

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

G. FEDERICO MANCINI

presentate il 7 luglio 1987

*Signor Presidente,
signori Giudici,*

1. La sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, con cui si armonizzano le legislazioni nazionali in materia d'imposta sul valore aggiunto (GU L 145, pag. 1), elenca all'articolo 13, *sub* A, n. 1 « alcune attività di interesse pubblico » che, proprio in virtù di questa loro natura, non sono soggette al detto onere. Alle esenzioni è attribuito carattere obbligatorio, poiché è ovvio che solo profilandole in tal modo la Comunità può assicurare « una percezione paragonabile (*recte*: uniforme) delle risorse proprie in tutti gli Stati membri » (considerando n. 11). L'elenco menziona in particolare « le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche o paramediche » [lett. c)].

In Gran Bretagna, la rubrica 1, del gruppo 7 (sanità), allegato 6 al Value Added Tax Act 1983 esonera dall'IVA « le prestazioni di servizi e, in relazione ad esse, le forniture di beni » quando siano eseguite da persone iscritte in determinati albi professionali, come i medici, i dentisti, gli ottici e coloro che svolgono attività paramediche ai sensi del Professions Supplementary to Medicine Act 1960. Ciò significa, ad esempio, che se un medico od un ottico britannici prescrivono al loro cliente un paio d'occhiali e poi glielo vendono, visita ed occhiali vanno fatturati senza IVA.

Orbene, col ricorso in esame la Commissione delle Comunità europee vi chiede di constatare che, esentando dal pagamento dell'IVA i prodotti somministrati nell'esercizio o sulla base di una prestazione medica/paramedica, il Regno Unito si è reso inadempiente agli obblighi impostigli dalla lettera c) della norma citata in apertura.

2. Il governo di Londra ha anzitutto eccitato l'irricevibilità del ricorso. A suo avviso, nella lettera di diffida e nel parere motivato la Commissione non gli indicò in modo sufficientemente chiaro l'oggetto e i limiti della propria accusa; né dette lumi sulle misure che esso avrebbe dovuto prendere per adeguarsi al disposto comunitario e sui motivi che giustificavano la relativa pretesa. La ricorrente, insomma, non mise il Regno Unito in grado di intendere esattamente il contenuto del suo illecito pregiudicandone così le possibilità di difesa fin dall'inizio della controversia.

L'eccezione è certamente infondata. Ricordo che, nell'economia della procedura ex articolo 169 trattato CEE, la lettera di diffida ha uno scopo preciso: obbligare la Commissione a far conoscere allo Stato interessato gli elementi essenziali dell'inadempimento che gli contesta invitandolo a pronunciarsi sui loro profili di fatto e di diritto. Ove la diffida non porti di per sé al componimento della lite, l'istituzione, tenuto conto dei rilievi formulati dal suo interlocutore, emette un parere motivato che serve a fis-

sare *in via definitiva* l'oggetto della controversia (cfr. pronunce 27 maggio 1981, cause riunite 142 e 143/80, Amministrazione finanze dello Stato/Essevi e Salengo, Racc. 1981, pag. 1413; 15 dicembre 1982, causa 211/81, Commissione/Danimarca, Racc. 1982, pag. 4547; 31 gennaio 1984, causa 74/82, Commissione/Irlanda, Racc. 1984, pag. 317; 18 marzo 1986, causa 85/85, Commissione/Belgio, Racc. 1986, pag. 1149).

Il parere, d'altra parte, deve ritenersi adeguatamente motivato quando la Commissione, dopo aver riassunto la tesi delle autorità nazionali, definisce con sufficiente precisione i fatti e le ragioni che l'hanno indotta a denunciare l'inadempimento dello Stato (cfr. sentenze 14 febbraio 1984, causa 325/82, Commissione/Germania, Racc. 1984, pag. 777, e 15 dicembre 1982, causa 211/81, già citata).

Ciò detto, le risposte date alla diffida e al parere dimostrano con chiarezza che il governo britannico aveva pienamente compreso la natura dell'inadempimento addebitatagli: sapeva cioè che la Commissione lo accusava di esentare dall'IVA *qualunque* cessione di beni connessa a una prestazione medica e che di tale accusa l'esenzione della fornitura di occhiali era solo un esempio, sia pure particolarmente vistoso. Nelle stesse risposte, inoltre, la tesi della ricorrente, secondo cui l'esonero dall'imposta riguarda le sole prestazioni mediche, è contestata punto per punto. Infine non è vero, come afferma il Regno Unito, che l'accusa fu resa incerta e contraddittoria dall'aver la ricorrente ammesso a seguito dei rilievi britannici che il detto esonero copre anche le piccole forniture indissociabili dalle stesse prestazioni: quel riconoscimento, al contrario, prova che entrambe le parti identificarono puntualmente l'oggetto e i limiti della controversia. Il ricorso è pertanto ricevibile.

3. Nel merito, il governo di Londra sostiene che una lettura sistematica dell'intero articolo 13 ed il principio di eguaglianza rendono improponibile l'interpretazione della lettera c) avanzata dalla Commissione. Si confronti — esso afferma — il testo di tale norma con quello della lettera b), si tenga conto che nella versione inglese entrambe contengono l'espressione « medical care », e si dovrà convenire che l'esonero *sub c)* comprende anche i beni forniti in relazione al servizio prestato. La lettera b), infatti, esenta dall'IVA « 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 » (il corsivo è mio).

Ora, in queste ipotesi la Commissione non dubita che i beni forniti insieme alle cure siano esentati dall'imposta. Ma — ecco il punto — forse che cure dello stesso genere non si hanno anche nel nostro caso? E, se è vero che anziché in un ospedale esse sono prestate in un gabinetto privato, forse che ai fini tributari il luogo della prestazione conta più della sua natura? Le risposte sono ovvie, com'è ovvio che il legislatore comunitario non può aver voluto imporre un trattamento dissimile per la medesima attività. Si deve dunque concludere che l'interpretazione della lettera c) su cui la ricorrente fonda la propria accusa è erroneamente riduttiva e, per converso, che il Value Added Tax Act 1983 è conforme alle esigenze della Comunità.

La tesi è argomentata con abilità ma, a mio avviso, non può essere accolta. Rammento che, per evitare abusi e facili assimilazioni,

la sesta direttiva distinse tra cessione di beni e prestazione di servizi (considerando n. 7). La prima consiste nel « trasferimento (ad un terzo) del potere di disporre di un bene materiale come proprietario » (articolo 5, n. 1). La seconda è definita in negativo: comprende cioè « ogni operazione che non costituisce cessione di un bene » (articolo 6, n. 1).

Sul piano pratico, è noto, la distinzione non è agevole, specie quando le due operazioni hanno luogo nell'ambito della stessa attività economica; e mentre in altri settori del diritto il problema si risolve ricorrendo al criterio della prevalenza (ossia chiedendosi se rispetto al fine di quell'attività pesi più il lavoro da eseguire o il bene da cedere), sul piano fiscale, in cui si tratta d'imporre oneri pecuniari, le situazioni dubbie tendono ad esser regolate con precisione. Ad esempio, l'articolo 5, n. 5, lettera a) della nostra fonte permette che si consideri cessione « la consegna da parte del prestatore d'opera (...) di un bene mobile da lui fabbricato o montato con le materie e gli oggetti affidatigli a tale scopo dal cliente, abbia (costui) (...) fornito o meno parte dei materiali utilizzati ».

Fatte queste premesse, esaminiamo la disciplina delle esenzioni. È significativo mi pare che l'unica cessione di beni esonerata *in quanto tale* dall'articolo 13 sia « la fornitura di organi, di sangue e di latte umani » [lettera d)]. Tutti gli altri trasferimenti, per contro, vengono presi in considerazione solo in quanto siano « strettamente connessi » o « accessori » a prestazioni di servizi destinate, per loro natura, a perseguire un interesse di carattere generale o comunque pubblico. E questo il caso delle forniture collegate all'assistenza e alla sicurezza sociale [lettera g)] o alla tutela e all'educa-

zione dell'infanzia e della gioventù [lettere h) e i)].

Si può pertanto affermare che, salvo un'esplicita previsione contraria, le cessioni di beni non sono oggetto di esonero e ciò anche quando abbiano luogo in rapporto a prestazioni di servizio esentate. Paradigmatico in questo senso è il caso della lettera e) che esonera « le prestazioni dei servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici ». Sembrerebbe *prima facie* che le prestazioni dei dentisti non siano esenti; ma così non è. Come quella dei medici, l'attività di tali professionisti rientra infatti nelle prestazioni di cui alla lettera c) ed è esentata a questo titolo. Al contrario la fornitura di protesi era esclusa dalla stessa direttiva che impone di distinguere le cessioni dei beni dalle prestazioni di servizi; onde, per esonerarla, era necessaria una norma *ad hoc*.

Sulla scorta dell'analisi così svolta è dunque lecito concludere che ai fini dell'articolo 13 i concetti di prestazione di servizi e di cessione di beni vanno intesi rigorosamente. La conseguenza è che l'esonero delle attività *sub* lettera c) — cioè quelle effettuate nell'esercizio della professione medica — vale per la sola fornitura dei beni indispensabili al materiale adempimento della prestazione. Dal beneficio, in altre parole restano esclusi gli apparecchi che pur essendo disponibili solo in base a una ricetta, possono venire scelti e acquistati *dopo* la visita e sono pertanto strumentali non alla prestazione del medico, ma al recupero di funzionalità dell'organo malato.

In definitiva, l'errore del governo britannico sta proprio nell'aver assimilato il trasferimento commerciale dei beni necessari all'*effetto terapeutico finale* con l'impiego degli strumenti di cui il medico non può far a meno per la corretta esecuzione del proprio compito. Detto nel lessico della *civil law*, ciò significa trasformare l'opera del medico da obbligazione di mezzi in obbligazione di risultato; ossia ritenere ch'egli deve prestare non solo la sua arte, ma anche i beni, normalmente acquistabili in appositi negozi, dal cui uso dipende la guarigione del cliente. Oltre a contrastare con la realtà giuridica, tuttavia, questo modo di vedere è incompatibile col sistema della direttiva che, ai fini dell'IVA, differenzia nettamente tra attività eseguita nell'esercizio di una professione e vendita di un bene.

Come s'è visto, a tale conclusione il governo di Londra replica che l'esonero previsto dalla lettera b) rispetto alle « cure mediche » prestate negli ospedali include la fornitura

degli accessori; il principio della parità di trattamento e la coerenza del sistema impongono allora che la stessa inclusione sia operata nei confronti dei beni forniti in rapporto alle prestazioni di cui alla lettera c).

L'argomento, ho detto, è suggestivo. Dimentica però che la lettera b) esenta le cure solo in quanto siano assicurate da enti pubblici o da altri istituti ospedalieri tenuti a non « avere per fine la ricerca sistematica del profitto » [articolo 13, *sub A*, n. 2, lettera a), primo trattino]. Al contrario, le attività elencate al n. 1, lettera c) sono svolte « nell'esercizio della (...) professione » e dunque per scopo di lucro. Basta, mi sembra, questa differenza a giustificare il diverso trattamento fiscale di cui sono oggetto i due ordini di prestazioni; e a spiegare perché, con l'eccezione del Regno Unito e dell'Irlanda, nessuno Stato membro esoneri dall'IVA gli occhiali e gli altri accessori ceduti nell'ambito di una prestazione professionale.

4. Sulla base delle considerazioni fin qui svolte, vi propongo di accogliere il ricorso presentato il 19 novembre 1985 dalla Commissione delle Comunità europee contro il Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord e di dichiarare che, esonerando ai sensi dell'articolo 1, allegato 6, gruppo 7 (sanità) Value Added Tax Act 1983 le forniture di beni effettuate in relazione all'esercizio delle professioni mediche e paramediche, tale Stato è venuto meno agli obblighi impostigli dall'articolo 13, *sub A*, n. 1, lettera c) della sesta direttiva 77/388/CEE, del Consiglio, del 17 maggio 1977.

Il Regno Unito va condannato alle spese di giudizio a norma dell'articolo 69, paragrafo 3, del regolamento di procedura.