

Esenzione IVA a tutto “raggio” per le prestazioni mediche

di **Angelo Carlo Colombo, Vincenzo Cristiano**

Giurisprudenza commentata del 03 ottobre 2019

Il diritto comunitario impone che non vi sia una discriminazione, in termini di regime IVA applicabile, a seconda del diverso luogo in cui sono effettuate le prestazioni mediche, laddove la loro qualità sia equivalente tenuto conto della formazione dei soggetti che le erogano.

SOMMARIO: 1. Massima - 2. Il caso - 3. Le questioni - 4. Le soluzioni giuridiche - 5. Osservazioni

C. Giust. UE 18 settembre 2019 C-700/17

1. Massima

“L'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#) e [c\)](#) [Dir. 2006/112/CE](#) del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che prestazioni mediche come quelle di cui al procedimento principale, fornite da un medico specialista in chimica clinica e in diagnostica di laboratorio, possono rientrare nell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista all'[art. 132 par. 1 lett. c\)](#), della suddetta direttiva, ove esse non soddisfino l'insieme delle condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#) della medesima.

2) L'[art. 132 par. 1 lett. c\)](#) deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto da esso prevista non è subordinata alla condizione che la prestazione medica di cui trattasi sia fornita nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente e il prestatore di assistenza sanitaria”.

2. Il caso

La questione posta dal giudice del rinvio deriva dalla controversa **qualificazione delle prestazioni** che un medico specialista in chimica clinica e in diagnostica di laboratorio effettuava nei confronti di una società, la quale forniva, a sua volta, servizi di laboratorio a studi privati o ad altri enti, quali ospedali e centri di riabilitazione. Secondo l'Amministrazione fiscale tedesca, tali operazioni non dovevano rientrare nel perimetro di esenzione IVA, ma nella speculare area di imponibilità.

3. Le questioni

In particolare, la Corte è stata quindi interrogata in merito alla qualificazione di tali operazioni. Le è stato chiesto se esse dovessero essere ricondotte tra le prestazioni sanitarie di cui all'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#), ovvero tra quelle di cui all'[art. 132 par. 1 lett. c\)](#), entrambe soggette al regime di esenzione IVA.

La lettera b) della norma citata richiama le prestazioni di ospedalizzazione e le cure mediche (nonché le operazioni ad esse strettamente connesse), effettuate da enti di diritto pubblico o, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per questi ultimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti.

La lettera c), invece, annovera tra le operazioni esenti “le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato”.

Stante quanto precede, la competente Corte tedesca ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti **questioni pregiudiziali**:

«1) Se l'esenzione delle prestazioni mediche svolte da parte di un medico specialista in chimica clinica e diagnostica di laboratorio, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, ricada sotto l'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#) o sotto l'[art. 132 par. 1 lett. c\)](#).

2) Se l'applicazione dell'[art. 132 par. 1 lett. c\)](#) – ove detta disposizione sia applicabile – presupponga un rapporto fiduciario tra il medico e la persona in cura».

4. Le soluzioni giuridiche

Con la prima questione posta, la Corte rileva innanzitutto che l'[art. 13, parte A, par. 1, lett. b\) e c\) Dir. 77/388/CEE](#) (sesta direttiva), e l'[art. 132 par. 1 lett. b\) e c\) Dir. 2006/112/CE](#), devono essere interpretati in modo identico e che, quindi, la giurisprudenza della Corte relativa alla prima di tali disposizioni si presta "a servire da fondamento per interpretare la seconda".

Partitamente, in forza dell'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#), gli Stati membri esentano l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti 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. D'altra parte, l'[art. 132 par. 1 lett. c\)](#), prevede l'esenzione delle prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato.

Dal punto di vista giurisprudenziale, i Giudici della Corte, richiamando precedenti sentenze, stabiliscono che le nozioni di «cure mediche», di cui all'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#), e di «prestazioni mediche», ai sensi dell'[art. 132 par. 1 lett. c\)](#) riguardano entrambe prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#) a simili prestazioni, la Corte ha già dichiarato che un laboratorio o un ente individualizzato che compie una funzione analoga possono costituire un istituto «della stessa natura» degli «istituti ospedalieri» e dei «centri medici e diagnostici», ai sensi dell'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#).

Ciò posto, segnala la Corte che, al fine di valutare se determinate prestazioni mediche siano esenti dall'IVA a norma dell'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#), si deve tener conto di tutti i requisiti previsti da tale disposizione nonché da altre disposizioni pertinenti del Titolo IX, capo I e II, della stessa direttiva.

Dal testo dell'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#), non emerge in alcun modo, infatti, che tale disposizione sia preposta a limitare la portata dell'[art. 132 par. 1 lett. c\)](#) il quale riguarda, come ricordato al punto 21 della presente sentenza, le prestazioni mediche effettuate al di fuori delle strutture di cui all'[art. 132 par. 1 lett. b\)](#), nell'esercizio di professioni mediche e paramediche quali definite dagli Stati membri.

Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'[art. 132 par. 1 lett. b\) e c\) Dir. 2006/112/CE](#) deve essere interpretato nel senso che prestazioni mediche come quelle di cui al procedimento principale, fornite da un medico specialista in chimica clinica e in diagnostica di laboratorio, **possono rientrare nell'esenzione dall'IVA** prevista all'[art. 132 par. 1 lett. c\) Dir. 2006/112/CE](#), ove esse non soddisfino l'insieme delle condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'[art. 132 par. 1 lett. b\) Dir. 2006/112/CE](#).

In relazione alla seconda questione, la Corte rileva che da un'interpretazione letterale dell'[art. 132 par. 1 lett. c\) Dir. 2006/112/CE](#) deriva che una prestazione deve essere esentata se soddisfa **due condizioni**, vale a dire, da un lato, se costituisce una prestazione medica e, dall'altro, se è effettuata nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali definite dallo Stato membro interessato.

Dal tenore letterale della disposizione succitata **non emerge**, quindi, in alcun modo **che essa presupponga**, affinché talune prestazioni mediche siano esentate, che le stesse siano fornite nell'ambito di un **rapporto di fiducia** tra il prestatore di assistenza sanitaria e la persona in cura.

L'aggiunta di una simile condizione non si giustifica, del resto, alla luce dell'obiettivo perseguito dalla

medesima disposizione di ridurre il costo delle cure sanitarie e di rendere tali cure più accessibili ai singoli, nella misura in cui dette cure presentano un livello di qualità sufficiente, senza che l'esistenza di un rapporto di fiducia tra il paziente e il prestatore di assistenza sanitaria rivesta, al riguardo, un carattere decisivo.

Ne consegue che occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'[art. 132 par. 1 lett. c\) Dir. 2006/112/CE](#) deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA da esso prevista non è subordinata alla condizione che la prestazione medica di cui trattasi sia fornita nell'ambito di un rapporto di fiducia tra il paziente e il prestatore di assistenza sanitaria.

5. Osservazioni

Sulla scorta di quanto sopra, si evince che l'area di applicazione delle due norme di esenzione si **differenzia** in base al luogo in cui le prestazioni sono erogate:

- in ambito ospedaliero nel primo caso;
- nello studio privato del prestatore, presso il domicilio del paziente o altrove, purché al di fuori dell'ambito ospedaliero, nel secondo caso.

Posto che, in base a precedenti pronunce della stessa Corte UE, un laboratorio o "un ente individualizzato che compie una funzione analoga" possono essere assimilati agli istituti ospedalieri o a centri diagnostici, le prestazioni mediche oggetto di esame possono essere ricondotte, potenzialmente, all'ambito applicativo sia della lettera b) ("cure mediche") sia della lettera c) ("prestazioni mediche") della norma esentativa.

Pur tuttavia, per rientrare nel regime relativo alle "prestazioni mediche", è però essenziale il rispetto delle ulteriori condizioni eventualmente poste dallo Stato membro (ai sensi dell'[art. 133](#)).

Punto focale, come stabilisce la Corte, è che le due disposizioni **non sono da considerarsi alternative**, per cui la circostanza che determinate prestazioni non soddisfino i requisiti previsti per fruire dell'esenzione ai sensi della lettera b) non esclude, di per sé, l'applicazione dell'esenzione di cui alla lettera c). Ma non solo.

Altro elemento scriminante, è che i principi della direttiva impongono che **non vi sia una discriminazione**, in termini di regime IVA applicabile, a seconda del diverso **luogo** in cui sono effettuate le operazioni ("cure mediche" all'interno di istituti ospedalieri o assimilati ovvero "prestazioni mediche" eseguite al di fuori dell'ambito ospedaliero), laddove la loro **qualità è equivalente** tenuto conto della formazione dei soggetti che le erogano.

In ogni caso, **non è determinante** – ai fini del regime di esenzione di cui all'[art. 132 par. 1 lett. c\) Dir. 2006/112/CE](#) – **l'esistenza di un rapporto di fiducia** tra il paziente e colui che effettua la prestazione medica.

In senso conforme

[C. Giust. UE 10 giugno 2010 C?86/09](#)

[C. Giust. UE 2 luglio 2015 C?334/14](#)

[C. Giust. CE 10 settembre 2002 C?141/00](#)

[C. Giust. CE 27 aprile 2006 C?443/04 e C?444/04](#)