

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA

presentate il 15 marzo 1988 *

*Signor Presidente,
signori Giudici,*

1. La presente azione per inadempimento è diretta contro le disposizioni di legge italiane — il combinato disposto dell'art. 10 del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal decreto del presidente della Repubblica 29 gennaio 1979, n. 24, e dell'art. 99 del regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265 — che esentano dall'IVA le prestazioni rese dai veterinari nell'esercizio della loro professione.
2. Secondo la Commissione, tale esenzione è in contrasto con la sesta direttiva (CEE) del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di IVA¹, ed in particolare con quanto dispone l'art. 2.
3. La causa verte, fondamentalmente, sull'interpretazione da dare all'art. 13, punto A, n. 1, lett. c), della citata direttiva, ove si dispone che gli Stati membri esonerano dall'imposta « le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati ».
4. Nel corso della fase precontenziosa, come pure all'udienza, il governo della Repubblica italiana ha chiarito i motivi per i quali riteneva di poter esonerare, a termini di tale norma, le prestazioni di servizi rese dai veterinari.
5. Ritenendo invece, che l'esenzione in parola si applichi unicamente alle cure mediche fornite alle persone, la Commissione avviava il procedimento di cui all'art. 169 del trattato, facendo valere quattro ordini di argomenti, che si trovano riassunti nella relazione d'udienza.
6. Si deve riconoscere che la posizione della Commissione è fondata.
7. L'art. 2 della sesta direttiva assoggetta all'IVA, in termini generali, « (...) le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ».
8. Dal canto suo, l'art. 4, n. 1, considera soggetto passivo « chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al n. 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività ». Tra tali attività figurano quelle di « prestatore di servizi », comprese

* Traduzione dal portoghese.

1 — GU L 145 del 13. 6. 1977, pag. 1.

« quelle delle professioni liberali o assimilate ».

9. Le norme ora citate sono espressione del principio generale che informa la struttura dell'IVA comunitaria, quale risulta dal preambolo della prima e della sesta direttiva.

10. A tenore del quinto punto del preambolo della prima direttiva², « un sistema di imposta sul valore aggiunto raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo campo d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi ».

11. L'applicazione generalizzata ed uniforme dell'IVA alle operazioni imponibili è, dunque, indispensabile per il conseguimento delle finalità dell'imposta, col garantire la neutralità nel regime fiscale dei negozi interni od internazionali, nonché la semplicità e l'efficacia finanziaria nell'applicazione dell'imposta, oltre a consentirle di fungere da base imponibile uniforme per il calcolo delle risorse proprie della Comunità³.

12. Fu alla luce di queste considerazioni che, nel preambolo della Seconda direttiva⁴, al quarto punto, si scrisse che, « per poter applicare il sistema in modo semplice e neu-

tro e mantenere l'aliquota normale dell'imposta entro limiti ragionevoli, è necessario limitare i regimi particolari e le misure di eccezione ».

13. Nello stesso senso, la sesta direttiva giunse ad uniformare la base imponibile dell'IVA per tutti gli Stati membri ed a promuovere la maggior generalizzazione possibile dell'imposta.

14. In particolare, la sesta direttiva ha introdotto un elenco comune delle esenzioni « per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri » (11° punto del preambolo).

15. Per parte sua, la giurisprudenza della Corte testimonia che questa ha ricusato di attribuire una portata estensiva alle esenzioni contemplate dalla direttiva, ove non venga dimostrata l'esistenza di elementi interpretativi che consentano di andare oltre la lettera stessa delle norme che le contemplano, in particolare dell'art. 13⁵.

16. Nel caso dell'esenzione contemplata dall'art. 13, punto A, n. 1, lett. c), su cui verte la presente causa, sebbene nella citata norma si rimandi alle definizioni fornite dagli Stati membri, non si può rinunciare a riconoscere un senso comune alle espressioni impiegate dal legislatore comunitario, che limitano l'esercizio del potere discrezionale degli Stati, senza allontanarsi dall'obiettivo di « determinare in modo uniforme e secondo una disciplina comunitaria la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto »⁶.

2 — Direttiva (CEE) del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/277, GU 71 del 14. 4. 1967, pag. 1301.

3 — Una più ampia esposizione del sistema generale dell'IVA si trova nelle conclusioni nelle cause riunite 138 e 139/86, Direct Cosmetics, presentate all'udienza del 27 gennaio 1988 (sentenza 12 luglio 1988).

4 — Direttiva (CEE) del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228, GU 71 del 14. 4. 1967, pag. 1303.

5 — Vedasi sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Repubblica federale di Germania, Racc. 1985, pagg. 2655, 2669, punto 20 della motivazione.

6 — Sentenza 14 maggio 1985, causa 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Racc. 1985, pagg. 1405, 1418, punto 19 della motivazione.

17. Giacché in nessuna disposizione della direttiva si chiarisce ciò che si deve intendere per « prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche », occorre far ricorso al significato che questa espressione assume nel linguaggio corrente. Orbene, in tale contesto, l'attività medica o paramedica non comprende, di solito, i servizi dei veterinari, ma soltanto i servizi prestati dai medici alle persone; non si deve confondere la nozione di professione o di attività medica con il complesso delle « attività sanitarie » che, queste sì, potrebbero comprendere l'attività dei veterinari.

18. Già questo sarebbe il senso da attribuire alla stessa versione italiana della sesta direttiva — che parla di « prestazioni mediche » e di « professioni mediche », senza ulteriori precisazioni — a meno che motivi di merito non impongano una diversa interpretazione.

19. Ora, non solo non esistono siffatti motivi, ma, inoltre, tutti gli elementi interpretativi di cui ci si può servire vengono a suffragare la tesi della Commissione.

20. Ciò vale per il raffronto tra la versione italiana e le versioni in lingua danese, francese, olandese e tedesca, che, nel riferirsi alle prestazioni di cure alle persone, confermano *expressis verbis* che non v'era alcuna intenzione di andare oltre il senso usuale delle espressioni dianzi menzionate.

21. La collocazione del comma afferente all'esenzione di cui è causa — tra quello atti-

nente al ricovero e alle cure mediche prestate da enti di diritto pubblico, o da altri istituti ospedalieri, o centri medici, e quello relativo alle forniture di organi, di sangue e di latte umano — sembra confermare (come ha pure rilevato la Commissione) che si vuole contemplare un insieme di attività di particolare significato sociale ed umano, legate alla salute dell'uomo⁷.

22. Lo stesso significato si ricava, *a contrario*, dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F, n. 9, richiamato dalla Commissione. L'art. 28 istituisce, infatti, un regime transitorio che *consente* agli Stati membri di continuare ad esentare talune operazioni per un periodo, in linea di principio, limitato, purché tali esenzioni già esistessero al momento dell'entrata in vigore della direttiva (e non era questo il caso dell'Italia rispetto all'attività dei veterinari, per comune ammissione delle parti); viceversa, nel caso dell'art. 12, punto A, ci troviamo di fronte ad un elenco comune di esenzioni a favore di alcune attività d'interesse generale che si *impone* agli Stati membri, senza limiti di tempo.

23. Le attività dei veterinari, espressamente comprese nel regime transitorio di cui all'art. 28, non possono essere soggette, al contempo, al regime comune di esenzioni dell'art. 13.

24. Pertanto, l'art. 13, punto A, n. 1, lett. c), non può essere interpretato se non

⁷ — Questo è il senso che informa la motivazione della recente sentenza 23 febbraio 1988, causa 353/85, Commissione/Regno Unito, Racc. 1988, pag. 817, punti 32 e 33.

nel senso che si applica soltanto alle cure prestate alle persone e non già a quelle fornite agli animali dai veterinari.

25. Del resto, il governo italiano ha finito per riconoscere che la sua posizione pog-

giava su un'interpretazione erronea della direttiva e ha cessato di contestare le censure della Commissione mentre annunciava, nella replica, l'intenzione di modificare la normativa di cui è causa, al fine di assoggettare all'IVA i servizi prestati dai veterinari.

26. Dato che tale modifica alla normativa non è stata effettuata tempestivamente, la Corte non può che accogliere il ricorso della Commissione, dichiarando l'ineadempimento della Repubblica italiana e condannandola alle spese.