

Arrêt de la Cour
Causa C?172/03

Wolfgang Heiser

contro

Finanzamt Innsbruck

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«IVA — Esenzione delle prestazioni professionali mediche dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto — Rettifica delle detrazioni»

Conclusioni dell'avvocato generale A. Tizzano, presentate il 28 ottobre 2004?

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) 3 marzo 2005?

Massime della sentenza

1. *Aiuti concessi dagli Stati — Nozione — Pregiudizio agli scambi tra Stati membri — Carattere selettivo della misura — Giustificazione fondata sulla natura o sull'economia generale del sistema — Pregiudizio alla concorrenza*

[Trattato CE, art. 92, n. 1 (divenuto, in seguito a modifica, art. 87, n. 1, CE)]

2. *Aiuti concessi dagli Stati — Nozione — Misura che persegue uno scopo sociale — Deroga prevista all'art. 90, n. 2, del Trattato (divenuto art. 86, n. 2, CE) — Misure statali dirette a ravvicinare le condizioni di concorrenza a quelle prevalenti in altri Stati membri — Ininfluenza quanto alla qualificazione come aiuto*

[Trattato CE, artt. 90, n. 2, e 93, n. 3 (divenuti artt. 86, n. 2, CE e 88, n. 3, CE), e art. 92, n. 1 (divenuto, in seguito a modifica, art. 87, n. 1, CE)]

3. *Aiuti concessi dagli Stati — Nozione — Rinuncia, in caso di passaggio dei medici da un regime di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto ad un regime di operazioni esentate, alla riduzione, prescritta dall'art. 20 della sesta direttiva sull'imposta sul valore aggiunto, della detrazione già operata per beni che continuano ad essere utilizzati nell'impresa — Inclusione*

[Trattato CE, art. 92, n. 1 (divenuto, in seguito a modifica, art. 87, n. 1, CE); direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 20]

1. Ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 87, n. 1, CE), devono ricorrere le seguenti condizioni affinché una misura possa essere qualificata come aiuto di Stato. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario. In quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

Quanto alla seconda condizione, non esiste una soglia o una percentuale al di sotto della quale si possa ritenere che gli scambi tra Stati membri non siano stati pregiudicati. Infatti, l'entità

relativamente esigua di un aiuto o le dimensioni relativamente modeste dell'impresa beneficiaria non escludono a priori l'eventualità che vengano influenzati gli scambi tra Stati membri. Pertanto, questa seconda condizione può ricorrere indipendentemente dal carattere locale o regionale dei servizi forniti o dall'importanza del settore di attività interessato.

Per quanto riguarda la terza condizione, è pacifico che il concetto di aiuto vale a designare non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti. A tale proposito, l'art. 92, n. 1, del Trattato impone di determinare se nell'ambito di un dato regime giuridico una misura statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime. In caso affermativo, il provvedimento di cui trattasi soddisfa il presupposto della selettività, che è un elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato. Infatti, la circostanza che il numero di imprese che possono pretendere di beneficiare della misura in questione sia assai rilevante, o che tali imprese appartengano a settori di attività diversi, non è sufficiente a far venir meno il carattere selettivo della misura medesima e, quindi, a escludere la qualifica di aiuto di Stato. Parimenti, determinati aiuti possono riguardare un intero settore economico e rientrare tuttavia nel campo di applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato. Diverso sarebbe il caso se un provvedimento, sebbene rappresenti un vantaggio per il suo beneficiario, fosse giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inserisce.

Per quanto riguarda la quarta condizione, gli aiuti diretti a sgravare un'impresa dai costi cui avrebbe dovuto normalmente far fronte nell'ambito della propria gestione corrente o delle proprie normali attività falsano in linea di principio le condizioni di concorrenza.

(v. punti 27, 32-33, 36, 40, 42-43, 55)

2. Il mero fatto che una misura persegua uno scopo sociale non è sufficiente per sottrarre ipso facto tale misura alla qualifica di aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE). Infatti, la disposizione di cui al n. 1 di tale articolo non distingue gli interventi statali a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti. Inoltre, la deroga prevista all'art. 90, n. 2, del Trattato (divenuto art. 86, n. 2, CE) non consente di escludere la qualifica di una misura come aiuto di Stato in forza dell'art. 92 di detto Trattato. Essa non potrebbe nemmeno, una volta accertata detta qualifica, dispensare lo Stato membro interessato dall'obbligo di notificare tale misura in conformità all'art. 93, n. 3, del detto Trattato (divenuto art. 88, n. 3, CE). Infine, la circostanza che uno Stato membro cerchi di ravvicinare, attraverso misure unilaterali, le condizioni di concorrenza di un determinato settore economico a quelle prevalenti in altri Stati membri non può togliere a tali misure il carattere di aiuto.

(v. punti 46, 51, 54)

3. L'art. 92 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE) dev'essere interpretato nel senso che deve essere qualificata come aiuto di Stato una disciplina secondo cui il passaggio dei medici dal regime di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto al regime di operazioni esenti da detta imposta non implica la riduzione, prevista dall'art. 20 della sesta direttiva, della detrazione già effettuata in rapporto a beni che continuano a essere impiegati nell'impresa.

(v. punto 59)

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)
3 marzo 2005(1)

«IVA – Esenzione delle prestazioni professionali mediche dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto – Rettifica delle detrazioni»

Nel procedimento C-172/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria) con decisione 31 marzo 2003, pervenuta in cancelleria il 14 aprile 2003, nella causa tra

Wolfgang Heiser

e

Finanzamt Innsbruck,

LA CORTE (Seconda Sezione),,

composta dal sig. C.W.A. Timmermans (relatore), presidente di sezione, dai sigg. C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk e J. Klučka, giudici,

avvocato generale: sig. A. Tizzano

cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 30 settembre 2004,

viste le osservazioni presentate:

– per il sig. Heiser, dal sig. R. Kapferer, Steuerberater;

– per il governo austriaco, dai sigg. E. Riedl e J. Bauer, in qualità di agenti;

– per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. V. Kreuzschatz, V. Di Bucci e K. Gross, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 ottobre 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'art. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito della controversia tra il sig. Heiser e il Finanzamt Innsbruck (Austria) relativa a una decisione emanata da quest'ultimo in materia di rettifica delle deduzioni dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Normativa nazionale

3 Dalla decisione di rinvio emerge che, in forza dell'art. 6, n. 1, punto 19, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sulla cifra d'affari, BGBl. 663/1994; in prosieguo: l'«UStG 1994»), le operazioni connesse all'attività di medico sono

esenti dall'IVA, dal momento che è esclusa la deduzione dalle imposte assolute a monte. Conformemente all'art. 29, n. 5, dell'UStG 1994, tale esenzione si applica solo alle operazioni effettuate dopo il 31 dicembre 1996. Le prestazioni mediche fornite prima del 1° gennaio 1997 erano soggette all'IVA e tassate sulla base dell'aliquota normale.

4 Tale passaggio da un regime di assoggettamento a un regime di esenzione costituisce l'attuazione dell'allegato XV, parte IX, punto 2, lett. a), secondo trattino, dell'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994, C 241, pag. 21, e GU 1995, L 1, pag. 1). Infatti, ai sensi del suddetto allegato, l'entrata in vigore dell'esenzione dall'IVA prevista dall'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 d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), è stata posticipata al 1° gennaio 1997, in particolare per la prestazione di cure da parte di medici nel settore del servizio sanitario pubblico e dell'assistenza sociale.

5 Dalla decisione di rinvio emerge che, quando prestazioni mediche di lunga durata, come cure ortodontiche, hanno avuto inizio anteriormente al 1° gennaio 1997, ma risultano terminate solo dopo il 31 dicembre 1996, si ritiene che siano state fornite dopo tale data e sono quindi esenti da IVA. Qualora il medico, prima del 1° gennaio 1997, abbia percepito acconti per prestazioni di tale natura e l'IVA afferente a queste ultime sia stata versata, detti acconti beneficiano dell'esenzione con effetto retroattivo. Lo sgravio fiscale si effettua per il 1997.

6 L'art. 12, n. 10, dell'UStG 1994 dispone quanto segue:

«Se, rispetto a un bene utilizzato dall'imprenditore nella sua impresa come bene d'investimento, nei quattro anni solari successivi all'anno del primo impiego del bene variano le circostanze che erano determinanti ai fini della deduzione nell'anno solare del primo impiego (n. 3), occorre effettuare una compensazione attraverso la rettifica della deduzione per ogni anno in cui si verifica la variazione stessa.

Ciò vale, mutatis mutandis, per gli importi delle imposte versate a monte per costi ulteriori d'acquisto o di produzione, costi da capitalizzare e costi relativi a grandi riparazioni immobiliari, per i quali il periodo di rettifica decorre dall'inizio dell'anno solare successivo a quello in cui, per la prima volta, le prestazioni che hanno generato siffatti costi e spese sono state effettuate in collegamento con il bene d'investimento.

Quanto agli immobili ai sensi dell'art. 2 del Grunderwerbssteuergesetz 1987 [legge relativa all'imposta sugli acquisti immobiliari] (inclusi i costi da capitalizzare ed i costi per le grandi riparazioni) è applicabile, invece del periodo di quattro anni solari, un periodo di nove anni solari.

In occasione della rettifica, effettuata per ogni anno in cui si verifica la variazione, è dedotto, per ognuno degli anni in questione, un quinto del totale dell'imposta che ha colpito a monte il bene, le spese o i costi, e un decimo per quanto riguarda gli immobili (inclusi i costi da capitalizzare ed i costi per le grandi riparazioni); in caso di alienazione o di prelievo del bene si deve procedere alla rettifica per il restante periodo al più tardi in occasione dell'ultima dichiarazione periodica dell'esercizio nel corso del quale ha avuto luogo l'alienazione».

7 L'art. XIV, n. 3, della legge federale 21/1995, modificata dalla legge federale 756/1996 (in prosieguo: la «legge federale 21/1995»), così recita:

«Non dà diritto a rettifica delle deduzioni ex art. 12, [n.] 10 (...), dell'UStG l'applicazione, avvenuta per la prima volta dopo il 31 dicembre 1996, del disposto dell'art. 6, n. 1, [punto] (...) 19 (...) dell'UStG 1[994] (...)».

8 In forza del Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (legge sugli aiuti nei settori sanitario e sociale, BGBl. 746/1996; in prosieguo: il «GSBG 1996»), i medici hanno diritto a una compensazione per le imposte pagate a monte.

9 L'art. 3 del GSBG 1996 ha il seguente tenore:

«1) Medici, dentisti ['Dentisten'] e altri operatori sanitari convenzionati hanno diritto ad una compensazione che viene determinata in base agli onorari corrisposti dagli enti previdenziali, dagli istituti di assistenza ai malati o dagli enti assistenziali pubblici per le prestazioni di cui all'art. 6, n. 1, punto 19, dell'UStG [1994].

(...)

3) Il Ministro federale per le Finanze deve stabilire mediante ordinanza, in concerto con il Ministro federale per il Lavoro e gli Affari sociali, i tassi di compensazione sulla base dell'esperienza in merito alla situazione economica del rispettivo gruppo di imprenditori».

10 L'importo della compensazione è stato quantificato dal Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (ordinanza del Ministro federale delle Finanze riguardante i tassi d'aiuto e di compensazione applicabili nell'ambito del GSBG 1996, BGBl. II 56/1997; in prosieguo: l'«ordinanza 56/1997»).

Causa principale e questione pregiudiziale

11 Il sig. Heiser, ricorrente principale, è medico specialista in odontoiatria.

12 A seguito del suo passaggio al regime di esenzione dall'IVA, il sig. Heiser ha chiesto, nella dichiarazione IVA per l'anno 1997, uno sgravio pari a circa ATS 3,5 milioni corrispondente alle cure ortodontiche di lunga durata iniziate dal 1991 e non ancora ultimate il 1° gennaio 1997, cure per le quali erano stati versati acconti all'origine del pagamento di IVA.

13 L'ufficio delle imposte competente ha ritenuto che, quanto alle cure ortodontiche di lunga durata, la prestazione si estenda su un periodo di circa un anno. Il 4 ottobre 1999 nel suo avviso di imposta relativo all'IVA dovuta per il 1997 (in prosieguo: l'«avviso di imposta»), ha pertanto accordato uno sgravio dell'IVA solo per i trattamenti iniziati nel 1996 e accordato di conseguenza lo sgravio richiesto solo fino a ATS 1 460 000.

14 Il ricorrente nella causa principale ha presentato un ricorso contro l'avviso di imposta.

15 La Finanzlandesdirektion für Tirol (sezione di ricorso; in prosieguo: la «Finanzlandesdirektion»), parte convenuta nella causa principale cui è ormai subentrato il Finanzamt Innsbruck, ha ingiunto all'ufficio delle imposte, con circolare 1° marzo 2002, di accertare segnatamente in quale misura alla data del 1° gennaio 1997, in caso di passaggio da un regime di assoggettamento all'IVA a un regime di esenzione in cui è esclusa la deduzione delle tasse pagate a monte, fosse necessario effettuare una rettifica delle deduzioni, conformemente all'art. 12, n. 10, dell'UStG 1994.

16 A seguito delle constatazioni effettuate in concomitanza dall'ufficio delle imposte e dal sig. Heiser, il 19 settembre 2002 la Finanzlandesdirektion ha emanato una decisione diretta a respingere il ricorso che le era stata sottoposto e a procedere ad una modifica in peius della situazione fiscale del soggetto passivo quale emergeva dall'avviso di imposta. In detta decisione, dal credito fiscale del sig. Heiser sono stati detratti gli importi di ATS 89 635,94 e di ATS 164 870,15 corrispondenti alla rettifica delle deduzioni.

17 Nel ricorso sottoposto dinanzi al Verwaltungsgerichtshof il sig. Heiser addebita in particolare alla Finanzlandesdirektion di aver effettuato delle rettifiche. Tale ricorso si fonda segnatamente sul fatto che l'art. XIV, n. 3, della legge federale 21/1995 esclude espressamente che i medici debbano procedere a una rettifica delle deduzioni alla data del 1° gennaio 1997.

18 Nel suo controricorso dinanzi alla suddetta istanza, la Finanzlandesdirektion replica che, in occasione dell'esame del ricorso diretto contro l'avviso di imposta, essa non ha applicato l'art. XIV, n. 3, della legge federale 21/1995, in quanto la mancata rettifica delle deduzioni costituisce un aiuto non notificato ai sensi dell'art. 92 del Trattato. Secondo l'art. 93, n. 3, del Trattato CE (divenuto art. 88, n. 3, CE), le autorità di uno Stato membro non possono dare esecuzione ad aiuti non notificati. Il suddetto art. XIV, n. 3, sarebbe peraltro contrario all'art. 20 della sesta direttiva.

19 Nella sua decisione di rinvio il Verwaltungsgerichtshof illustra che la struttura del regime IVA, definito in seno all'Unione europea da direttive comunitarie, in particolare dalla sesta direttiva, implica che l'assoggettamento di operazioni all'IVA abbia per corollario il diritto dell'imprenditore di dedurre interamente le imposte pagate a monte, mentre gli imprenditori le cui operazioni sono esenti da detta imposta, in linea di principio, non beneficiano di tale diritto. Qualora mutino le circostanze che hanno comportato la deduzione, l'art. 20 della sesta direttiva impone che le deduzioni siano sottoposte a rettifica. Il suddetto giudice rileva che, in forza del n. 2 di tale disposizione, per quanto riguarda i beni d'investimento è effettuata una rettifica se, nel corso degli anni successivi all'anno in cui questi ultimi sono stati acquistati, intervengono variazioni del diritto a deduzione rispetto a quello vigente alla data di acquisto dei suddetti beni.

20 Il giudice a quo aggiunge che l'art. XIV, n. 3, della legge federale 21/1995 prevede, per quanto attiene alle prestazioni nel settore medico, in particolare a quelle dei medici, che, contrariamente all'art. 20 della sesta direttiva, il passaggio dall'assoggettamento di tali prestazioni a IVA, che costituiva il regime applicabile fino al 31 dicembre 1996, a un regime di esenzione a partire dal 1° gennaio 1997 non implica la rettifica delle deduzioni effettuate per beni acquistati all'epoca dell'assoggettamento alla suddetta imposta, mentre detti beni continuano a essere utilizzati in regime di esenzione, ossia consentono di realizzare operazioni esenti dall'imposta in questione. Tale norma avrebbe la conseguenza di mantenere la deduzione per beni utilizzati nel contesto di siffatte operazioni.

21 Secondo il Verwaltungsgerichtshof, non si può escludere che ortodontisti stabiliti in Austria siano in concorrenza con ortodontisti che esercitano la loro professione in altri Stati membri dell'Unione europea. Tale sarebbe il caso in particolare nelle zone frontaliere. Adottando l'art. XIV, n. 3, della legge federale 21/1995, vale a dire una norma che esclude una riduzione delle deduzioni – resa indispensabile dalla struttura dell'IVA ed espressamente prescritta dall'art. 20 della sesta direttiva –, il legislatore austriaco avrebbe conferito un vantaggio ai medici stabiliti nel detto Stato membro.

22 La misura di deduzione costituirebbe un vantaggio concesso mediante risorse statali atte a rafforzare la posizione concorrenziale degli imprenditori che ne beneficiano rispetto alla posizione di altri imprenditori con i quali sono in concorrenza e che non possono effettuare una siffatta deduzione.

23 Peraltro, il Verwaltungsgerichtshof nutre dubbi sul fatto che l'art. XIV, n. 3, della legge federale 21/1995, mediante il quale la Repubblica d'Austria ha rinunciato, in materia di IVA, alla rettifica delle deduzioni effettuate dai medici fino al 31 dicembre 1996 (in prosieguo: la «misura di cui trattasi nella causa principale»), sia oggettivamente giustificato ai sensi del punto 42 della sentenza 8 novembre 2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (Racc. pag. I-8365). Ciò a maggior ragione in quanto le persone interessate sarebbero ad ogni modo risarcite a fronte degli inconvenienti derivanti dal venir meno del diritto alla deduzione mediante la compensazione versata dallo Stato membro interessato in forza del GSBG 1996 e dell'ordinanza 56/1997.

24 Pertanto, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se una normativa come quella disposta dall'art. XIV, n. 3, della legge federale (...) 21/1995 nella versione [di cui alla legge federale] 756/1996, quindi una normativa secondo cui il passaggio dallo svolgimento di operazioni soggette all'imposta sulla cifra di affari allo svolgimento di operazioni esenti dall'imposta sulla cifra di affari in rapporto a beni impiegati in seguito nell'impresa non implica per i medici la riduzione della deduzione già accordata prevista all'art. 20 della sesta direttiva (...), costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE (ex art. 92 CEE)».

Sulla questione pregiudiziale

25 Si deve innanzi tutto rilevare che la questione sottoposta dal giudice a quo riguarda solo l'interpretazione dell'art. 92 del Trattato.

26 A tale proposito si deve constatare, in primo luogo, che un medico specialista in odontoiatria, come il sig. Heiser, deve essere considerato un'impresa ai sensi della suddetta disposizione in quanto fornisce, nella sua qualità di operatore economico autonomo, servizi su un mercato, cioè quello dei servizi medici specialistici di odontoiatria (v., in tal senso, sentenza 12 settembre 2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e a., Racc. pag. I-6451, punti 76 e 77).

27 Si deve poi rammentare che, ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato, devono ricorrere le seguenti condizioni affinché una misura possa essere qualificata come aiuto di Stato. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario. In quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenza 24 luglio 2003, causa C-280/00, Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, Racc. pag. I-7747, punto 75).

28 Orbene, per quanto riguarda la prima condizione menzionata al punto precedente, non si può negare che una misura come quella di cui trattasi nella causa principale costituisce un intervento dello Stato.

29 Quanto alla seconda condizione rammentata al punto 27 della presente sentenza, il sig. Heiser e il governo austriaco sostengono che la misura di cui trattasi nella causa principale non è comunque in grado di incidere sugli scambi tra Stati membri in quanto gli importi interessati dalla rinuncia alla rettifica delle deduzioni in linea di massima sarebbero poco significativi. La causa principale riguarderebbe un importo massimo di EUR 30 000 per l'intero periodo relativo agli anni 1997-2004, importo che sarebbe ampiamente inferiore al limite de minimis di EUR 100 000 su un periodo di tre anni, previsto dalla comunicazione della Commissione 6 marzo 1996, relativa agli aiuti *de minimis* (GU C 68, pag. 9), e applicabile alla data dell'entrata in vigore, nel 1996, della misura in questione.

30 Il governo austriaco sostiene altresì che l'incidenza della misura di cui trattasi nella causa principale sul commercio tra Stati membri non è rilevante tenuto conto delle peculiarità delle cure mediche, che avrebbero un carattere prima di tutto regionale.

31 Tali argomenti non provano tuttavia che non ricorra la seconda condizione menzionata al punto 27 della presente sentenza.

32 Si deve infatti rammentare che, secondo la giurisprudenza della Corte, non esiste una soglia o una percentuale al di sotto della quale si possa ritenere che gli scambi tra Stati membri non siano stati pregiudicati. Infatti, l'entità relativamente esigua di un aiuto o le dimensioni relativamente modeste dell'impresa beneficiaria non escludono a priori l'eventualità che vengano influenzati gli scambi tra Stati membri (v., segnatamente, sentenza Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, cit., punto 81 e giurisprudenza ivi menzionata).

33 Pertanto, la seconda condizione per l'applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato, in base alla quale l'aiuto deve essere tale da incidere sugli scambi tra Stati membri, può ricorrere indipendentemente dal carattere locale o regionale dei servizi forniti o dall'importanza del settore di attività interessato (v., in tal senso, sentenza Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, cit., punto 82).

34 Quanto al limite de minimis previsto dalla comunicazione della Commissione 6 marzo 1996, dal fascicolo trasmesso alla Corte dal giudice del rinvio non emerge che l'importo delle deduzioni di cui un medico può beneficiare in forza di una misura come quella di cui trattasi nella causa principale sia inferiore, in ogni caso, all'importo de minimis, fissato nella misura di EUR 100 000 su un periodo di tre anni. Infatti, la normativa nazionale non prevede, come osserva giustamente la Commissione delle Comunità europee, alcun limite all'importo di cui può usufruire un medico, in quanto impresa individuale, a titolo di rinuncia alla rettifica delle deduzioni. Pertanto, non è accertato che tale misura possa beneficiare della regola de minimis istituita dalla suddetta comunicazione.

35 Di conseguenza, dal momento che non si può escludere, come constata il Verwaltungsgerichtshof nella decisione di rinvio, che medici specialisti in odontoiatria, come il sig. Heiser, siano in concorrenza con i loro colleghi stabiliti in un altro Stato

membro, la seconda condizione di applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato deve essere considerata soddisfatta.

36 Per quanto riguarda la terza condizione menzionata al punto 27 della presente sentenza, relativa all'esistenza di un vantaggio, secondo una costante giurisprudenza il concetto di aiuto vale a designare non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti (v., segnatamente, sentenza *Adria?Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit., punto 38 e giurisprudenza menzionata).

37 Il sig. Heiser osserva, in sostanza, che la misura di cui trattasi nella causa principale non costituisce un vantaggio per il solo fatto che la rettifica stessa sarebbe, comunque, contraria al diritto comunitario.

38 Ora, anche supponendo che la disposizione da cui discende la rettifica delle deduzioni, vale a dire l'art. 12, n. 10, dell'UStG 1994 nella causa principale, sia illegittima, ciò nondimeno tale disposizione è atta a produrre i suoi effetti per tutto il tempo in cui non è abrogata o, almeno, finché la sua illegittimità non è constatata. Di conseguenza, essa è tale da creare un onere che normalmente grava sul bilancio di un medico specialista in odontoiatria, come il sig. Heiser. Il fatto che la Repubblica d'Austria abbia rinunciato, successivamente, alla rettifica delle deduzioni, mediante una misura diversa da quella che prevede tale rettifica, allevia dunque gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un medico di questo tipo e costituisce, perciò, un vantaggio di cui beneficia.

39 Il governo austriaco rileva tuttavia che il fatto di rinunciare alla rettifica delle deduzioni non costituisce un aiuto in quanto sono interessati tutti i medici, in particolare i medici specialisti in odontoiatria, gli psicoterapeuti, le ostetriche e gli altri medici che esercitano la libera professione ai sensi del *Krankenpflegegesetz* (legge sulle cure ai malati), nonché gli istituti ospedalieri. Tale rinuncia non sarebbe pertanto in grado di favorire taluni medici.

40 A tale proposito, si deve rammentare che, secondo una costante giurisprudenza, l'art. 92, n. 1, del Trattato impone di determinare se nell'ambito di un dato regime giuridico una misura statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime. In caso affermativo, il provvedimento di cui trattasi soddisfa il presupposto della selettività, che è un elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato prevista dalla detta disposizione (v., in particolare, sentenza 29 aprile 2004, causa C?308/01, *GIL Insurance e a.*, Racc. pag. I?4777, punto 68 e giurisprudenza ivi menzionata).

41 Occorre precisare che il fatto che la misura di cui trattasi nella causa principale costituisca un vantaggio non solo per i medici specialisti in odontoiatria, come il sig. Heiser, ma anche per altri operatori attivi nell'ambito medico, ovvero nei confronti di tutti gli operatori attivi in tale contesto, non implica che tale misura non soddisfi il presupposto della selettività.

42 Infatti, la circostanza che il numero di imprese che possono pretendere di beneficiare della misura in questione sia assai rilevante, o che tali imprese appartengano a settori di attività diversi, non è sufficiente a far venir meno il carattere selettivo della misura medesima e, quindi, a escludere la qualifica di aiuto di Stato (v., segnatamente, sentenza 13 febbraio 2003, causa C?409/00, *Spagna/Commissione*, Racc. pag. I?1487, punto 48 e giurisprudenza ivi menzionata). Parimenti, determinati aiuti possono riguardare un intero settore economico e rientrare tuttavia nel campo d'applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato (v., segnatamente, sentenza 17 giugno 1999, causa C?75/97, *Belgio/Commissione*, Racc. pag. I?3671, punto 33 e giurisprudenza ivi menzionata).

43 Diverso sarebbe il caso se un provvedimento, sebbene costitutivo di un vantaggio per il suo beneficiario, fosse giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inserisce (v., in particolare, sentenza *Adria?Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit., punto 42 e giurisprudenza ivi menzionata).

44 A tale riguardo il governo austriaco osserva che una misura come quella di cui trattasi nella causa principale favorisce la solidarietà propria degli enti assicurazione malattia, in quanto avvantaggia, in realtà, questi ultimi. Infatti, un aumento degli oneri dei medici che esercitano la libera professione a causa di una variazione dell'imposta sulla cifra d'affari originerebbe indirettamente oneri gravanti sui detti enti. Questi ultimi non potrebbero peraltro aumentare i loro introiti, dal momento che le aliquote di contribuzione degli assicurati sono stabilite dalla legge. In sede di udienza, tale governo ha precisato, come del resto il sig. Heiser nelle sue osservazioni scritte, che la misura di cui trattasi nella causa principale non si cumula alla compensazione versata ai sensi del GSBG 1996 e dell'ordinanza 56/1997, poiché tale compensazione non si applica ai medici non convenzionati come il sig. Heiser.

45 Tuttavia, detta argomentazione non consente di concludere che una misura come quella di cui trattasi nella causa principale non deve essere qualificata come aiuto di Stato.

46 Da un lato, il mero fatto che la rinuncia alla rettifica delle deduzioni persegua uno scopo sociale, anche supponendolo dimostrato, non è sufficiente per sottrarre ipso facto tale misura alla qualifica di aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato. Infatti, la disposizione di cui al n. 1 di tale articolo non distingue gli interventi statali a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti (sentenza 29 aprile 2004, causa C-159/01, Paesi Bassi/Commissione, Racc. pag. I-4461, punto 51 e giurisprudenza ivi menzionata).

47 Dall'altro lato, per quanto riguarda gli effetti di una misura come quella di cui trattasi nella causa principale, si deve osservare che, da un punto di vista giuridico, i medici ne sono gli unici beneficiari. Non esiste alcun indizio nel fascicolo sottoposto alla Corte dal giudice del rinvio del fatto che il beneficio di una siffatta misura sarebbe sistematicamente ceduto da questi ultimi agli enti di assicurazione malattia, cosicché in definitiva ne risulterebbe neutralizzato il vantaggio nei confronti dei medici.

48 Peraltro, il governo austriaco non spiega il motivo per cui il vantaggio derivante dalla misura di cui trattasi nella causa principale potrebbe essere giustificato dal fatto che i medici non convenzionati sarebbero privati della compensazione prevista dall'art. 3 del GSBG 1996 e il cui importo è stato stabilito con l'ordinanza 56/1997. Infatti, nulla nel fascicolo consente di concludere che i medici convenzionati, che beneficerebbero di tale compensazione, non traggano a loro volta vantaggio dalla suddetta rinuncia.

49 Pertanto, in carenza di altri motivi pertinenti invocati dal governo austriaco, dal fascicolo trasmesso alla Corte non risulta che la misura di cui trattasi nella causa principale sia giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema in cui rientra.

50 Quanto al richiamo del governo austriaco all'art. 90, n. 2, del Trattato CE (divenuto art. 86, n. 2, CE) per negare che la misura di cui trattasi nella causa principale presenti il carattere di un vantaggio, la sua argomentazione non può essere accolta.

51 Infatti, la deroga prevista dall'art. 90, n. 2, del Trattato non consente di escludere la qualifica di una misura come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92 di detto Trattato. Essa non potrebbe nemmeno, una volta accertata detta qualifica, dispensare lo Stato membro interessato dall'obbligo di notificare tale misura in conformità all'art. 93, n. 3, del Trattato in questione (v. sentenza 21 ottobre 2003, cause riunite C-261/01 e C-262/01, Van Calster e a., Racc. pag. I-12249, punto 61 e giurisprudenza ivi menzionata).

52 Il sig. Heiser sostiene parimenti che una misura come quella di cui trattasi nella causa principale non costituisce un vantaggio dal momento che avrebbe il solo effetto di abolire uno svantaggio precedentemente esistente per i medici non convenzionati stabiliti in Austria rispetto ai loro colleghi stabiliti in altri Stati membri. Infatti, mentre le prestazioni mediche effettuate da questi ultimi non erano soggette all'IVA, quelle fornite nel 1995 e nel 1996 dai medici non convenzionati stabiliti in Austria erano soggette a tale imposta.

53 A questo proposito, occorre constatare che, pur supponendo che la misura di cui trattasi nella causa principale fosse diretta a compensare lo svantaggio al quale fa riferimento il sig. Heiser, tale misura, come ha rilevato l'avvocato generale al punto 50 delle sue conclusioni, non può comunque essere giustificata dal fatto che mira a correggere le distorsioni di concorrenza esistenti nel mercato comunitario dei servizi medici.

54 Infatti, si deve rammentare che, secondo una giurisprudenza ben consolidata, la circostanza che uno Stato membro cerchi di ravvicinare, attraverso misure unilaterali, le condizioni di concorrenza di un determinato settore economico a quelle prevalenti in altri Stati membri non può togliere a tali misure il carattere di aiuto (v., segnatamente sentenza 29 aprile 2004, causa C-372/97, Italia/Commissione, Racc. pag. I-3679, punto 67 e giurisprudenza ivi menzionata).

55 Per quanto riguarda la quarta condizione citata al punto 27 della presente sentenza, secondo cui l'intervento dello Stato deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza, si deve rammentare che gli aiuti diretti a sgravare un'impresa dai costi cui avrebbe dovuto normalmente far fronte nell'ambito della propria gestione corrente o delle proprie normali attività falsano in linea di principio le condizioni di concorrenza (sentenza 19 settembre 2000, causa C-156/98, Germania/Commissione, Racc. pag. I-6857, punto 30 e giurisprudenza ivi menzionata).

56 L'argomento del sig. Heiser e del governo austriaco secondo il quale la quarta condizione non ricorrerebbe in quanto i medici beneficiari di una misura come quella di cui trattasi nella causa principale non devono far fronte alla concorrenza esterna fondata sui prezzi non può essere accolto.

57 Infatti, anche se, come osservano il sig. Heiser e il governo austriaco, la scelta del medico da parte dei pazienti può essere influenzata da criteri diversi dal prezzo del trattamento medico, come la qualità di quest'ultimo e il rapporto di fiducia con il medico, resta il fatto che tale prezzo può influenzare, anche in modo significativo, la scelta del medico da parte del paziente. Tale è segnatamente il caso allorché, come risulta dal fascicolo sottoposto alla Corte per quanto riguarda i medici non convenzionati come il sig. Heiser, il paziente deve pagare a proprie spese oltre il 50% del prezzo del suddetto trattamento.

58 Da quanto sopra esposto risulta che una misura come quella di cui trattasi nella causa principale va considerata un aiuto di Stato nel senso dell'art. 92, n. 1, del Trattato.

59 Occorre pertanto risolvere la questione sottoposta dichiarando che l'art. 92 del Trattato deve essere interpretato nel senso che deve essere qualificata come aiuto di Stato una disciplina come quella di cui trattasi nella causa principale, vale a dire una disciplina secondo cui il passaggio dei medici dal regime di operazioni soggette all'IVA al regime di operazioni esenti da detta imposta non implica la riduzione, prevista dall'art. 20 della sesta direttiva, della deduzione già effettuata in rapporto a beni che continuano a essere impiegati nell'impresa.

Sulle spese

60 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

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

L'art. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE) deve essere interpretato nel senso che deve essere qualificata come aiuto di Stato una disciplina come quella disposta dall'art. XIV, n. 3, della legge federale 21/1995, nella versione di cui alla legge federale 756/1996, vale a dire una disciplina secondo cui il passaggio dei medici dal regime di operazioni soggette all'imposta sulla cifra di affari al regime di operazioni esenti da detta imposta non implica la riduzione, prevista dall'art. 20 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 d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, della detrazione già effettuata in rapporto a beni che continuano a essere impiegati nell'impresa.

Firme

1 – Lingua processuale: il tedesco.