

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 15 dicembre 2005¹

I — Introduzione

1. Nelle presenti cause riunite lo Hoge Raad dei Paesi Bassi chiede alla Corte di interpretare la 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, relativamente all'esenzione delle prestazioni mediche effettuate da personale paramedico.

2. La causa C-443/04 verte sulla valutazione di determinati metodi alternativi di diagnosi e trattamento — la cosiddetta diagnostica dei campi di disturbo. Il sig. Solleveld, che ha effettuato queste prestazioni, è un fisioterapista riconosciuto dallo Stato. L'amministrazione tributaria non ha tuttavia considerato la diagnostica dei campi di disturbo una

prestazione esente, in quanto non rientra nelle attività comprese nel profilo professionale del fisioterapista.

2. La sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen, la ricorrente nella causa principale all'origine del procedimento C-444/04, è una psicoterapeuta riconosciuta in base alle pertinenti norme professionali e fornisce prestazioni tipiche anche di tale professione. Le disposizioni olandesi disciplinanti l'esenzione delle prestazioni mediche dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») comprendevano invero le prestazioni di psicologi e psichiatri, ma non quelle di psicoterapeuti. Secondo l'amministrazione tributaria le attività della sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen erano pertanto sog-

3. La sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen, la ricorrente nella causa principale all'origine del procedimento C-444/04, è una psicoterapeuta riconosciuta in base alle pertinenti norme professionali e fornisce prestazioni tipiche anche di tale professione. Le disposizioni olandesi disciplinanti l'esenzione delle prestazioni mediche dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») comprendevano invero le prestazioni di psicologi e psichiatri, ma non quelle di psicoterapeuti. Secondo l'amministrazione tributaria le attività della sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen erano pertanto sog-

4. Queste due fattispecie offrono allo Hoge Raad motivo di chiedere alla Corte di interpretare la corrispondente esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Occorre in via principale stabilire l'ampiezza del margine di discrezionalità che

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 145, pag. 1.

spetta agli Stati membri nel riconoscimento di professioni come paramediche ai sensi di tale norma e nella definizione delle attività effettuate nell'ambito di una professione riconosciuta.

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

(...).

II — Contesto normativo

A — Sesta direttiva

5. L'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva recita, nella parte qui di interesse, quanto segue:

«1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

B — Normativa nazionale

6. L'art. 11, n. 1, lett. g), della *Wet op de omzetbelasting* (legge sull'imposta sulla cifra d'affari) del 1968 (nella versione in vigore dal 1° dicembre 1997) stabilisce che sono esenti dall'IVA «i servizi prestati da coloro che esercitano una professione disciplinata da norme dettate dalla *Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg* (legge sulle professioni nel settore dell'assistenza sanitaria individuale; in prosieguo: la “*Wet BIG*”) ovvero adottate ai sensi di tale legge».

7. L'art. 3 della *Wet BIG* prevede la creazione di un albo nel quale vengono iscritti gli appartenenti ad una professione medica, tra i quali i fisioterapisti e gli psicoterapeuti, se rispondono ai relativi requisiti.

8. Ai fini della causa C-444/04 assume rilievo la versione della legge sull'imposta sulla cifra d'affari in vigore fino al 1997. Sino ad allora, l'art. 11, n. 1, lett. g), della legge stabiliva che erano esenti dall'IVA: «i servizi effettuati da medici — diversi dai veterinari —, psicologi, logopedisti, infermieri e ostetrici; i servizi forniti da coloro che esercitano una professione paramedica per la quale sono state fissate delle regole in base alla Wet op de paramedische beroepen (legge sulle professioni paramediche)³». Gli psicoterapeuti non rientravano in tale elenco, neppure qualora fossero iscritti nell'albo professionale di cui al Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten (regolamento in materia di iscrizione all'albo degli psicoterapeuti)⁴.

9. L'art. 29 della Wet BIG rinvia al Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten (regolamento sui requisiti di accesso alla professione e sull'area di specializzazione dei fisioterapisti)⁵ per una definizione più dettagliata dei trattamenti fisioterapeutici. Secondo l'art. 5, n. 1, di questo regolamento, rientra tra i compiti del fisioterapista la visita di pazienti relativamente a disturbi dell'apparato locomotore e il trattamento dei corrispondenti disturbi mediante metodi fisioterapeutici. In conformità del paragrafo 2 della medesima dispo-

sizione, tra tali metodi rientrano il trattamento mediante movimento, mediante massaggi e la stimolazione fisica (ad esclusione dei trattamenti con radiazioni ionizzanti).

III — Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

A — Causa C-444/04 (*van den Hout-van Eijnsbergen*)

10. La sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen è una psicoterapeuta che esercita in proprio ed è iscritta in tale qualità al relativo albo professionale. Nel periodo tra il 1992 e il 1995 essa non ha versato l'IVA per i servizi prestati in qualità di psicoterapeuta, in quanto li riteneva esenti da detta imposta.

11. Tuttavia, l'autorità tributaria ha ritenuto le prestazioni soggette ad imposta ed ha inviato alla sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen un avviso di accertamento d'imposta per il periodo in questione di importo pari a NLG 65 402. Dopo che il suo ricorso avverso tale provvedimento è stato respinto in primo grado, la sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen ha presentato ricorso per cassazione allo Hoge Raad. Quest'ultimo, con decisione 15

3 — Stb. 1963, pag. 113.

4 — Staatscourant 1986, pag. 149.

5 — Stb. 1997, pag. 516.

ottobre 2004, ha chiesto alla Corte una pronuncia pregiudiziale conformemente all'art. 234 CE sulla seguente questione:

«Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che sono esenti dall'IVA attività psicoterapeutiche, eseguite da una persona che esercita una professione rispondente ai requisiti di legge per l'iscrizione all'albo (...) ed è effettivamente iscritta nell'albo degli psicoterapeuti (...), anche nell'ipotesi in cui tali attività non rientrino nell'esercizio — da parte della persona da cui sono poste in essere — di una professione definita come medica o paramedica dallo Stato membro considerato».

B — *Causa C-443/04 (Solleveld)*

12. Il sig. Solleveld è un fisioterapista, iscritto all'albo in tale qualità in conformità alla Wet BIG. L'interessato visita i pazienti che si rivolgono a lui con problemi di diversa natura, tanto fisica quanto psichica, sotto il profilo dell'«attività dei focolai e dei campi di disturbo», rivolgendo particolare attenzione ai disturbi mascellari e orali. Tali disturbi vengono scoperti e accertati mediante radiografie, misurazioni delle cariche elettriche in bocca, esami elettrodermici ed esami intrao-

rali. Presupposto della diagnosi e del trattamento è la tesi secondo cui la dentatura svolge un ruolo importante nelle malattie in ogni parte del corpo.

13. Se all'atto della visita vengono accertati campi di disturbo, il sig. Solleveld esegue personalmente un trattamento sul paziente o lo indirizza verso un dentista o un chirurgo maxillo-facciale. Il sig. Solleveld pone in essere trattamenti sui suoi pazienti consistenti principalmente in trattamenti con softlaser, trattamenti omeopatici e terapia manuale. Oltre alle attività nell'ambito della diagnostica dei campi di disturbo, l'interessato operava negli anni di cui trattasi anche come fisioterapista «classico».

14. Circa il 40 % dei pazienti viene indirizzato al sig. Solleveld da medici o dentisti. La prevalenza delle assicurazioni sanitarie rimborsa le spese per trattamenti nell'ambito della diagnostica dei campi di disturbo — in ogni caso se è stata stipulata un'assicurazione supplementare per i cosiddetti metodi di cura alternativi.

15. Ad avviso della Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (Reale società olandese di fisioterapia), la diagnostica dei campi di disturbo non rientra nell'ambito di attività di un fisioterapista, quale è definito nel regolamento sui requisiti di accesso alla professione e sull'area di specializzazione dei fisioterapisti. La compe-

tente autorità sanitaria si è uniformata a tale valutazione.

IV — Valutazione giuridica

16. Successivamente al mancato versamento dell'IVA da parte del sig. Solleveld, che riteneva la propria attività esente, l'autorità tributaria ha emesso numerosi avvisi di accertamento di imposta per un importo complessivo di quasi NLG 64 000 per il periodo compreso tra il 1994 e il 2000. Il giudice di primo grado ha confermato l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria secondo cui non troverebbe applicazione l'esenzione di cui all'art. 11, n. 1, lett. g), della legge sull'imposta sulla cifra d'affari.

A — Osservazione preliminare

17. Investito del ricorso per cassazione avverso tale decisione, lo Hoge Raad, con decisione 15 ottobre 2004, ha chiesto alla Corte una pronuncia pregiudiziale conformemente all'art. 234 CE sulla seguente questione:

18. Ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati sono esenti dall'IVA.

«Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che sono esenti dall'IVA le attività consistenti nell'effettuazione di una diagnosi, nella formulazione di un parere sulla terapia adeguata e eventualmente nell'esecuzione di un trattamento — effettuate tutte nell'ambito della diagnostica dei campi di disturbo descritta (...) — anche laddove tali attività non rientrano nell'esercizio, da parte di colui che esegue tali attività, di una professione definita come medica o paramedica dallo Stato membro interessato».

19. Come la Commissione ha giustamente sottolineato nel corso della trattazione orale, in entrambe le cause principali il fatto che gli interessati effettuino prestazioni mediche non è oggetto di controversia. Anche nel caso del sig. Solleveld tale circostanza non è posta in questione, sebbene la diagnostica dei campi di disturbo rappresenti un metodo alternativo rispetto alla medicina tradizionale. Pertanto, nelle cause presenti non è necessario fornire l'interpretazione della nozione — senza dubbio di diritto comunitario — di prestazione medica. I dubbi interpretativi attengono esclusivamente al passaggio «nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati».

20. Le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono in linea di principio nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria⁶.

21. Nella sua giurisprudenza costante la Corte sottolinea in particolare che, sebbene gli Stati membri, in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, prima frase, della sesta direttiva, stabiliscano i presupposti delle esenzioni al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali presupposti non possono riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni previste⁷. Gli specifici requisiti riguardanti la qualità o l'identità dell'operatore economico che effettua le prestazioni coperte dall'esenzione dovrebbero ricevere una definizione comunitaria⁸.

22. Tuttavia, tali statuizioni della Corte trovano applicazione soltanto quando la

direttiva crei proprie nozioni di diritto comunitario, ma non quando essa eccezionalmente rinvii a definizioni riservate agli Stati membri⁹. Dalla chiara formulazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), si evince che spetta agli Stati membri definire le professioni mediche e paramediche cui si applica l'esenzione¹⁰.

23. Tuttavia, anche in questi casi l'efficacia armonizzatrice della direttiva non viene completamente meno. Nell'esercizio del potere di definizione di singole nozioni nell'ambito della direttiva, gli Stati membri devono infatti rispettare gli obiettivi della

6 — Sentenze 12 giugno 2003, causa C-275/01, *Sinclair Collis* (Racc. pag. I-5965, punto 22), 18 novembre 2004, causa C-284/03, *Temco Europe* (Racc. pag. I-11237, punto 16), e 26 maggio 2005, causa C-498/03, *Kingscrest e Montecello* (Racc. pag. I-4427, punto 22). In tal senso anche sentenza 10 settembre 2002, causa C-141/00, *Kügler* (Racc. pag. I-6833, punto 25).

7 — Sentenza *Kingscrest e Montecello* (citata alla nota 6, punto 24) con rinvio alla sentenza 20 giugno 2002, causa C-287/00, *Commissione/Germania* (Racc. pag. I-5811, punto 50); v. anche sentenza 28 marzo 1996, causa C-468/93, *Gemeente Emmen* (Racc. pag. I-1721, punto 19).

8 — Sentenza *Kingscrest e Montecello* (citata alla nota 6, punti 22 e segg.) con rinvio alla sentenza 11 agosto 1995, causa C-453/93, *Bulthuis-Griffioen* (Racc. pag. I-2341, punto 18).

9 — Sentenza *Gemeente Emmen* (citata alla nota 7, punto 25); v. anche le mie conclusioni 8 settembre 2005, causa C-169/04, *Abbey National* (sentenza 4 maggio 2006, Racc. pag. I-4027, paragrafo 36), relativamente all'art. 13, parte B, lett. d), punto 6, della sesta direttiva (gestione di fondi comuni d'investimento quali sono definiti dagli Stati membri).

10 — Per una serie di professioni mediche (ad esempio medici, dentisti, ostetrici e infermieri) sono stati stabiliti mediante direttive requisiti comuni per la qualificazione professionale, al fine di garantirne il reciproco riconoscimento (v. da ultimo principalmente la direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 7 settembre 2005, 2005/36/CE, relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali, GU L 255, pag. 22, che sostituisce una serie di direttive specifiche). Tali prescrizioni vincolano gli Stati membri nell'esercizio del loro potere discrezionale. Tuttavia, per psicoterapeuti e fisioterapisti non sembra esistere ancora una normativa di diritto secondario. La professione di fisioterapista o di esperto di cinesiterapia è riconosciuta soltanto in alcuni Stati membri come professione con uno specifico sistema di formazione [v. l'art. 11, lett. c), sub ii, in combinato disposto con l'allegato II, n. 1, della direttiva 2005/36].

direttiva e i principi generali del diritto comunitario¹¹.

B — *Sulla causa C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

24. Fintantoché lo Stato membro rispetta i limiti di questo potere discrezionale, i singoli non possono, basandosi direttamente sulla direttiva, far valere alcun diritto nei confronti dello Stato membro medesimo¹². Pertanto, in entrambe le cause principali la questione centrale è se siano stati rispettati i limiti del potere discrezionale conferito dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva agli Stati membri relativamente alla definizione delle professioni paramediche.

25. Per la soluzione della questione pregiudiziale nella causa C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen) occorre pertanto stabilire quali prescrizioni gli Stati membri debbano rispettare nella fissazione delle categorie professionali agevolate. Nella causa C-443/04 (Solleveld) si pone la questione se, insieme alla definizione delle professioni, gli Stati membri possano altresì stabilire quali siano le sole attività da considerare prestazioni esenti da IVA nell'ambito dell'esercizio della professione.

1) Argomenti dei soggetti che hanno presentato osservazioni

26. Secondo la Commissione, uno Stato membro definisce una professione paramedica mediante l'adozione, per motivi di tutela della sanità pubblica, di disposizioni in base alle quali il relativo titolo professionale è riservato a soggetti con determinate qualifiche. Una tale definizione vincolerebbe lo Stato membro anche ai fini dell'esenzione dall'IVA. Se l'iscrizione all'albo professionale olandese degli psicoterapeuti avesse comportato il diritto esclusivo di fregiarsi del relativo titolo, le prestazioni della sig.ra van den Hout-van Eijnsbergen sarebbero state esenti da IVA.

27. La ricorrente ritiene discriminatorio il mancato assoggettamento ad IVA di psicologi e psichiatri che avessero effettuato attività psicoterapeutiche, quando invece sino al 1997 gli psicoterapeuti con formazione pedagogica erano soggetti a tale imposta.

11 — V., riguardo agli obiettivi della direttiva, sentenza *Gemeente Emmen* (citata alla nota 7, punto 25); con riguardo ai principi generali del diritto, sentenze *Kügler* (citata alla nota 6, punti 55 e segg.) e 6 novembre 2003, causa C-45/01, *Dornier* (Racc. pag. I-12911, punto 69). Sul punto, per maggiori dettagli v. *infra*, paragrafi 36 e segg.

12 — Sentenze *Kügler* (citata alla nota 6, punto 55) e *Dornier* (citata alla nota 11, punto 69).

28. Il governo olandese, per contro, osserva che la normativa nazionale si è conformata al

principio secondo il quale le esenzioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente e devono essere subordinate a requisiti oggettivi e di semplice applicazione. Soltanto in seguito all'assunzione di una maggiore rilevanza sociale dei trattamenti psicoterapeutici sarebbe divenuto opportuno esentare dall'IVA le relative prestazioni. La normativa avrebbe rispettato anche il principio della neutralità fiscale, dal momento che sotto questo profilo tutti gli psicoterapeuti sarebbero stati soggetti al medesimo trattamento.

2) Valutazione

a) Potere discrezionale degli Stati membri con riguardo alla definizione delle professioni paramediche

29. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva conferisce agli Stati membri un potere discrezionale relativamente alla definizione delle professioni paramediche. In proposito, spetta altresì allo Stato membro stabilire le modalità legislative con le quali fare uso di tale potere.

30. Come si evince dalla frase introduttiva del paragrafo 1 della detta disposizione, le norme di attuazione devono rendere possi-

bile, tra l'altro, un'applicazione semplice delle esenzioni. Per uno Stato membro il modo migliore per raggiungere tale obiettivo consiste nell'indicare, nell'ambito delle disposizioni nazionali sull'IVA, le professioni che esso considera paramediche e le cui prestazioni sono pertanto esenti da tale imposta. Le disposizioni sull'IVA possono al riguardo anche rinviare alla normativa di settore che disciplina le professioni più dettagliatamente.

31. Tuttavia, non si richiede necessariamente un'espressa normativa fiscale¹³. Per definire quali professioni si considerano paramediche nello Stato membro interessato ai fini dell'esenzione dall'IVA, però, si può fare ricorso a norme di altro tipo soltanto in assenza di una corrispondente normativa fiscale.

32. Al contrario, la Commissione vorrebbe — indipendentemente dalle normative nazionali sull'IVA — considerare anche altre norme nelle quali sono disciplinate professioni legate al settore sanitario. Da tali norme il trattamento relativo all'IVA si evincerebbe in maniera quasi automatica, senza che allo Stato membro residui un autonomo potere dispositivo quanto alla qualificazione delle fattispecie rilevanti ai fini dell'imposta suddetta.

¹³ — V., con riguardo al riconoscimento come istituto ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, sentenza *Dornier* (citata alla nota 11, punto 67).

33. Non condivido questa impostazione della Commissione. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva presuppone che uno Stato membro definisca una determinata professione *come paramedica*. Il legislatore olandese ha invero previsto una disciplina normativa della professione di psicoterapeuta, ma non ha provveduto a classificarla come professione paramedica. Tale professione non viene menzionata né nella legge sull'IVA, né nella legge sulle professioni paramediche, alla quale rinvia la legge sull'imposta sulla cifra d'affari.

34. La semplice circostanza che per motivi di tutela della sanità pubblica possano fregiarsi di un titolo professionale soltanto soggetti in possesso di determinati requisiti nulla dice in ordine alla questione se una professione debba considerarsi paramedica. Ci si porrebbe in contrasto con il principio della chiarezza del diritto, che trova espressione nella frase introduttiva dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, se si prendesse le mosse dalle disposizioni sull'albo degli psicoterapeuti per concludere in senso favorevole ad un trattamento fiscale ai fini IVA di tale professione quale professione paramedica.

b) Limiti del potere discrezionale

35. Il potere discrezionale che spetta agli Stati membri con riguardo alla definizione delle professioni paramediche ai sensi delle disposizioni sull'IVA non è privo di limiti. Tali limiti assicurano, in particolare, che uno

Stato membro non preveda una differenziazione arbitraria tra professioni paramediche esenti e professioni paramediche soggette ad IVA.

36. Nel caso presente occorre esaminare se i Paesi Bassi abbiano superato i limiti di detto potere discrezionale, non riconoscendo la professione di psicoterapeuta come paramedica e non avendo previsto l'esenzione dall'IVA delle attività prestate nell'ambito di questa professione. Questo esame richiede un'indagine precisa della situazione di fatto e di diritto presente nei Paesi Bassi nel periodo precedente al 1997 e spetta pertanto in linea di principio al giudice a quo¹⁴. Tuttavia, la Corte può indicare quali aspetti al riguardo debbano essere tenuti in considerazione.

37. Nell'esercizio del suo potere discrezionale lo Stato membro deve rispettare gli obiettivi della direttiva e i principi generali del diritto, in particolare i principi della

14 — V. sentenze Kügler (citata alla nota 6, punto 56) e Dornier (citata alla nota 11, punto 69). Nella sentenza Dornier la stessa Corte è pervenuta alla conclusione che lo Stato membro interessato ha superato i limiti del potere discrezionale ad esso attribuito dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva con riguardo al riconoscimento di un'istituzione che deve essere equiparata agli ospedali pubblici (punto 70 della sentenza).

parità di trattamento e della neutralità fiscale¹⁵.

38. Secondo la giurisprudenza della Corte, le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva in via di principio devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo d'imposta¹⁶. Tuttavia, nel caso delle prestazioni mediche occorre considerare anche la finalità sociale dell'esenzione. Queste prestazioni devono essere accessibili a tutti, né il loro costo può essere aumentato mediante l'IVA¹⁷.

39. Pertanto, il legislatore nazionale non può allargare eccessivamente la cerchia delle professioni paramediche che fruiscono dell'agevolazione fiscale e può includere sol-

tanto categorie professionali i cui appartenenti siano in possesso dei requisiti per la prestazione dell'attività medica. Come giustamente rilevato dalla Commissione e dal governo olandese, esiste infatti un interesse generale esclusivamente all'esenzione di prestazioni mediche fornite da personale qualificato.

40. Dal principio della parità di trattamento discende che gli appartenenti alle diverse categorie professionali devono ricevere il medesimo trattamento fiscale, se e in quanto siano in possesso di qualificazioni simili in relazione a determinate attività. Inoltre, il principio della neutralità fiscale, che in ultima analisi rappresenta solo un'espressione più specifica del principio generale della parità di trattamento, osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni ricevano un trattamento fiscale differenziato¹⁸.

41. Nel presente caso, pertanto, il giudice a quo deve esaminare se uno psicoterapeuta ai sensi del regolamento in materia di iscrizione all'albo degli psicoterapeuti, che sia in possesso di una formazione professionale come quella della ricorrente, sia qualificato

15 — V. con riguardo agli obiettivi della direttiva, sentenza Gemeente Emmen (citata alla nota 7, punto 25); con riguardo ai principi generali del diritto, sentenze Kügler (citata alla nota 6, punti 55 e segg.) e Dornier (citata alla nota 11, punto 69). V. anche sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer (Racc. pag. I-3369, punto 27), nella quale la Corte ha stabilito che la sesta direttiva, quando attribuisce agli Stati membri un margine di discrezionalità per la fissazione dei requisiti di un'esenzione, non autorizza a compromettere il principio della neutralità fiscale.

16 — Sentenze Kügler (citata alla nota 6, punto 28), 20 ottobre 2003, causa C-307/01, d'Ambrumenil e Dispute Resolutions Services Ltd (Racc. pag. I-13989, punto 52), e Dornier (citata alla nota 11, punto 42), nonché sentenza Kingscrest e Montecello (citata alla nota 6, punto 29).

17 — Sentenza d'Ambrumenil (citata alla nota 16, punto 58) con rinvio alle sentenze 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-249, punto 23), e Kügler (citata alla nota 6, punto 29), relative alla corrispondente esenzione delle prestazioni ospedaliere di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

18 — Sentenze Kügler (citata alla nota 6, punto 30), Dornier (citata alla nota 11, punto 44), nonché sentenze 7 settembre, 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc. pag. I-4947, punto 20), e 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, Linneweber e Akritidis (Racc. pag. I-1131, punto 24).

per la prestazione di attività psicoterapeutiche alla stessa stregua di uno psichiatra e di uno psicologo.

principio, una prestazione autonoma, che può essere utilizzata anche separatamente da altre terapie.

42. Contrariamente a quanto sostenuto dal governo olandese, la circostanza che tutti gli psicoterapeuti abbiano ricevuto lo stesso trattamento non è sufficiente ad escludere una violazione del principio della neutralità fiscale. Ciò che occorre raffrontare sono infatti le *prestazioni psicoterapeutiche* effettuate da psichiatri e psicologi, da una parte, e psicoterapeuti, dall'altra. Al contrario, per valutare se le prestazioni di servizi sono simili, l'identità del prestatore di servizi è, in linea di principio, priva di rilevanza¹⁹. La diversa qualificazione professionale dei vari soggetti che offrono prestazioni mediche permette, però, di trarre conclusioni in ordine alla qualità delle prestazioni stesse e può, in tal modo, indirettamente influenzare l'esame sull'affinità delle prestazioni.

44. Occorre pertanto risolvere la questione pregiudiziale nella causa C-444/04 dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva attribuisce agli Stati membri un potere discrezionale quanto alla definizione delle professioni paramediche. Nell'esercizio di tale potere gli Stati membri devono rispettare gli obiettivi della sesta direttiva e i principi generali del diritto, in particolare il principio della parità di trattamento e della neutralità fiscale. Spetta al giudice a quo valutare se lo Stato membro interessato ha superato i limiti del proprio potere discrezionale, non prevedendo l'esenzione dall'IVA delle prestazioni degli psicoterapeuti, diversamente dalle corrispondenti prestazioni di psichiatri e psicologi.

43. Al fine di un raffronto tra le prestazioni non rileva la circostanza che psichiatri e psicologi possano offrire la psicoterapia congiuntamente ad altre prestazioni, ad esempio a trattamenti farmacologici, e che in tal modo probabilmente si producano delle sinergie. L'esistenza della professione di psicoterapeuta dimostra, infatti, che la psicoterapia deve essere considerata, in via di

C — Sulla causa C-443/04 (*Solleveld*)

45. In questo procedimento occorre stabilire se il potere discrezionale attribuito agli Stati membri dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva relativamente alla definizione delle professioni paramediche comprenda altresì la facoltà di stabilire le

¹⁹ — Sentenze Gregg (citata alla nota 18, punto 20) e Linneweber e Akritidis (citata alla nota 18, punto 25).

rispettive attività tipiche di ciascuna professione che sole fruiscono dell'esenzione.

1) Argomenti dei soggetti che hanno presentato osservazioni

46. Ad avviso del sig. Solleveld, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva trova applicazione a tutte le prestazioni mediche. Gli Stati membri non potrebbero escludere dall'esenzione singole forme di prestazioni mediche, quando siano effettuate da appartenenti ad una determinata categoria professionale paramedica. Inoltre, non sarebbe ammissibile la previsione di un trattamento fiscale differenziato per le prestazioni che rientrano nella diagnostica dei campi di disturbo, a seconda che tali prestazioni siano fornite da un fisioterapista diplomato o da un medico.

47. La Commissione considera le prestazioni esenti da imposta, in quanto costituirebbero prestazioni mediche che un appartenente ad una professione paramedica riconosciuta fornisce nell'ambito della sua attività professionale. Qualora la normativa nazionale di settore non abilitasse i fisioterapisti ad effettuare i relativi trattamenti, lo Stato membro dovrebbe vietare tale possibilità mediante provvedimenti ai sensi della nor-

mativa sulle professioni ovvero mediante provvedimenti disciplinari, e non mediante l'esclusione delle prestazioni dall'esenzione dall'IVA. Non sarebbe necessario valutare in ogni singolo caso se una prestazione medica sia stata effettuata da una persona qualificata e se pertanto l'esenzione corrisponda ad un interesse generale. L'applicazione unitaria della direttiva sarebbe compromessa se si facesse dipendere l'esenzione dalla descrizione delle prestazioni mediche inerenti ad un determinato profilo professionale.

48. Il governo olandese rinvia al principio secondo il quale le esenzioni devono essere interpretate restrittivamente. Sarebbe conforme alla finalità sociale della normativa esentare dall'IVA esclusivamente quelle prestazioni mediche che siano state effettuate da persone a tal fine qualificate. Le disposizioni olandesi sarebbero obiettive e di semplice applicazione. Sulla base del Wet BIG sarebbe possibile individuare quali prestazioni sono esenti.

2) Valutazione

49. L'esenzione di prestazioni mediche è diretta — come già osservato — a ridurre il costo di tali prestazioni²⁰. Tuttavia, perché l'esenzione sia giustificata, le prestazioni devono soddisfare determinati standard di

20 — V. supra, paragrafo 38.

qualità; pertanto, la normativa considera determinante che le prestazioni siano fornite nell'ambito dell'esercizio di una professione medica o paramedica e dunque da una persona competente²¹.

50. La definizione delle corrispondenti professioni spetta agli Stati membri. Tuttavia, non è chiaro se tale potere discrezionale comprenda la facoltà di stabilire quali attività debbano essere considerate esercizio di una determinata professione e quindi fruire dell'esenzione.

51. Il tenore letterale dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non fornisce in proposito indicazioni precise. Soltanto nella versione inglese il dato letterale potrebbe essere inteso nel senso che gli Stati membri definiscono anche quali attività rientrino nel rispettivo profilo professionale di una professione paramedica. Tale versione recita: *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned*. Tuttavia, questa formulazione lascia aperta la questione se la locuzione *as defined by the Member State* si riferisca solo a *medical and paramedical professions* o all'espressione complessiva *the exercise of the medical and paramedical professions*.

52. La Commissione interpreta l'espressione «nell'esercizio delle professioni (...) paramediche» piuttosto in senso effettivo, vale a dire nel senso che la corrispondente prestazione deve essere fornita nell'esercizio dell'attività professionale e non nell'ambito di altre attività (collaterali).

53. Da un lato, tuttavia, non è chiaro al riguardo come debba essere definito a tal fine l'ambito effettivo dell'esercizio di una professione paramedica. Infatti, a tal proposito si potrebbero considerare diversi indizi, come ad esempio il fatto che la prestazione medica venga effettuata nei locali dello studio medico. Ma come devono essere considerate le visite a domicilio? Proprio la circostanza che una determinata attività non abbia alcun rapporto con la professione esercitata costituisce un indizio attendibile a favore del fatto che il prestatore del servizio non sta esercitando nel proprio ambito professionale.

54. Dall'altro lato, la Commissione omette di considerare la finalità della direttiva secondo cui le prestazioni mediche devono essere esentate dall'imposta solo quando vengono fornite da persone qualificate a tale scopo²².

21 — V. supra, paragrafo 37.

22 — V. supra, paragrafo 39.

55. La direttiva affida agli Stati membri la definizione delle professioni mediche e paramediche i cui appartenenti sono in possesso delle qualifiche necessarie per la prestazione di attività mediche. A tal riguardo, tale definizione sarebbe incompleta se prevedesse solo requisiti astratti per la qualifica dei soggetti che vogliono esercitare una determinata professione medica, senza al contempo stabilire quali attività siano comprese in questa professione. Non tutte le qualifiche professionali mediche e paramediche abilitano infatti ad ogni tipologia di prestazione medica. È evidente, ad esempio, che un fisioterapista non possiede una formazione adeguata per porre in essere interventi chirurgici. Se, tuttavia, tale ipotesi si verificasse, ciò comprometterebbe la finalità della direttiva di esentare dall'IVA tali tipi di prestazioni. Il potere discrezionale di cui gli Stati membri dispongono nel definire le professioni mediche e paramediche comprende, pertanto, anche la facoltà di definire le attività a cui abilita una determinata professione e, in tal modo, anche la facoltà di limitare l'esenzione a tali attività.

56. A questo proposito la Commissione propone di vietare l'effettuazione di prestazioni mediche al di fuori dell'ambito di competenza di una professione mediante corrispondenti norme attinenti a quella professione, piuttosto che dedurne elementi

relativamente al trattamento fiscale ai fini dell'IVA.

57. Occorre convenire con la Commissione che la garanzia di qualità normalmente non si realizza mediante la normativa sull'IVA. Conseguentemente, anche la Corte nella sua costante giurisprudenza stabilisce che il principio della neutralità fiscale non consente in generale di distinguere tra operazioni lecite e illecite²³.

58. Tuttavia, con la presente esenzione la normativa sull'IVA persegue proprio un obiettivo di interesse generale. Tale obiettivo impone di esentare dall'imposta una prestazione solo quando sia effettuata da un soggetto in possesso delle qualifiche generali necessarie a tal fine.

59. La Commissione, tuttavia, teme che nei diversi Stati membri potrebbero prodursi notevoli divergenze nell'applicazione dell'esenzione delle prestazioni mediche qualora si facesse dipendere l'esenzione dalla relativa configurazione dei profili professionali.

23 — Sentenze 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange (Racc. pag. I-4677, punti 16 e 17), Fischer (citata alla nota 15, punti 21 nonché 27 e segg.), 29 giugno 1999, causa C-158/98, Coffeeshop «Siberië» (Racc. pag. I-3971, punti 14 e 21), e 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumets (Racc. pag. I-4993, punto 19).

60. Al riguardo occorre in primo luogo constatare che il legislatore, attribuendo agli Stati membri un proprio potere discrezionale con riguardo alla definizione delle professioni mediche e paramediche, ha ammesso la possibilità di determinate divergenze tra gli ordinamenti nazionali.

61. Inoltre, il principio della neutralità fiscale impedisce che la configurazione dei profili professionali in uno Stato membro possa comportare un'applicazione dell'esenzione arbitraria ed eccessivamente divergente dagli altri Stati membri²⁴. In conformità a questo principio, prestazioni simili non possono ricevere un trattamento differenziato per il solo fatto di essere effettuate da soggetti con una formazione professionale differente²⁵. Tuttavia, nel caso delle prestazioni mediche la qualificazione personale di colui che fornisce la prestazione ha un'influenza decisiva sulla qualità della prestazione stessa. Conseguentemente, di norma non possono essere considerate simili le prestazioni effettuate da persone che non dispongono della necessaria formazione e le prestazioni di personale qualificato a tale scopo.

62. Spetta al giudice a quo valutare se nel caso di specie l'amministrazione tributaria olandese abbia tenuto in sufficiente considerazione il principio della neutralità fiscale allorché ha proceduto alla classificazione della diagnostica dei campi di disturbo.

63. Tuttavia, al riguardo si pone il problema che tale forma di prestazione medica, trattandosi di un procedimento nuovo e alternativo, probabilmente non può essere ricondotta in maniera univoca ad alcuna professione medica o paramedica. Inoltre, tale metodo sembra seguire un approccio interdisciplinare, in quanto pone in relazione disturbi psichici e fisici che sono tradizionalmente curati dagli appartenenti a diverse categorie professionali — tra le altre, anche da fisioterapisti, quando si tratta di disfunzioni dell'apparato locomotore — con diagnosi e con trattamenti nella zona della bocca e della mascella.

64. Tuttavia, non sarebbe conforme alla ratio dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva l'eventualità che una prestazione, indiscutibilmente qualificabile come prestazione medica, venisse alla fine assog-

24 — Al riguardo v. supra, paragrafi 37 e 42 e segg..

25 — Al riguardo v. supra, paragrafo 42 e i riferimenti citati alla nota 19.

gettata all'IVA perché non rientra in nessuno dei tradizionali profili professionali²⁶.

vengono indirizzati proprio da medici che chiaramente non possono (o non vogliono) applicare questo metodo.

65. Per evitare che ciò accada, è necessario che le disposizioni nazionali che stabiliscono gli ambiti di attività di una professione non siano interpretate in misura eccessivamente restrittiva. Piuttosto, occorre garantire che tali disposizioni siano sufficientemente ampie da comprendere anche metodi nuovi e interdisciplinari. Professioni che presuppongono una formazione completa di norma lasceranno, al riguardo, un margine più ampio rispetto a professioni che richiedono qualifiche minori.

67. Non è chiaro se, secondo il diritto olandese, le prestazioni nell'ambito della diagnostica dei campi di disturbo sarebbero effettivamente esenti qualora effettuate da un medico. Il sig. Solleveld sostiene tale tesi. Il governo olandese, anche su espressa richiesta, non si è voluto esprimere relativamente a tale questione nel corso della trattazione orale. Se il giudice a quo dovesse pervenire alla conclusione che l'attività medica in questo settore è esente dall'IVA, egli dovrebbe esaminare se le corrispondenti prestazioni di un fisioterapista debbano considerarsi come prestazioni simili, posto che gli appartenenti a questa professione sono qualificati per queste attività alla stessa stregua dei medici. In caso affermativo, il principio della neutralità fiscale impone di riservare a tali prestazioni lo stesso trattamento.

66. Se si parte da questa tesi, potrebbe ritenersi che le operazioni legate alla diagnostica dei campi di disturbo siano in ogni caso esenti dall'IVA se vengono effettuate da un medico o da un dentista, dal momento che gli appartenenti a queste categorie professionali dispongono di una formazione medica completa. Dall'altro lato, non è chiaro se i medici o i dentisti siano a tal fine effettivamente più qualificati dei fisioterapisti. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale si evince infatti che al sig. Solleveld i pazienti spesso

68. Se, in base alle norme in vigore, una forma riconosciuta di prestazione medica non rientra né nell'ambito di attività di una professione medica, né in quello di una professione paramedica, occorre allora altresì considerare se il soggetto che fornisce la prestazione è in possesso di qualifiche particolari relativamente al nuovo metodo, ad esempio perché ha portato a termine corsi di perfezionamento specifici a tale scopo.

26 — Tale circostanza potrebbe tuttavia porre la questione se tali prestazioni possano realmente essere considerate prestazioni mediche.

69. Per riassumere, occorre constatare che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva attribuisce agli Stati membri il potere di definire quali prestazioni mediche debbano essere considerate attività di una determinata professione medica o paramedica e in quanto tali siano esenti dall'IVA. Tuttavia, le corrispondenti definizioni

devono essere sufficientemente ampie da poter ricondurre ad una o più categorie professionali anche metodi alternativi e interdisciplinari che sono riconosciuti come prestazioni mediche. Nell'esercizio di questo potere gli Stati membri devono inoltre rispettare il principio della neutralità fiscale.

V — Conclusione

70. In conclusione propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali dello Hoge Raad nei termini seguenti:

Causa C-444/04

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva attribuisce agli Stati membri un potere discrezionale quanto alla definizione delle professioni paramediche. Nell'esercizio di tale potere gli Stati membri devono rispettare gli obiettivi della sesta direttiva e i principi generali del diritto, in particolare il principio della parità di trattamento e della neutralità fiscale. Spetta al giudice a quo valutare se lo Stato membro interessato ha superato i limiti del proprio potere discrezionale, non

prevedendo l'esenzione dall'IVA delle prestazioni degli psicoterapeuti, diversamente dalle corrispondenti prestazioni di psichiatri e psicologi.

Causa C-443/04

In conformità dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, uno Stato membro ha il potere di definire quali prestazioni mediche debbano essere considerate attività di una determinata professione medica o paramedica e in quanto tali siano esenti dall'IVA. Le corrispondenti definizioni devono tuttavia essere sufficientemente ampie da poter ricondurre ad una o più categorie professionali anche metodi alternativi e interdisciplinari che sono riconosciuti come prestazioni mediche. Nell'esercizio di questo potere gli Stati membri devono inoltre rispettare il principio della neutralità fiscale.