principio va rispettato quando non sia stata dimostrata dagli interessati l'esistenza di specifici motivi tali da giustificare l'interpretazione lata dell'esenzione. La disposizione che la prevede, conviene ricordarlo, ha natura eccezionale e pertanto, in assenza di indici espliciti di altro segno, va interpretata in modo restrittivo.

Non ritengo che ad una diversa conclusione si possa giungere considerando che l'interpretazione restrittiva dell'esenzione, per il fatto di essere incentrata sostanzialmente sulla funzione di cura della prestazione medica, richiede che, caso per caso, venga accertata la natura della prestazione ai fini dell'applicazione dell'IVA. È vero che trattandosi di materia fiscale l'esistenza di criteri chiari ed oggettivi per l'applicazione o la non applicazione dell'imposta va tenuta in conto ed è vero anche che questa esigenza trova riscontro nella parte introduttiva dell'art. 13, parte A, n. 1, dove si sottolinea la necessità di una «corretta e semplice applicazione delle esenzioni». Non mi pare, tuttavia, che l'interpretazione restrittiva dell'esenzione dia luogo ad effettive difficoltà una volta che si assuma la cura delle persone come criterio per distinguere le prestazioni mediche esenti da tutte le altre prestazioni rese egualmente dai medici nell'esercizio della loro professione.

Per quanto riguarda poi quella parte del primo quesito nella quale si fa riferimento specifico alla qualità di perito giudiziario del professionista che rende la prestazione medica come ad una circostanza che dovrebbe condurre ad applicare l'esenzione, una volta escluso che le indagini genetiche per accertare la paternità, cui il quesito fa esplicito riferimento, rientrino nella categoria delle cure prestate alle persone, diviene privo di significato prendere posizione sull'eventuale rilevanza della natura pubblica dell'organo che conferisce l'incarico peritale rispetto al campo di applicazione dell'esenzione. In ogni caso, ritengo che questo elemento non possa avere alcuna influenza ai fini della determinazione dell'ampiezza della esenzione; a

21 — V. punto 33.

questo fine, infatti sono decisivi, come in precedenza si è detto ampiamente, unicamente la natura e lo scopo della prestazione.

Argomenti delle parti

17. In definitiva, ritengo che l'esenzione contemplata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che l'esenzione dall'IVA ivi prevista non riguarda anche le prestazioni mediche, consistenti in esami genetici antropologici, fornite da un medico nella sua qualità di perito su incarico dall'autorità giudiziaria delle indagini necessarie ad accertare la paternità.

19. Il governo austriaco sostiene che il secondo quesito sarebbe privo di oggetto, e quindi irricevibile, per il fatto che una fonte nazionale, e precisamente una circolare ministeriale del 9 gennaio 1998, aveva disposto l'esenzione dall'IVA per le perizie genetiche, ivi comprese quelle dirette all'accertamento della paternità²², con la conseguenza che, allo stato attuale, non esisterebbe la possibilità di scegliere tra l'esenzione e la tassazione. Lo stesso governo mette poi in evidenza che la facoltà di scelta non sarebbe prevista neppure nelle fonti comunitarie pertinenti, affermazione, questa, condivisa dai governi olandese e del Regno Unito, nonché dalla Commissione.

Sul secondo quesito

18. Ricordo che, con il secondo quesito, il giudice austriaco vuol sapere se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva sia di ostacolo all'applicazione di una norma nazionale che consente ai medici di rinunciare all'esenzione contemplata nella detta disposizione.

Premetto che, avendo risposto al primo quesito in maniera negativa, prendo posizione sul secondo solo in via subordinata, cioè solo per l'ipotesi che la Corte dovesse dare al primo quesito una risposta affermativa.

Il governo del Regno Unito fa valere, in particolare, che le esenzioni previste nella direttiva sarebbero obbligatorie in tutti gli Stati membri e che soltanto specifiche disposizioni comunitarie, nella specie comunque non esistenti, potrebbero autorizzare delle deroghe ed in particolare consentire la rinuncia all'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c). Lo stesso governo osserva, inoltre, che, nella specie, il fatto di consentire agli Stati membri di scegliere (o permettere agli interessati di

²² — Tale circolare avrebbe annullato una precedente circolare del 4 dicembre 1996, che aveva escluso gli esami genetici dalle attività esenti.

scegliere) se vada o meno applicata la tassazione sarebbe incompatibile con la finalità della sesta direttiva, considerato che questa ha tra l'altro lo scopo di evitare che i consumatori siano gravati dall'IVA per dei servizi esenti.

Sulla ricevibilità

20. L'eccezione di irricevibilità dedotta dal governo austriaco con l'argomento che il quesito sarebbe privo di oggetto non è fondata. È ben noto, infatti, che spetta al giudice *a quo* definire la portata delle norme nazionali che vengono in considerazione e valutare, tenendo conto delle peculiarità delle singole controversie, la persistente necessità di una domanda pregiudiziale rispetto alla decisione che egli è chiamato a pronunciare. Segue che non è giustificato affermare che talune questioni pregiudiziali divengano prive di oggetto per il solo fatto che una determinata disposizione nazionale sia sostituita da un'altra²³.

Sul merito

21. Venendo al merito del quesito, sono dell'opinione che le esenzioni contenute

all'art. 13, parte A, hanno carattere obbligatorio, nel senso che gli Stati membri sono tenuti ad introdurle nei rispettivi ordinamenti. La formulazione letterale della disposizione conferma questa interpretazione. Nella parte iniziale questa stabilisce infatti che «(...) 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 (...)». Se poi si ha riguardo allo scopo della norma, si trova una conferma ulteriore di questa lettura. È chiaro, infatti, che, se si riconoscesse ad ogni paese membro la facoltà di introdurre in modo del tutto autonomo deroghe alle esenzioni, l'apporto di ciascuno Stato alle entrate comunitarie potrebbe risultrne ingiustificatamente squilibrato. In questa prospettiva è significativo che l'undicesimo 'considerando' della sesta direttiva precisi che «è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri». Le esenzioni in discorso non possono dunque formare oggetto di deroghe, a meno che il legislatore comunitario preveda espressamente una tale possibilità.

22. Deve dunque risponderci al secondo quesito nel senso che il carattere obbligatorio delle esenzioni è di ostacolo all'applicazione di una norma nazionale che, al verificarsi di determinati presupposti, consenta ai medici di rinunciare all'esenzione contemplata nella disposizione per cui è causa.

23 — Sentenza 30 aprile 1996, causa C-194/94, CIA Security International (Racc. pag. I-2201, punto 20).

Conclusioni

23. Per tutte le considerazioni sin qui svolte propongo alla Corte di rispondere nel modo che segue ai quesiti posti dal Landesgericht di St. Pölten:

- «1) L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione ivi prevista non si applica agli esami genetici antropologici eseguiti da un medico nella sua qualità di perito incaricato da un'autorità giudiziaria nell'ambito di un procedimento avente ad oggetto l'accertamento della paternità.

- 2) L'esenzione contemplata nella predetta disposizione è di ostacolo all'applicazione di una norma nazionale che, in presenza di determinati presupposti, consenta ai medici di rinunciare all'esenzione contemplata nella disposizione indicata *sub* 1)».