

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

27 giugno 2019 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 132, paragrafo 1, lettera c) – Esenzioni – Professioni medica e paramedica – Chiropratica e osteopatia – Articolo 98 – Allegato III, punti 3 e 4 – Medicinali e dispositivi medici – Aliquota ridotta – Fornitura nell'ambito di interventi o di trattamenti di natura terapeutica – Aliquota normale – Fornitura nell'ambito di interventi o trattamenti di natura estetica – Principio della neutralità fiscale – Mantenimento degli effetti di una normativa nazionale incompatibile con il diritto dell'Unione»

Nella causa C-597/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio), con decisione del 28 settembre 2017, pervenuta in cancelleria il 16 ottobre 2017, nel procedimento

**Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries,**

**Belgische Unie van Osteopaten e a.,**

**Plast.Surg. BVBA e a.,**

**Belgian Society for Private Clinics VZW e a.**

contro

**Ministerraad,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da C. Toader, presidente di sezione, L. Bay Larsen (relatore) e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries, da E. Maes e M. Deneff, advocaten;
- per la Belgische Unie van Osteopaten e a., da B. Hermans e J. Bosquet, advocaten, nonché da H. Van den Keybus, avocate;
- per Plast.Surg. BVBA e a., da T. De Gendt, advocaat;

- per il governo belga, da J.-C. Halleux, P. Cottin e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per il governo francese, da D. Colas, E. de Moustier e A. Alidière, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitis e P. Vanden Heede, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 98, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), c) ed e), dell'articolo 134 e dell'allegato III, punti 3 e 4, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede contrapposti il Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries, la Belgische Unie van Osteopaten e a., la Plast.Surg. BVBA e a. e la Belgian Society for Private Clinics VZW e a. al Ministerraad (Consiglio dei Ministri, Belgio), riguardo ad una domanda di annullamento di disposizioni di diritto belga relative alle modalità dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) alla prestazione di cure nonché alla fornitura di medicinali e dispositivi medici.

## **Contesto normativo**

### **Direttiva 2006/112**

3 L'articolo 96 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

4 Ai sensi dell'articolo 98 della medesima direttiva:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

(...)».

5 L'articolo 132, paragrafo 1, della suddetta direttiva è del seguente tenore:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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.

(...)

e) le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici;

(...)».

6 L'articolo 134 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) nei casi seguenti:

a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

b) se esse sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA».

7 L'allegato III alla direttiva 2006/112, intitolato «Elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98», menziona, al punto 3, «prodotti farmaceutici normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, inclusi i prodotti utilizzati per fini di contraccezione e di protezione dell'igiene femminile».

8 Al punto 4 di tale allegato figurano «apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi, compresa la riparazione di tali beni, e la cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli».

## **Diritto belga**

9 L'articolo 110 della wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (legge relativa alle misure riguardanti l'incremento della creazione di posti di lavoro e del potere di acquisto), del 26 dicembre 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30 dicembre 2015, pag. 80634; in prosieguo: la «legge del 26 dicembre 2015»), così dispone:

«All'articolo 44 del codice dell'imposta sul valore aggiunto, sostituito dalla legge del 28 dicembre 1992 e da ultimo modificato dalla legge del 12 maggio 2014, sono apportate le seguenti modifiche:

a) il paragrafo 1 è sostituito dal seguente:

“§ 1 Sono esenti dall'imposta le prestazioni di servizi eseguite, nell'esercizio della loro attività abituale, dalle seguenti persone:

1° i medici, i dentisti e i fisioterapisti.

L'esenzione prevista al punto 1 non riguarda le prestazioni di servizi eseguite da medici che hanno ad oggetto interventi e trattamenti di carattere estetico qualora:

a) tali interventi e trattamenti non siano menzionati nella nomenclatura delle prestazioni sanitarie in materia di assicurazione obbligatoria contro la malattia e l'invalidità;

b) tali interventi e trattamenti, sebbene menzionati nella nomenclatura delle prestazioni sanitarie in materia di assicurazione obbligatoria contro la malattia e l'invalidità, non soddisfino i presupposti per la concessione di un rimborso in conformità alla normativa riguardante l'assicurazione obbligatoria delle cure mediche e delle indennità;

2° le ostetriche, gli infermieri e gli aiuto-infermieri;

3° coloro che esercitano una professione paramedica riconosciuta e regolamentata, con riferimento alle loro prestazioni di natura paramedica menzionate nella nomenclatura delle prestazioni sanitarie in materia di assicurazione obbligatoria contro la malattia e l'invalidità";

b) nel paragrafo 2, il punto 1 è sostituito dal seguente:

"1° a) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente collegate, effettuate nell'esercizio della loro attività abituale dagli enti ospedalieri e psichiatrici, dalle cliniche e dagli ambulatori.

Sono escluse dall'esenzione prevista alla lettera a), l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente collegate che riguardano gli interventi e i trattamenti previsti al paragrafo 1, punto 1, secondo comma;

b) il trasporto di malati e feriti con mezzi di trasporto specialmente equipaggiati a tale scopo"».

10 Il giudice del rinvio precisa che, in forza dell'articolo 1, secondo comma, lettera a), del koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (regio decreto n. 20, che fissa le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e stabilisce la ripartizione dei beni e dei servizi in base a tali aliquote), del 20 luglio 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31 luglio 1970, pag. 7920), i medicinali e i dispositivi medici sono normalmente assoggettati in Belgio all'aliquota ridotta IVA del 6%.

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

11 Taluni chiropratici, osteopati, chirurghi plastici e determinate associazioni di categoria hanno proposto dinanzi al giudice del rinvio, nei mesi di maggio e giugno del 2016, alcuni ricorsi diretti, segnatamente, all'annullamento dell'articolo 110 della legge del 26 dicembre 2015.

12 I ricorsi proposti da chiropratici, osteopati e alcune delle loro associazioni di categoria si basano, in particolare, su un'asserita violazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Essi ritengono che l'articolo 110 di tale legge sia incompatibile con detta disposizione poiché riserva, senza giustificazione ragionevole, l'esenzione dall'IVA che esso stesso prevede a coloro che esercitano una professione medica o paramedica regolamentata, status di cui, secondo il diritto belga, le professioni di chiropratico e di osteopata non beneficiano.

13 Con riferimento ai ricorsi proposti dai chirurghi plastici, essi si basano segnatamente sul fatto che nel diritto belga esiste una differenza di trattamento ingiustificata tra i medicinali o i dispositivi medici forniti nell'ambito di interventi e trattamenti a carattere estetico e quelli forniti

nell'ambito di interventi e trattamenti a carattere terapeutico, in quanto soltanto i secondi sarebbero assoggettati ad un'aliquota IVA ridotta.

14 Il giudice del rinvio ricorda, peraltro, che il Consiglio dei Ministri gli ha chiesto in subordine di mantenere transitoriamente gli effetti delle disposizioni che esso possa eventualmente decidere di annullare, allo scopo di consentire al legislatore belga di rendere la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale conforme alla direttiva 2006/112.

15 Dalla decisione di rinvio risulta che tale domanda è basata, da una parte, sui problemi finanziari e amministrativi nonché sulla mancanza di certezza del diritto per i destinatari dei servizi interessati che comporterebbe l'annullamento, con effetto retroattivo, delle disposizioni di cui trattasi nel procedimento principale e, dall'altra, sulla violazione di tale direttiva che l'applicazione del regime in vigore anteriormente all'adozione della legge del 26 dicembre 2015 comporterebbe.

16 Ciò premesso, il Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale belga) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [2006/112], debba essere interpretato nel senso che riserva l'esenzione in esso prevista, per quanto riguarda le pratiche sia convenzionali sia non convenzionali, a coloro che esercitano una professione medica o paramedica assoggettata alla normativa nazionale sulle professioni sanitarie e che soddisfano i requisiti fissati da detta normativa nazionale, mentre sono escluse dalla suddetta esenzione le persone che non soddisfano detti requisiti, ma sono affiliate ad un'associazione professionale di chiropratici o di osteopati e soddisfano i requisiti fissati da detta associazione.

2) Se l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), c) ed e), l'articolo 134 e l'articolo 98 della direttiva [2006/112], in combinato disposto con i punti 3 e 4 dell'allegato III alla direttiva, segnatamente sotto il profilo del principio di neutralità fiscale, debbano essere interpretati nel senso:

a) che essi ostano ad una disposizione nazionale che prevede un'aliquota IVA ridotta applicabile ai medicinali e ai dispositivi medici forniti nel caso di un intervento o di un trattamento di natura terapeutica, mentre sono assoggettati all'aliquota IVA ordinaria i medicinali e i dispositivi medici che sono forniti nel caso di un intervento o di un trattamento di natura puramente estetica, e che vi sono strettamente connessi;

b) oppure che essi consentono o impongono una parità di trattamento dei due casi sopra menzionati.

3) Se il [Grondwettelijk] Hof (Corte costituzionale) possa mantenere provvisoriamente gli effetti delle disposizioni (...) che devono essere annullate [a causa della loro già accertata incompatibilità con la direttiva 2006/112], nonché delle disposizioni che devono eventualmente essere interamente o parzialmente annullate, nel caso in cui dalla risposta alla prima e alla seconda questione pregiudiziale discenda che esse sono contrarie al diritto dell'Unione europea, al fine di consentire al legislatore [nazionale] di adeguarle a detto diritto».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### **Sulla prima questione**

17 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che riserva l'applicazione dell'esenzione in esso prevista alle prestazioni effettuate da coloro che esercitano una professione medica o paramedica regolamentata dalla legislazione dello Stato membro

interessato.

18 Va anzitutto osservato che l'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 1977, L 145, pag. 1), e l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 devono essere interpretati allo stesso modo e che, quindi, la giurisprudenza della Corte relativa alla prima di tali disposizioni si presta a servire da fondamento per interpretare la seconda (v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, punto 27).

19 Da un'interpretazione letterale dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 deriva che una prestazione va esentata se soddisfa a due condizioni, cioè, da una parte, se costituisce una prestazione sanitaria alla persona e, dall'altra, se viene effettuata nel contesto dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali definite dallo Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenze del 10 settembre 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, punto 27, nonché del 27 aprile 2006, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, punto 23).

20 Dalla decisione di rinvio risulta che coloro che esercitano le professioni di cui trattasi nel procedimento principale effettuano senz'altro prestazioni sanitarie alla persona, in quanto propongono trattamenti che vengono svolti allo scopo di curare e, nei limiti del possibile, guarire malattie o anomalie della salute.

21 Ciò premesso, la questione posta è intesa esclusivamente a precisare la portata della seconda condizione menzionata al punto 19 della presente sentenza, stabilendo se soltanto le professioni regolamentate dalla normativa dello Stato membro interessato possano essere ritenute costitutive di «professioni mediche e paramediche» ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

22 Al riguardo, va rilevato che, benché tale condizione implichi che l'esenzione in essa prevista sia riservata a talune professioni specifiche, dal testo di tale disposizione non risulta che il legislatore dell'Unione abbia inteso imporre agli Stati membri interessati di riservare il beneficio di detta esenzione alle sole professioni regolamentate dalla loro legislazione.

23 Risulta infatti dal suo tenore letterale che tale disposizione non definisce essa stessa la nozione di «professioni mediche e paramediche», bensì rinvia al riguardo alla definizione adottata dalla normativa interna degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 2006, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, punto 28).

24 Ciò premesso, gli Stati membri dispongono, in particolare al fine di garantire un'applicazione corretta e semplice dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, di un potere discrezionale per definire le professioni nel cui ambito lo svolgimento delle prestazioni sanitarie alla persona è esentato dall'IVA e, in particolare, per determinare quali qualifiche siano richieste per esercitare tali professioni (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 2006, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, punti 29, 30 e 32).

25 Tale potere discrezionale non è tuttavia illimitato, dato che gli Stati membri devono tenere conto, da una parte, dell'obiettivo perseguito da tale disposizione, che consiste nel garantire che l'esenzione si applichi esclusivamente alle prestazioni sanitarie alla persona, fornite da prestatori che possiedono le necessarie qualifiche professionali, e, dall'altra, del principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 2006, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04).

e C?444/04, EU:C:2006:257, punti 31, 36 e 37).

26 Gli Stati membri devono quindi, in primo luogo, garantire l'osservanza di tale obiettivo, assicurandosi che l'esenzione prevista a tale disposizione si applichi esclusivamente a prestazioni sanitarie alla persona che presentino un livello di qualità sufficiente (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 e C?444/04, EU:C:2006:257, punto 37).

27 Anche se spetta agli Stati membri verificare che i prestatori di cure mediche interessati possiedano le qualifiche professionali a tal fine necessarie (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 e C?444/04, EU:C:2006:257, punti 37 e 38), tale obbligo non implica necessariamente che detti prestatori esercitino una professione disciplinata dalla normativa dello Stato membro interessato, in quanto possono essere prese in considerazione altre efficaci modalità di controllo delle loro qualifiche professionali, in funzione dell'organizzazione delle professioni mediche e paramediche in tale Stato membro.

28 In secondo luogo, gli Stati membri devono rispettare il principio di neutralità fiscale, il quale osta a che prestazioni simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (sentenza del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 e C?444/04, EU:C:2006:257, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

29 Orbene, neppure tale principio implica che il beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 sia necessariamente riservato a coloro che esercitano una professione regolamentata dalla legislazione dello Stato membro interessato, in quanto non si può escludere, in via generale e assoluta, che coloro che svolgono tali prestazioni fuori dell'ambito di tale professione dispongano delle qualifiche necessarie per garantire cure di livello qualitativo sufficiente per essere considerate simili a quelle proposte dagli appartenenti ad una categoria siffatta, in particolare qualora abbiano seguito una formazione proposta da istituti di insegnamento riconosciuti da detto Stato membro.

30 Risulta, inoltre, dalla giurisprudenza della Corte che l'ambito regolamentare dello Stato membro interessato costituisce solo un elemento tra gli altri da prendere in considerazione per stabilire se un soggetto passivo possieda le qualifiche professionali necessarie affinché gli si possa applicare tale esenzione (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 e C?444/04, EU:C:2006:257, punti 46 e 50), con il risultato che l'appartenenza di coloro che esercitano cure mediche ad una professione regolamentata non può costituire un presupposto che gli Stati membri devono necessariamente prevedere a tale scopo.

31 Di conseguenza, occorre risolvere la prima questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che non riserva l'applicazione dell'esenzione in esso prevista alle prestazioni effettuate da coloro che esercitano una professione medica o paramedica regolamentata dalla legislazione dello Stato membro interessato.

## **Sulla seconda questione**

### *Sulla ricevibilità*

32 Il governo belga sostiene che la seconda questione è priva di oggetto e che, pertanto, non occorre fornirle risposta. Infatti, in base alla normativa belga, l'aliquota IVA applicabile ai medicinali e ai dispositivi medici in funzione del loro utilizzo non dovrebbe variare e quindi non sarebbe prevista l'applicazione di aliquote diverse allorché essi sono forniti nell'ambito di interventi o trattamenti di natura terapeutica piuttosto che nell'ambito di interventi o trattamenti di natura

estetica.

33 Al riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che, secondo il giudice del rinvio, la normativa belga di cui trattasi nel procedimento principale potrebbe essere oggetto di diverse interpretazioni. In tal contesto, la seconda questione è segnatamente intesa a stabilire se occorra escludere, in forza del diritto dell'Unione, l'interpretazione di tale disciplina secondo cui dovrebbero essere applicate ai medicinali e ai dispositivi medici aliquote IVA diverse in funzione del loro utilizzo.

34 Pertanto, benché il governo belga ritenga che tale interpretazione di detta normativa sia comunque esclusa, è evidente che tale argomento è basato su un'interpretazione del diritto nazionale diversa da quella accolta dal giudice del rinvio.

35 Orbene, deriva da una costante giurisprudenza della Corte che ad essa non spetta, nell'ambito del sistema di cooperazione giudiziaria stabilito dall'articolo 267 TFUE, pronunciarsi sull'interpretazione delle disposizioni nazionali, né giudicare o verificare se l'interpretazione che di queste norme dà il giudice del rinvio sia corretta (sentenza del 26 marzo 2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, punto 51 e giurisprudenza ivi citata), bensì prendere in considerazione, nell'ambito della ripartizione delle competenze tra quest'ultima e i giudici nazionali, il contesto di fatto e normativo, come definito dal provvedimento di rinvio, nel quale si inseriscono le questioni pregiudiziali (v., in tal senso, sentenza del 15 aprile 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí e VEGAP, C?518/08, EU:C:2010:191, punto 21).

36 Ne consegue che la seconda questione deve essere dichiarata ricevibile.

#### *Nel merito*

37 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 98, l'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), c) ed e), e l'articolo 134 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'allegato III, punti 3 e 4, a tale direttiva, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa nazionale che opera una differenza di trattamento tra i medicinali e i dispositivi medici forniti nell'ambito di interventi o trattamenti di natura terapeutica, da una parte, e i medicinali e i dispositivi medici forniti nell'ambito di interventi o trattamenti di natura esclusivamente estetica, dall'altra, escludendo questi ultimi dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta applicabile ai primi.

38 Va osservato preliminarmente che, sebbene i termini della seconda questione abbiano ad oggetto, segnatamente, gli articoli 132 e 134 della direttiva 2006/112, la motivazione della decisione di rinvio relativa a tale questione non si riferisce a tali disposizioni e indica, al contrario, che tale questione ha l'unico scopo di precisare se il diritto dell'Unione escluda che a taluni medicinali e a taluni dispositivi medici possa essere applicata l'aliquota IVA normale, essendo esclusi dall'applicazione della aliquota IVA ridotta prevista all'articolo 98 di tale direttiva, in combinato disposto con l'allegato III, punti 3 e 4, alla stessa, qualora uno Stato membro abbia fatto la scelta di applicare tale aliquota ridotta ad altri medicinali e ad altri dispositivi medici.

39 In tale contesto, occorre rispondere alla seconda questione riferendosi all'articolo 98 della direttiva 2006/112, in quanto la risposta a tale questione non pregiudica l'eventuale applicazione del regime di esenzione IVA previsto dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva ai medicinali e ai dispositivi medici che sono indispensabili per le operazioni previste in tale disposizione e quella del regime di esenzione derivante dall'articolo 132, paragrafo 1, lettere c) ed e), di tale direttiva per i medicinali e i dispositivi medici che sono strettamente necessari al momento delle prestazioni coperte da tale disposizione (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, Klinikum Dortmund, C?366/12, EU:C:2014:143, punto 34).

40 Riguardo ai medicinali e ai dispositivi medici che non sono coperti da tali regimi di esenzione, occorre ricordare che, secondo l'articolo 96 della direttiva 2006/112, la stessa aliquota IVA, cioè l'aliquota normale fissata da ciascuno Stato membro, è in linea di principio applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi (v., in tal senso, sentenza del 9 marzo 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

41 In deroga a tale principio, l'articolo 98 di tale direttiva prevede la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte alle categorie di cessioni di beni e di prestazioni di servizi che compaiono all'allegato III alla direttiva suddetta (v., in tal senso, sentenze del 9 marzo 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 21, e del 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, punto 22).

42 Tale regime derogatorio è applicabile, con riferimento ai medicinali e ai dispositivi medici, ai beni che rispondono alle condizioni sostanziali esposte in tale allegato, punti 3 o 4.

43 Si deve osservare al riguardo che, sebbene il punto 3 di tale allegato consideri i prodotti farmaceutici soltanto nei limiti in cui siano normalmente utilizzati per le prestazioni sanitarie, la prevenzione delle malattie e le terapie mediche o veterinarie, tale condizione non è di per sé tale da implicare che i medicinali forniti nell'ambito di interventi o di trattamenti di natura esclusivamente estetica non possano beneficiare di un'aliquota IVA ridotta, dato che tale condizione si riferisce all'utilizzo normale dei prodotti che esso contempla e non al loro utilizzo concreto.

44 Al riguardo, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che il legislatore dell'Unione ha soltanto previsto la facoltà, per gli Stati membri, di applicare un'aliquota IVA ridotta alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi incluse nelle categorie dell'allegato III alla direttiva 2006/112 e, pertanto, che spetta agli Stati membri determinare con maggior precisione quali siano, tra tali cessioni di beni e prestazioni di servizi, quelle alle quali si applica l'aliquota ridotta (v., in tal senso, sentenze dell'11 settembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 23, e del 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, punto 23).

45 Di conseguenza, gli Stati membri possono scegliere di applicare un'aliquota IVA ridotta a taluni prodotti farmaceutici o dispositivi medici specifici, tra quelli previsti dall'allegato III, punti 3 e 4, a tale direttiva, applicando invece un'aliquota normale ad altri tra questi prodotti o dispositivi (v., in tal senso, sentenza del 9 marzo 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 26).

46 Tuttavia, qualora uno Stato membro abbia effettuato la scelta di applicare selettivamente l'aliquota IVA ridotta a talune cessioni di beni o prestazioni di servizi specifiche che compaiono nell'allegato III a tale direttiva, esso è tenuto a rispettare il principio di neutralità fiscale (sentenza del 9 marzo 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

47 Tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovino in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA (sentenze dell'11 settembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, punto 24, e del 9 marzo 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 30).

48 Per stabilire se beni o prestazioni di servizi siano simili si deve principalmente tenere conto del punto di vista del consumatore medio. Beni o prestazioni di servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità dell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono significativamente sulla decisione del consumatore medio di optare per l'uno o l'altro di tali beni o

prestazioni di servizi (sentenza dell'11 settembre 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punto 25, e del 9 novembre 2017, AZ, C?499/16, EU:C:2017:846, punto 31).

49 Ciò premesso, si deve osservare che la Corte ha già dichiarato, da un lato, che, ai fini dell'applicazione del principio di neutralità, non tutti i medicinali dovevano necessariamente essere considerati simili (v., in tal senso, sentenza del 3 maggio 2001, Commissione/Francia, C?481/98, EU:C:2001:237, punto 30) e, dall'altro, che l'utilizzo concreto al quale determinate cessioni di beni sono destinate può essere preso in considerazione per valutare se tali cessioni siano simili dal punto di vista del consumatore medio (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi, C?41/09, EU:C:2011:108, punto 66).

50 Nella fattispecie, la normativa di cui trattasi nel procedimento principale prevede, secondo il giudice del rinvio, un trattamento diverso dei medicinali e dispositivi medici forniti nell'ambito di trattamenti di natura terapeutica e dei medicinali e dispositivi medici forniti nell'ambito di trattamenti di natura estetica. Orbene, va constatato che l'utilizzo di carattere terapeutico e quello di carattere estetico rappresentano due tipi di utilizzo concreto chiaramente distinti, che non rispondono alle stesse esigenze dal punto di vista del consumatore medio.

51 In tale contesto, occorre giudicare che una disciplina come quella presa in esame dal giudice del rinvio opera una distinzione tra due categorie di medicinali o di dispositivi medici che non risultano simili ai fini dell'applicazione del principio di neutralità fiscale.

52 Alla luce di quanto esposto, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che l'articolo 98 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'allegato III, punti 3 e 4, a tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che opera una differenza di trattamento tra i medicinali e i dispositivi medici forniti nell'ambito di interventi o trattamenti di natura terapeutica, da una parte, e i medicinali e i dispositivi medici forniti nell'ambito di interventi o trattamenti di natura esclusivamente estetica, dall'altra, escludendo questi ultimi dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta applicabile ai primi.

### **Sulla terza questione**

53 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, un giudice nazionale possa avvalersi di una disposizione nazionale che lo autorizza a mantenere taluni effetti di un atto annullato, per conservare provvisoriamente l'effetto di disposizioni nazionali che esso ha giudicato incompatibili con la direttiva 2006/112, fino a quando tali disposizioni siano rese conformi con la direttiva di cui trattasi, al fine, da una parte, di limitare i rischi di mancanza di certezza del diritto derivanti dall'effetto retroattivo di tale annullamento e, dall'altra, di evitare l'applicazione di un regime nazionale anteriore a tali disposizioni incompatibile con la direttiva stessa.

54 Risulta da una costante giurisprudenza della Corte che, in forza del principio di leale cooperazione previsto all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, gli Stati membri sono tenuti a eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto dell'Unione e che tale obbligo incombe, nell'ambito delle proprie competenze, a ogni organo dello Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenze del 28 febbraio 2012, Inter-Environnement Wallonie e Terre wallonne, C?41/11, EU:C:2012:103, punto 43, nonché del 28 luglio 2016, Association France Nature Environnement, C?379/15, EU:C:2016:603, punto 31).

55 Pertanto, è compito delle autorità dello Stato membro interessato, qualora constatino che una normativa nazionale è incompatibile con il diritto dell'Unione, pur mantenendo un potere discrezionale quanto alle misure da adottare, vigilare affinché il diritto nazionale sia rapidamente adeguato al diritto dell'Unione e affinché sia data piena attuazione ai diritti che sono attribuiti agli

individui dall'ordinamento dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 21 giugno 2007, *Jonkman e a.*, da C?231/06 a C?233/06, EU:C:2007:373, punto 38).

56 Ciò premesso, spetta ai giudici nazionali ai quali viene validamente sottoposto un ricorso contro una normativa nazionale incompatibile con la direttiva 2006/112 adottare, sulla base del diritto nazionale, misure dirette a escludere l'attuazione di tale normativa (v., per analogia, sentenze del 28 febbraio 2012, *Inter-Environnement Wallonie e Terre wallonne*, C?41/11, EU:C:2012:103, punto 47, nonché del 28 luglio 2016, *Association France Nature Environnement*, C?379/15, EU:C:2016:603, punto 32).

57 Nella controversia principale, il giudice del rinvio è chiamato a pronunciarsi su un ricorso di annullamento e desidera sapere se esso, nell'annullare le disposizioni nazionali contestate, possa mantenere, alla luce delle circostanze di cui trattasi nel procedimento principale, gli effetti di tali disposizioni per un periodo transitorio destinato a consentire la loro sostituzione con nuove disposizioni nazionali compatibili con la direttiva 2006/112.

58 Al riguardo va osservato, in primo luogo, che una soluzione siffatta non può essere giustificata, nella controversia principale, dall'intento di limitare i rischi della mancanza di certezza del diritto derivanti dall'effetto retroattivo dell'annullamento di tali disposizioni.

59 Infatti, anche supponendo che sussistano considerazioni imperative di certezza del diritto, idonee a condurre eccezionalmente alla provvisoria sospensione dell'effetto di disapplicazione esercitato da una disposizione di diritto dell'Unione direttamente applicabile nei confronti del diritto nazionale ad essa contrario, tale sospensione va esclusa prima vista nella fattispecie, in quanto il giudice del rinvio non ha menzionato elementi concreti idonei a consentire di accertare specifici rischi relativi alla mancanza di certezza del diritto (v., per analogia, sentenza dell'8 settembre 2010, *Winner Wetten*, C?409/06, EU:C:2010:503, punto 67).

60 In particolare, il semplice richiamo a difficoltà finanziarie e amministrative che potrebbero risultare dall'annullamento delle disposizioni contestate nel procedimento principale non è sufficiente a concretizzare considerazioni imperative di certezza del diritto (v., per analogia, sentenze del 18 ottobre 2012, *Mednis*, C?525/11, EU:C:2012:652, punto 44, e del 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, punto 111).

61 In secondo luogo, per quanto riguarda la circostanza che l'annullamento di tali disposizioni comporterebbe l'applicazione di un regime nazionale anteriore a tali disposizioni incompatibile con la direttiva 2006/112, va osservato che la Corte ha dichiarato che un giudice nazionale può essere eccezionalmente autorizzato ad avvalersi di una disposizione nazionale che l'autorizza a mantenere taluni effetti di un atto annullato in quanto ricorrano determinate condizioni. Tra tali condizioni figura il requisito che tale atto costituisca una misura di trasposizione corretta di un obbligo di diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 28 febbraio 2012, *Inter-Environnement Wallonie e Terre wallonne*, C?41/11, EU:C:2012:103, punto 63, nonché del 28 luglio 2016, *Association France Nature Environnement*, C?379/15, EU:C:2016:603, punto 43).

62 Orbene, nel procedimento principale, non risulta che le disposizioni contestate costituiscano una siffatta misura di trasposizione corretta.

63 Ne consegue che la terza questione va risolta dichiarando che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, un giudice nazionale non può avvalersi di una disposizione nazionale che lo autorizza a mantenere taluni effetti di un atto annullato per conservare provvisoriamente l'effetto di disposizioni nazionali che esso ha dichiarato incompatibili con la direttiva 2006/112 fino a quando tali disposizioni siano rese conformi con la direttiva di cui trattasi,

al fine, da una parte, di limitare i rischi della mancanza di certezza del diritto derivanti dall'effetto retroattivo di tale annullamento e, dall'altra, di evitare l'applicazione di un regime nazionale anteriore a tali disposizioni incompatibile con la direttiva stessa.

## **Sulle spese**

64 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che non riserva l'applicazione dell'esenzione in esso prevista alle prestazioni effettuate da coloro che esercitano una professione medica o paramedica regolamentata dalla legislazione dello Stato membro interessato.**
- 2) **L'articolo 98 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'allegato III, punti 3 e 4, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che opera una differenza di trattamento tra i medicinali e i dispositivi medici forniti nell'ambito di interventi o trattamenti di natura terapeutica, da una parte, e i medicinali e i dispositivi medici forniti nell'ambito di interventi o trattamenti di natura esclusivamente estetica, dall'altra, escludendo questi ultimi dal beneficio dell'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile ai primi.**
- 3) **In circostanze come quelle di cui al procedimento principale, un giudice nazionale non può avvalersi di una disposizione nazionale che lo autorizza a mantenere taluni effetti di un atto annullato per conservare provvisoriamente l'effetto di disposizioni nazionali che esso ha dichiarato incompatibili con la direttiva 2006/112 fino a quando tali disposizioni siano rese conformi con la direttiva di cui trattasi, al fine, da una parte, di limitare i rischi della mancanza di certezza del diritto derivanti dall'effetto retroattivo di tale annullamento e, dall'altra, di evitare l'applicazione di un regime nazionale anteriore a tali disposizioni incompatibile con la direttiva stessa.**

Firme

\* Lingua processuale: il neerlandese.