

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

20 novembre 2003 *

Nel procedimento C-307/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, London (Regno Unito), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Peter d'Ambrumenil,

Dispute Resolution Services Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'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 (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. A. Rosas (relatore), facente funzione di presidente della Quinta Sezione, dai sigg. D.A.O. Edward e A. La Pergola, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il sig. d'Ambrumenil e la Dispute Resolution Services Ltd, dal sig. d'Ambrumenil, assistito dal sig. M. Conlon, QC;

- per il governo del Regno Unito, dal sig. J.E. Collins, in qualità di agente, assistito dal sig. N. Paines, QC;

- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del sig. d'Ambrumenil e della Dispute Resolution Services Ltd, del governo del Regno Unito e della Commissione all'udienza del 20 novembre 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 gennaio 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con decisione 6 giugno 2001, pervenuta in cancelleria il 6 agosto seguente, il VAT and Duties Tribunal, London, ha proposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia che oppone il sig. d'Ambrumenil, di professione medico, e la società Dispute Resolution Services Ltd (in prosieguo: la «DRS») ai Commissioners of Customs & Excise, l'autorità competente nel Regno Unito in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), in merito al trattamento fiscale, ai fini di tale imposta, di diverse prestazioni di servizi effettuate congiuntamente dai primi due soggetti citati oppure da uno di essi.

Contesto normativo

Il diritto comunitario

- 3 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva assoggetta ad IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 4 L'art. 4, nn. 1 e 2, della detta direttiva così dispone:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

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

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

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;

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

6 Nella sua sentenza 14 settembre 2000, causa C-384/98, D. (Racc. pag. I-6795), la Corte ha deciso che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che non rientrano nell'ambito di applicazione di tale disposizione le prestazioni mediche consistenti non già nel prestare assistenza alle persone mediante diagnosi e cura di malattie o di qualsiasi altro problema di salute, bensì nello stabilire, con analisi biologiche, l'affinità genetica di individui.

La normativa nazionale

- 7 In forza dell'art. 9, gruppo 7, punto 1, lett. a), della Value Added Tax Act 1994 (legge in materia di imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «VATA 1994»), in combinato disposto con l'art. 31 della stessa legge, le prestazioni di servizi da parte di una persona iscritta o registrata nell'albo dei medici sono esenti dall'IVA.
- 8 La nota 2 relativa a tale articolo precisa quanto segue:

«Il [passaggio di cui alla lett. a)] del punto 1 comprende le prestazioni di servizi effettuate da chi non è registrato o iscritto in uno degli albi (...) indicati in [tale passaggio] qualora tali servizi siano completamente effettuati o direttamente controllati da una persona che è così registrata o iscritta».

Causa principale e questioni pregiudiziali

- 9 Il primo ricorrente nella causa principale, il sig. d'Ambrumenil, è abilitato all'esercizio della professione medica dal 1975. Dopo aver lavorato per il National Health Service (servizio sanitario nazionale) come medico generico dal 1978 al 1987, si è messo in proprio ed ha continuato a praticare la medicina nel suo studio privato. Nell'ambito delle sue attività professionali il sig. d'Ambrumenil è intervenuto in qualità di perito medico presso diversi giudici ed ha testimoniato in un gran numero di cause riguardanti, segnatamente, errori medici, lesioni corporali e procedimenti disciplinari. Egli esercita anche attività professionali in veste di arbitro e mediatore.

- 10 La seconda ricorrente nella causa principale, la DRS, è una società costituita dal sig. d'Ambrumenil nel 1994. Una parte rilevante delle attività professionali di quest'ultimo, che nel 1997 ha smesso di esercitare la medicina nel suo studio privato, è ormai svolta nell'ambito della DRS. Le attività in questione riguardano la prestazione di servizi che richiedono un'attività peritale di natura giuridica e medica, in particolare servizi di arbitrato e di mediazione.

- 11 Con decisione notificata al sig. d'Ambrumenil il 29 settembre 1997, i Commissioners of Customs & Excise hanno giudicato che molte delle prestazioni di servizi effettuate congiuntamente dai due ricorrenti nella causa principale oppure da uno di essi rientravano nell'ambito di applicazione dell'art. 9, gruppo 7, punto 1, della VATA 1994 ed erano quindi esentate dall'IVA.

- 12 Il sig. d'Ambrumenil ha proposto un ricorso contro tale decisione dinanzi al VAT and Duties Tribunal London, il quale ha citato in giudizio la DRS. Con sentenza interlocutoria, pronunciata il 16 marzo 1999, tale giudice ha suggerito di proporre una questione dinanzi alla Corte in merito all'interpretazione da dare all'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, alla luce degli argomenti che gli erano stati presentati dalle parti. La trasmissione alla Corte di tale questione è stata successivamente sospesa in attesa della citata sentenza D.

- 13 Dalla decisione di rinvio, in particolare dalla sentenza interlocutoria unita a quest'ultima, risulta che le parti nella causa principale concordano sul fatto che talune prestazioni di servizi effettuate dal sig. d'Ambrumenil, in nome proprio o in nome della DRS, sono assoggettate all'IVA. Tuttavia, per quanto riguarda altre prestazioni di servizi effettuate dai ricorrenti nella causa principale, questi ultimi contestano la tesi dei Commissioners of Customs & Excise che qualificano tali servizi come «prestazioni mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Secondo i ricorrenti nella causa principale, queste ultime prestazioni di servizi, pur presupponendo cognizioni e perizia medica, non rientrano nell'esenzione prevista da tale disposizione, che riguarderebbe solo gli interventi medici effettuati al fine di diagnosticare, curare e, se possibile, guarire una malattia o un problema di salute.

- 14 Nella sua sentenza interlocutoria, il VAT and Duties Tribunal ha espresso un'opinione favorevole alla posizione sostenuta dai Commissioners of Customs & Excise, secondo cui le prestazioni in discussione nella causa principale sono prestazioni esentate ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Tuttavia, ha considerato che, malgrado il chiarimento fornito dalla citata sentenza D. per quanto riguarda l'assoggettamento ad IVA della prestazione di un medico che procede ad un esame di determinazione della paternità e redige un referto a tale proposito, l'interpretazione della Corte continuava ad essere necessaria per poter adottare una decisione in merito al trattamento fiscale delle prestazioni di cui si tratta nell'ambito della causa principale.
- 15 In tali circostanze il VAT and Duties Tribunal, London, ha deciso di sospendere la decisione e di proporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«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:

- a) esami medici di singoli per conto di datori di lavoro o di compagnie di assicurazioni;

- b) prelievi di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie per conto di datori di lavoro o di compagnie di assicurazioni;

- c) certificazioni di idoneità fisica, ad esempio di idoneità a viaggiare;

- d) certificati sullo stato di salute di una persona nell'ambito di una pratica relativa alla concessione di una pensione di guerra;

- e) esami medici finalizzati alla preparazione di referti medici peritali in materia di questioni di responsabilità e di quantificazione del danno per singoli che intendono esperire un'azione per lesioni personali;

- f) preparazione di referti medici
 - i) in seguito agli esami di cui sopra sub e) e

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

- g) esami medici finalizzati alla preparazione di referti medici peritali in relazione a errori medici per singoli che intendono esperire 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».

Sulla questione pregiudiziale

- 16 Con la sua questione pregiudiziale il VAT and Duties Tribunal chiede alla Corte di indicargli i criteri di interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva che consentano di stabilire il trattamento fiscale, relativamente all'IVA, di varie prestazioni di servizi che possono essere effettuate nell'esercizio della professione medica. In particolare, il giudice del rinvio desidera sapere se l'esenzione prevista da tale disposizione si applichi alle diverse attività descritte nella questione pregiudiziale.

Osservazioni presentate alla Corte

- 17 I ricorrenti nella causa principale sostengono che le prestazioni di servizi descritte nella questione pregiudiziale non rientrano nell'ambito di applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Tale conclusione risulterebbe chiaramente dalle sentenze 23 febbraio 1988, causa 353/85, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 817) e D., precedentemente citata.
- 18 La Corte avrebbe confermato nella citata sentenza Commissione/Regno Unito, che l'espressione «prestazioni mediche» utilizzata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva ha un senso diverso e una portata più limitata dell'espressione «cure mediche» utilizzata allo stesso numero, lett. b). Infatti, anche se nella versione in lingua inglese della sesta direttiva l'espressione «medical care» è utilizzata sia all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), sia allo stesso numero, lett. c), la

Corte avrebbe respinto l'argomento che il Regno Unito ha tratto da tale circostanza per stabilire un parallelismo tra la portata delle esenzioni previste da queste due disposizioni.

- 19 I ricorrenti nella causa principale ricordano inoltre che, nella citata sentenza D., la Corte ha giudicato che le prestazioni mediche consistenti non già nel prestare assistenza alle persone mediante diagnosi e cura di malattie o di qualsiasi altro problema di salute, bensì nello stabilire, con analisi biologiche, l'affinità genetica di individui sono escluse dall'ambito di applicazione dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.
- 20 Essi affermano altresì che nella sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-249), la Corte ha attribuito un'importanza fondamentale allo scopo terapeutico per cui le prestazioni controverse erano effettuate da laboratori.
- 21 Secondo i ricorrenti nella causa principale, la formulazione dell'esenzione considerata richiede, in primo luogo, che i servizi siano effettuati nell'esercizio di professioni mediche e paramediche e, in secondo luogo, che tali servizi implicino cure mediche. Nella fattispecie di cui alla causa principale non sussiste alcun dubbio sul fatto che il primo requisito è soddisfatto. Infatti, tali servizi sarebbero prestati dal sig. d'Ambrumenil in qualità di medico. Tuttavia, il secondo requisito non sarebbe soddisfatto poiché tali servizi non implicherebbero prestazioni di cure mediche.
- 22 I ricorrenti nella causa principale rilevano che, se l'espressione «cure mediche» dovesse essere intesa come riferentesi a tutti i servizi prestati nell'ambito dell'esercizio della professione medica, questo secondo requisito non avrebbe più motivo di esistere. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva dovrebbe quindi esentare dall'IVA «le prestazioni di servizi effettuate da medici nell'esercizio della loro professione». In tale contesto, essi richiamano l'attenzione della

Corte sul fatto che la formulazione di tale disposizione è diversa da quella della lett. e) dello stesso numero, che esenta «le prestazioni dei servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici».

- 23 L'espressione «cure mediche» indicherebbe necessariamente un'attività diretta a tutelare la salute umana e implicherebbe cure dispensate ad un paziente, il che sarebbe conforme ad un'interpretazione teleologica dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva. L'esenzione avrebbe lo scopo di agevolare la tutela della salute umana, il che includerebbe le diagnosi e gli esami effettuati per stabilire se una persona soffre di una malattia per curarla laddove possibile, ma non comprenderebbe le diagnosi e gli esami effettuati per altri scopi, come quello di stabilire il premio che deve essere pagato per una polizza di assicurazione.
- 24 I ricorrenti nella causa principale sostengono che nessuno dei servizi descritti nell'ordinanza di rinvio è prestato allo scopo di tutelare la salute di una persona, di guarirla o di curare un qualsiasi problema di salute.
- 25 Gli esami medici e i prelievi di sangue o di altri campioni corporali effettuati per individuare la presenza di virus, di infezioni o di altre malattie su richiesta di un datore di lavoro o di compagnie di assicurazioni non avrebbero scopo terapeutico. Essi sarebbero diretti a stabilire se una persona è idonea al lavoro o l'importo che deve essere pagato in base a un contratto di assicurazione.
- 26 Neppure gli esami effettuati per redigere un certificato di idoneità sarebbe diretti a curare un qualsiasi problema di salute, ma semplicemente a stabilire se la persona esaminata sia o meno in grado di viaggiare. Analogamente, il rilascio di certificati sullo stato di salute di una persona per la concessione di una pensione di guerra avrebbe semplicemente lo scopo di stabilire se la persona abbia o meno il diritto di percepire una simile pensione.

- 27 Gli esami medici effettuati e i referti redatti per un'azione in giudizio non potrebbero neppure essi, secondo i ricorrenti nella causa principale, essere considerati come «cure mediche». Il loro scopo sarebbe di determinare l'importo del risarcimento danni che la persona interessata può eventualmente pretendere.
- 28 Il governo del Regno Unito considera, dal canto suo, che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che si applica alle prestazioni di servizi descritte nella questione pregiudiziale, qualora siano effettuate nell'esercizio di una professione medica come definita dallo Stato membro.
- 29 Tale governo osserva che la presente causa solleva questioni comuni a quelle poste dalla causa C-212/01, *Unterpertinger*. Tutti i servizi di cui si discute in queste due cause sarebbero forniti da persone che dispongono di competenze mediche e sarebbero diretti a dare un parere sullo stato di salute di una persona. La differenza tra la presente causa e la citata causa *Unterpertinger* consisterebbe nel fatto che la prima non riguarda i servizi di un perito designato da un giudice.
- 30 Secondo il governo del Regno Unito, le attività che costituiscono oggetto della questione pregiudiziale comprendono funzioni caratteristiche della professione medica, come quella di procedere ad un esame medico per determinare lo stato di salute di una persona, il che implicherebbe, di fatto, l'effettuazione di una diagnosi medica. Tali funzioni rientrerebbero completamente nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Proprio come nella citata causa *Unterpertinger*, la questione sollevata dal giudice nazionale mirerebbe a chiarire se tale conclusione cambi secondo lo scopo della diagnosi e/o dell'esame richiesti oppure secondo l'identità della persona che li ha sollecitati. Il governo del Regno Unito afferma che una distinzione non può essere ragionevolmente introdotta sulla base dell'uno o dell'altro di tali criteri.

- 31 Tale governo rileva che, ai punti 21 e 23 della citata sentenza *Commissione/Francia*, la Corte ha giudicato che, mentre le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate in modo rigoroso, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva non richiede un'interpretazione particolarmente restrittiva alla luce dello scopo di tale esenzione, che sarebbe quello di garantire che il beneficio delle cure mediche e ospedaliere non divenga inaccessibile a causa dell'aumento del costo di tali cure, se fossero assoggettate all'IVA. Secondo il governo del Regno Unito uno scopo analogo sarebbe alla base dell'esenzione prevista alla lett. c) del medesimo numero.
- 32 Il governo del Regno Unito sostiene inoltre che l'interpretazione dell'espressione «cure mediche» deve prendere in considerazione il fatto che le attività effettuate nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche hanno natura molto diversa e vanno oltre il semplice trattamento dei pazienti malati. A tale proposito, si dovrebbe fare riferimento alla descrizione delle funzioni della professione medica che risulta dalla direttiva del Consiglio 5 aprile 1993, 93/16/CEE, intesa ad agevolare la libera circolazione dei medici e il reciproco riconoscimento dei loro diplomi, certificati ed altri titoli (GU L 165, pag. 1). Con la sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP (Racc. pag. I-973, punto 18), la Corte avrebbe indicato che l'interpretazione dei termini della sesta direttiva può essere effettuata tenendo conto del significato di questi ultimi in altre direttive comunitarie. Secondo il governo del Regno Unito, la nozione di «cure mediche» ai sensi della sesta direttiva deve, comunque, includere il fatto di dare consigli come quelli previsti dalla direttiva 93/16.
- 33 Secondo tale governo, fra il trattamento medico in senso stretto e la comunicazione di pareri generali sulla salute esisterebbe una serie di attività strettamente collegate all'esercizio della professione medica, ma che non riguardano direttamente il trattamento delle malattie individuate. Tali attività comprenderebbero ad esempio gli interventi di medicina profilattica, come le vaccinazioni e l'immunizzazione, diverse forme di intervento medico relative alla fertilità umana e alla gravidanza nonché la chirurgia estetica.

- 34 Il governo del Regno Unito rileva che, come risulterebbe dalla direttiva 93/16, un aspetto importante della prevenzione delle malattie e della tutela generale della salute consiste nel procedere a esami periodici delle persone, per individuare i primi sintomi di una malattia o confermarne l'assenza. Il regime dell'IVA applicabile a tali esami non potrebbe ragionevolmente variare in funzione del loro risultato e a seconda del fatto che conducano o meno ad un trattamento medico in senso stretto. Inoltre, l'aumento dei costi di tali esami a causa del loro assoggettamento all'IVA sarebbe contrario allo scopo cui la Corte ha fatto riferimento al punto 23 della citata sentenza Commissione/Francia.
- 35 Il governo del Regno Unito esamina peraltro la rilevanza, per la risposta alla questione pregiudiziale, di talune sentenze della Corte invocate dai ricorrenti nella causa principale dinanzi al giudice del rinvio. Tale governo sostiene che la causa all'origine della citata sentenza Commissione/Regno Unito non riguardava servizi, ma si riferiva alla questione se l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva comprendesse la fornitura di beni. Inoltre, la descrizione, contenuta al punto 33 di tale sentenza, delle prestazioni dei medici esentate in forza di tale articolo non avrebbe carattere tassativo. La Corte non avrebbe avuto l'intenzione, nel riferirsi alle prestazioni fornite fuori degli ospedali e nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il medico e il paziente, di escludere dal beneficio dell'esenzione le consultazioni fatturate ad un ospedale da un medico esterno che abbia effettuato prestazioni nel medesimo. Neanche l'esistenza di un particolare grado di fiducia tra il medico e il paziente potrebbe costituire un criterio di applicazione dell'esenzione.
- 36 Il governo del Regno Unito rileva che la sentenza 24 maggio 1988, causa 122/87, Commissione/Italia (Racc. pag. 2685), in cui la Corte ha giudicato che l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non comprende i trattamenti veterinari, non si pronuncia in merito all'ambito di applicazione di tale articolo con riferimento alla salute umana. La sentenza 16 settembre 1997, causa C-145/96, Von Hoffmann (Racc. pag. I-4857), concernente l'assoggettamento ad IVA delle prestazioni di un arbitro, solleverebbe questioni completamente diverse da quelle poste dalla presente causa.

- 37 Per quanto riguarda la citata sentenza D., il governo del Regno Unito afferma che l'intento della Corte è stato di sottolinearvi che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva riguarda le attività mediche nel campo della salute umana e che la prestazione di cui si trattava nella causa all'origine di tale sentenza non aveva alcun rapporto con la salute umana. La formula utilizzata al punto 18 di tale sentenza potrebbe escludere dall'esenzione prevista da tale disposizione talune prestazioni effettuate quotidianamente da medici o da appartenenti alle professioni paramediche. Tale governo ritiene tuttavia poco probabile che la Corte abbia voluto escludere dall'esenzione attività quali la vaccinazione o le funzioni di consulenza per la prevenzione delle malattie nonché la tutela della salute previste nel preambolo della direttiva 93/16.
- 38 Comunque, tale governo afferma che le attività di cui si tratta nella causa principale — contrariamente a quelle discusse nella causa all'origine della citata sentenza D. — riguardano la diagnosi di malattie o di disturbi della salute. Il punto 18 di tale sentenza confermerebbe che la diagnosi medica rientra nell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.
- 39 Il governo del Regno Unito fa valere che tutte le attività descritte nell'ordinanza di rinvio implicano una diagnosi medica effettuata per essere comunicata ad un terzo, come un datore di lavoro o una compagnia di assicurazioni, su richiesta di tale terzo o del paziente stesso. Inoltre la questione pregiudiziale preciserebbe che talune attività non comportano un esame fisico del paziente, ma esclusivamente la consultazione delle note del medico. Il governo del Regno Unito fa valere che l'esenzione deve riguardare l'utilizzazione di competenze mediche in tutti i casi, poiché la stesura del referto che contiene la diagnosi non può essere dissociata dall'esame della persona o delle note che si riferiscono al suo stato di salute.
- 40 Tale governo sostiene altresì che il criterio basato sulle ragioni per cui una diagnosi è stata richiesta non permette di stabilire una distinzione razionale e applicabile tra i servizi esentati e quelli che non lo sono. Sarebbe palesemente ingiusto se il trattamento fiscale fosse diverso in funzione dei risultati dell'esame

medico oppure del motivo per cui quest'ultimo è stato richiesto. Rientrerebbe nell'interesse generale che le persone non siano scoraggiate dal partecipare, ad esempio, a programmi di depistaggio del cancro. Sottoporre tali prestazioni all'IVA per il fatto che la persona esaminata è in buona salute sarebbe contrario allo scopo dell'esenzione considerata.

- 41 Analogamente, l'identità della persona che chiede la prestazione non può, secondo il governo del Regno Unito, influire sul regime fiscale applicabile alle cure mediche. Tale governo rileva che frequentemente dei genitori richiedono che siano dispensate cure mediche ai loro figli e che dei datori di lavoro offrono prestazioni mediche a favore del loro personale, in particolare sotto forma di visite mediche. Non vi sarebbe alcuna ragione di assoggettare tali servizi all'IVA a causa del fatto che essi sono stati richiesti da una persona diversa dal paziente. Inoltre, qualsiasi distinzione di questo tipo potrebbe facilmente essere aggirata.
- 42 Il governo del Regno Unito evidenzia altresì il fatto che, benché numerose esenzioni previste all'art. 13, parti A e B, della sesta direttiva dipendano dall'identità del prestatore o del destinatario dei beni e servizi, all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), di tale direttiva non è prevista alcuna condizione relativa all'identità del destinatario del servizio. In passato la Corte avrebbe escluso l'introduzione di restrizioni relative all'identità del prestatore o del destinatario di un servizio esentato nel caso in cui le disposizioni di esenzione pertinenti non prevedano simili restrizioni (sentenze 27 ottobre 1993, causa C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Racc. pag. I-5405, punto 13, e 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 32).
- 43 Il governo del Regno Unito osserva che la natura intrinseca di una prestazione che rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non cambia in funzione della persona che la richiede. A suo parere, sostenere che tale disposizione si applica solo ai servizi richiesti dal paziente stesso equivarrebbe, secondo i termini impiegati dalla Corte al punto 56 della citata sentenza SDC, a limitare «l'esenzione in un modo che non trova appigli nel dettato della disposizione di cui trattasi».

- 44 La Commissione condivide in parte le tesi sostenute dinanzi al giudice del rinvio dai Commissioners of Customs & Excise e in parte quelle sostenute dai ricorrenti nella causa principale. Dopo aver richiamato la giurisprudenza della Corte in materia di interpretazione delle esenzioni previste all'art. 13 della sesta direttiva, in particolare per quanto riguarda l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), di quest'ultima, la Commissione riconosce che l'identità della persona che richiede una prestazione medica non è determinante per il regime fiscale di tale prestazione. Al contrario, essa contesta l'importanza accordata dai Commissioners of Customs & Excise all'impiego di cognizioni mediche. La Commissione considera, al pari dei ricorrenti nel procedimento principale, che la nozione di «cure mediche» è più limitata di quella di esercizio della professione medica in generale. Per tale ragione, la direttiva 93/16 non sarebbe di alcuna utilità per rispondere alla questione pregiudiziale.
- 45 La Commissione fa osservare che i medici non beneficiano di una esenzione generale dall'IVA e che, in linea di principio, sono assoggettati allo stesso titolo di altri membri di professioni liberali che forniscono servizi, in forza dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva. Oggetto di esenzione sarebbero solo le «prestazioni mediche». La Commissione sostiene che il giudice del rinvio ha giustamente affermato, nella sua sentenza interlocutoria in data 16 marzo 1999, che le «cure mediche» sono prestazioni di servizi fornite nel contesto di «un rapporto medico/paziente diretto in generale alla salute fisica e mentale di tale persona». Tale definizione sarebbe conforme alla nozione di «scopo terapeutico», cui si riferisce la Corte di giustizia.
- 46 Alla luce di tali criteri, la Commissione considera che gli esami medici e la redazione di referti diretti a valutare lo stato di salute di una persona asseritamente vittima di lesioni corporali o di un errore medico non costituiscono prestazioni mediche, almeno quando il prestatore non sia il medico abituale dell'interessato. Tali esami sarebbero piuttosto diretti a stabilire l'origine e l'entità di un danno. Essi non presenterebbero alcun legame diretto con il trattamento medico delle lesioni causate. Di conseguenza, la tassazione di simili servizi non avrebbe alcun effetto negativo sull'accesso alle cure mediche.

- 47 Secondo la Commissione, i medesimi rilievi si applicano al rilascio di certificati di idoneità a viaggiare, per esempio, o di certificati riguardanti lo stato di salute di una persona come per concessione di una pensione di guerra. Tali prestazioni non avrebbero alcun rapporto con il trattamento di uno stato patologico, né d'altra parte con la comunicazione di pareri in materia di salute. La Commissione rileva, a tale proposito, che i Commissioners of Customs & Excise hanno ammesso che il rilascio di certi tipi di certificati costituiva una prestazione assoggettata ad IVA.
- 48 La Commissione ammette tuttavia che, in taluni casi, certificati di idoneità a viaggiare o a praticare uno sport sono rilasciati dal medico abituale dell'interessato, nell'ambito di una consultazione di routine, di un controllo medico periodico o di cure abitualmente prestate all'interessato. Pertanto, la Commissione fa valere che il rilascio di un certificato medico deve essere considerato come meramente accessorio rispetto allo scopo primario del servizio fornito, che sarebbe quello di prestare cure al paziente. Benché non sembri che le attività del sig. D'Ambrumenil, come descritte dall'ordinanza di rinvio, soddisfino tali condizioni, sarebbe compito del giudice nazionale valutare tali elementi di fatto.
- 49 Per quanto riguarda gli esami medici, i prelievi di sangue e i prelievi di campioni effettuati su richiesta di datori di lavoro o di compagnie di assicurazioni, la Commissione fa valere che le prestazioni di tale natura che entrano a far parte del processo decisionale del datore di lavoro o della compagnia di assicurazioni devono essere considerate come assoggettate ad IVA, soprattutto quando sono effettuate da un medico designato da tali soggetti. Infatti, non si presume che esse migliorino le cure prestate alla persona interessata e il loro assoggettamento all'IVA non ostacolerebbe l'accesso alle cure mediche.
- 50 Al contrario, se l'interessato è libero di fare effettuare tali esami dal proprio medico, la Commissione non esclude che essi possano essere considerati come parte integrante delle cure che normalmente gli vengono prestate.

- 51 Per quanto riguarda i controlli medici periodici effettuati su richiesta di un datore di lavoro o di una compagnia di assicurazioni, la Commissione sostiene che essi favoriscono l'assistenza sanitaria degli interessati. Di conseguenza, anche se tali controlli sono effettuati nell'interesse del datore di lavoro o della compagnia di assicurazioni, avrebbero uno scopo terapeutico e rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Tali controlli, come i prelievi di sangue e altri prelievi effettuati nel corso di questi, permetterebbero agli interessati di discutere il loro stato di salute con il medico e di riceverne i necessari pareri. In tale contesto si instaurerebbe un rapporto tra il medico e l'interessato che non esisterebbe necessariamente in caso di esami richiesti esclusivamente ai fini di stabilire l'idoneità ad un impiego o di valutare un rischio da coprire.

Risposta della Corte

- 52 Secondo la giurisprudenza della Corte, le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva 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 (v., in particolare, sentenze SDC, citata, punto 20, e 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler, Racc. pag. I-6833, punto 28). Tali esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (sentenze citate CPP, punto 15, e Commissione/Francia, punto 21).
- 53 Come è stato giustamente rilevato dalla Commissione, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non esenta l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, ma solo le «prestazioni mediche», il che costituisce una nozione autonoma del diritto comunitario. Ne consegue che le prestazioni effettuate nell'ambito

dell'esercizio di tali professioni rimangono sottoposte alla regola generale dell'assoggettamento all'IVA, enunciata all'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, se esse non corrispondono alla nozione di «prestazioni mediche», o ai termini di qualsiasi altra disposizione di esenzione prevista da tale direttiva.

- 54 Infatti, anche se altre prestazioni effettuate da medici possono presentare un carattere di attività di interesse generale, risulta dalla giurisprudenza della Corte che l'art. 13, parte A, della sesta direttiva non esclude dall'IVA tutte le attività di interesse generale, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (sentenze 12 novembre 1998, causa C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, Racc. pag. I-7053, punto 18, e D., cit., punto 20).
- 55 Di conseguenza si deve respingere l'argomento del governo del Regno Unito diretto a estendere l'ambito d'applicazione dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva all'insieme delle attività normalmente comprese tra le funzioni di medico e alle quali fa riferimento la direttiva 93/16. Gli obiettivi di questa direttiva — la quale mira a facilitare la libera circolazione dei medici e il mutuo riconoscimento dei loro diplomi, certificati ed altri titoli — esigono che le attività di medico vi siano descritte in modo da comprendere l'insieme delle loro attività nei diversi Stati membri, mentre la definizione delle attività previste da tale esenzione, che introduce un'eccezione al principio dell'assoggettamento all'IVA, persegue obiettivi diversi.
- 56 Inoltre, occorre ricordare che il fatto che le stesse persone possano effettuare sia prestazioni esentate dall'IVA sia prestazioni assoggettate a tale imposta non costituisce una situazione anomala nell'ambito del sistema di deduzione attuato dalla sesta direttiva, in quanto gli artt. 17, n. 5, e 19 di quest'ultima disciplinano specificamente tale ipotesi.

- 57 Per quanto riguarda la nozione di «prestazioni mediche» la Corte ha già dichiarato, al punto 18 della citata sentenza D. e ribadito al punto 38 della citata sentenza Kügler, che tale nozione non si presta ad un'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 e di problemi di salute.
- 58 Anche se da tale giurisprudenza deriva che le «prestazioni mediche» devono avere uno scopo terapeutico, non ne consegue necessariamente che lo scopo terapeutico di una prestazione debba essere inteso in un'accezione particolarmente rigorosa (v., in tal senso, sentenza Commissione/Francia, cit., punto 23). Infatti, dal punto 40 della citata sentenza Klüger risulta che le prestazioni mediche effettuate a fini profilattici possono beneficiare di un'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Anche nel caso in cui appaia che le persone che sono state oggetto di esami o di altri trattamenti medici a carattere profilattico non soffrono di alcuna malattia o anomalia di salute, l'inclusione di tali prestazioni nella nozione di «prestazioni mediche» è conforme all'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie, che è comune tanto all'esenzione prevista dall'art. 13, n. 1, lett. b), della sesta direttiva che a quella prevista dallo stesso numero, lett. c) (v. sentenze citate Commissione/Francia, punto 23, e Kügler, punto 29).
- 59 Invece, le prestazioni mediche effettuate per un fine diverso da quello di tutelare, vuoi mantenendola vuoi ristabilendola, la salute delle persone non possono, secondo questa stessa giurisprudenza, beneficiare dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Occorre osservare che, alla luce della loro finalità, l'assoggettamento di tali prestazioni all'IVA non è contrario all'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie e di rendere queste ultime maggiormente accessibili ai singoli.
- 60 Come ha giustamente rilevato l'avvocato generale, ai paragrafi 66-68 delle sue conclusioni, è lo scopo della prestazione medica che determina se quest'ultima debba essere esentata dall'IVA. Pertanto, se una prestazione medica viene

effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare, vuoi mantenendola vuoi ristabilendola, la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non si applica a tale prestazione.

- 61 Infatti, quando una prestazione consiste nell'eseguire una perizia medica, è chiaro che, nonostante tale prestazione faccia appello alle competenze mediche del prestatore e possa implicare attività tipiche della professione medica, come l'esame fisico del paziente o l'analisi della sua cartella clinica, il suo scopo principale non è quello di tutelare, vuoi mantenendola vuoi ristabilendola, la salute delle persone a cui la perizia si riferisce. Una simile prestazione, che ha per oggetto di fornire una risposta alle questioni individuate nell'ambito della richiesta di perizia, è eseguita al fine di permettere ad un terzo di prendere una decisione che produce effetti giuridici nei confronti della persona interessata o di altre persone. Se è vero che una perizia medica può essere richiesta anche dalla persona interessata di propria iniziativa e che essa può indirettamente contribuire a tutelare la salute dell'interessato, individuando un nuovo problema o correggendo una diagnosi precedente, lo scopo principale perseguito da qualsiasi prestazione di questo tipo rimane quello di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale altrui. Una simile prestazione non può quindi beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

- 62 Ne consegue che prestazioni di servizi come quelle descritte ai punti d)-h) della questione pregiudiziale, benché effettuate nell'esercizio della professione medica, non costituiscono «prestazioni mediche» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva. Infatti, lo scopo di tali prestazioni è quello di eseguire perizie riguardanti lo stato di salute di una persona e relative, in particolare, alle lesioni o alle invalidità da cui quest'ultima è colpita, per l'istruzione di domande amministrative, come domande di concessione di una pensione di guerra, o di azioni in giudizio per ottenere il risarcimento del danno, come le richieste di risarcimento danni in caso di errore medico.

- 63 Per quanto riguarda le prestazioni consistenti nel rilascio di certificati medici di idoneità, per esempio i certificati di idoneità a viaggiare, menzionati al punto c) della questione pregiudiziale, occorre prendere in considerazione il contesto in cui tali prestazioni sono effettuate per stabilire il loro scopo principale.
- 64 Qualora si tratti di certificati di idoneità la cui presentazione è richiesta da un terzo come condizione preliminare all'esercizio da parte dell'interessato di un'attività professionale particolare o alla pratica di talune attività che richiedono una buona costituzione fisica, lo scopo principale della prestazione effettuata dal medico è di fornire a tale terzo un elemento necessario all'adozione della sua decisione. Tali prestazioni mediche non sono principalmente dirette a tutelare la salute delle persone che desiderano esercitare talune attività e non possono quindi essere esentate ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.
- 65 Tuttavia, quando il rilascio di un certificato relativo all'idoneità fisica è diretto a dimostrare nei confronti di terzi che lo stato di salute di una persona impone limiti a talune attività o esige che esse siano effettuate in condizioni particolari, si può ritenere che lo scopo principale di tali prestazioni sia la tutela della salute dell'interessato. Pertanto, l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva può essere applicata a un prestazione del genere.
- 66 Considerazioni analoghe a quelle espresse ai punti 63-65 della presente sentenza valgono per quanto riguarda le prestazioni descritte ai punti di cui alle lett. a) e b) della questione pregiudiziale. Se esami medici nonché prelievi di sangue o prelievi di altri campioni corporali sono effettuati allo scopo di permettere ad un datore di lavoro di adottare decisioni relative all'assunzione o alle funzioni che un lavoratore deve esercitare oppure di permettere ad una compagnia di assicurazioni di fissare il premio da esigere da un assicurato, le prestazioni in questione sono dirette principalmente a fornire a tale datore di lavoro o a tale compagnia di assicurazioni un elemento che interviene nell'adozione della decisione. Tali prestazioni non rientrano quindi nelle «cure mediche» esentate in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

67 Al contrario, i controlli medici regolari istituiti da taluni datori di lavoro e da talune compagnie di assicurazioni possono soddisfare le condizioni dell'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, purché tali controlli siano diretti principalmente a permettere la prevenzione e l'individuazione di malattie e la verifica costante dello stato di salute dei lavoratori o degli assicurati. Il fatto che tali controlli medici avvengano su richiesta di terzi, e che possano soddisfare interessi propri dei datori di lavoro o delle compagnie di assicurazioni, non impedisce di ritenere che tali controlli abbiano come scopo principale la tutela della salute.

68 Alla luce di quanto precede occorre risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione si applica alle cure mediche che consistono:

- nel procedere a esami medici di singoli per conto di datori di lavoro o di compagnie di assicurazioni;

- nel procedere a prelievi di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie per conto di datori di lavoro o assicurazioni, oppure

- nel rilasciare una certificazione di idoneità fisica, ad esempio di idoneità a viaggiare,

qualora tali prestazioni siano dirette principalmente a tutelare la salute dell'interessato.

69 Tale esenzione non si applica alle prestazioni seguenti effettuate nell'esercizio della professione medica:

- rilascio di certificati sullo stato di salute di una persona nell'ambito di una pratica relativa alla concessione di una pensione di guerra;

- esami medici finalizzati alla preparazione di un referto medico peritale in materia di questioni di responsabilità e di quantificazione del danno subito da singoli che intendono esperire un'azione per lesioni personali;

- preparazione, in seguito agli esami di cui al precedente trattino, di referti medici basati su note mediche, ma senza procedere ad esami medici;

- esami medici finalizzati alla preparazione di referti medici peritali in relazione a errori medici per singoli che intendono esperire un'azione giurisdizionale;

- preparazione, in seguito agli esami di cui al precedente trattino, di referti medici basati su note mediche, ma senza procedere ad esami medici.

Sulle spese

- 70 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e dalla Commissione che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Duties Tribunal, London con ordinanza 6 giugno 2001, dichiara:

- 1) 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista da tale disposizione si applica alle prestazioni mediche che consistono:

— nel procedere a esami medici di singoli per conto di datori di lavoro o di compagnie di assicurazioni;

- nel procedere a prelievi di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di virus, infezioni o altre malattie per conto di datori di lavoro o assicurazioni, oppure

- nel rilasciare una certificazione di idoneità fisica, ad esempio di idoneità a viaggiare,

qualora tali prestazioni siano dirette principalmente a tutelare la salute dell'interessato.

2) Tale esenzione non si applica alle prestazioni seguenti effettuate nell'esercizio della professione medica:

- rilascio di certificati sullo stato di salute di una persona nell'ambito di una pratica relativa alla concessione di una pensione di guerra;

- esami medici finalizzati alla preparazione di un referto medico peritale in materia di questioni di responsabilità e di quantificazione del danno subito da singoli che intendono esperire un'azione per lesioni personali;

- preparazione, in seguito agli esami di cui al precedente trattino, di referti medici basati su note mediche, ma senza procedere ad esami medici;

- esami medici finalizzati alla preparazione di referti medici peritali in relazione a errori medici per singoli che intendono esperire un'azione giurisdizionale;

- preparazione, in seguito agli esami di cui al precedente trattino, di referti medici basati su note mediche, ma senza procedere ad esami medici.

Rosas

Edward

La Pergola

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 20 novembre 2003.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

V. Skouris