

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 7 settembre 2006¹

I — Introduzione

1. Nella presente causa occorre risolvere alcune questioni relative all'interpretazione 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «sesta direttiva»)², concernenti la fornitura di protesi dentarie.

2. Da una parte, occorre chiarire se l'esenzione di tali forniture di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, si applichi anche nel caso in cui la protesi dentaria non venga fornita direttamente da un dentista o da un odontotecnico ma da un intermediario che non disponga della qualifica professionale corrispondente.

3. Dall'altra, si pone la questione se nel caso di forniture intracomunitarie di protesi dentarie vi sia un diritto a deduzione dell'imposta a monte qualora la fornitura venga considerata soggetta ad imposta nel paese di destinazione ai sensi di una disciplina transitoria in deroga all'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva. Una questione simile è anche alla base della causa C-240/05 (Eurodental)³.

II — Contesto normativo

A — Diritto comunitario

4. La prima direttiva IVA⁴ offre, al suo art. 2, la seguente definizione degli elementi essenziali del sistema comune di IVA:

3 — V., a tal proposito, le conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer del 22 giugno 2006.

4 — Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU L 71, pag. 1301).

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 145, pag. 1

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

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

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

6. L'art. 28, n. 3, autorizza deroghe temporanee all' art. 13:

«Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4^[5], gli Stati membri possono:

5. L'art. 13 della sesta direttiva reca il titolo «Esenzioni all'interno del paese»; la parte A, n. 1, della disposizione recita come segue:

a) continuare ad assoggettare all'imposta le operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13 o dell'articolo 15, elencate nell'allegato E (...).».

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

7. All'allegato E, punto 2, sono elencate le operazioni dei dentisti e degli odontotecnici menzionate all'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva.

(...)

5 — Secondo il medesimo, il periodo transitorio dura sino all'abrogazione delle disposizioni dell'art. 28, la quale non è ancora avvenuta con riferimento alle presenti operazioni.

8. Con la direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE⁶, è stato inserito nella sesta direttiva il nuovo titolo XVI bis (regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri; articoli da 28 bis a 28 quaterdecies). Tali disposizioni sono tuttora in vigore, in quanto finora non è stato ancora predisposto il regime definitivo di tassazione degli scambi commerciali tra Stati membri.

previste all'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), seconda frase o all'articolo 28 ter, punto B, paragrafo 1.

9. L'art. 28 bis⁷ disciplina l'assoggettamento ad imposta degli acquisti intracomunitari come segue:

In deroga al primo comma, non sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto gli acquisti intracomunitari di beni effettuati da un soggetto passivo o da un ente che non è soggetto passivo alle condizioni di cui al paragrafo 1 bis.

«1. Sono parimenti soggetti all'IVA:

Gli Stati membri concedono ai soggetti passivi e agli enti che non sono soggetti passivi, i quali possono beneficiare delle disposizioni del secondo comma, il diritto di optare per il regime generale previsto al primo comma. Gli Stati membri determinano le modalità d'esercizio di questa opzione che abbraccia comunque un periodo di due anni civili.

gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente che non è soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale, che non beneficia della franchigia d'imposta prevista dall'articolo 24 e che non rientra nelle disposizioni

(...)

1 bis. Beneficiano della deroga di cui al paragrafo 1, lettera a), secondo comma:

6 — GU L 376, pag. 1.

7 — Nella versione della direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione (GU L 384, pag. 47) rettificata con GU 1993 L 197, pag. 57.

a) (...)

- b) gli acquisti intracomunitari di beni, diversi da quelli di cui alla lettera a), effettuati: partenza della spedizione o del trasporto dei beni, degli acquisti intracomunitari di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi e diversi dai prodotti soggetti ad accisa».

— (...) da un soggetto passivo che effettua unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi per cui non gode di alcun diritto a deduzione o da una persona giuridica che non è soggetto passivo,

10. L'art. 28ter, parte B, determina nel modo seguente il luogo della fornitura intracomunitaria per taluni casi eccezionali:

— entro il limite o fino al raggiungimento di un importo globale che non superi, nell'anno civile in corso, una soglia la cui determinazione spetta agli Stati membri ma che non può essere comunque inferiore al controvalore in moneta nazionale di 10 000 ecu e

«1. In deroga all'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), e paragrafo 2, è considerato luogo di cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per conto di questi, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente qualora si adempiano le seguenti condizioni:

— a condizione che l'importo globale degli acquisti intracomunitari di beni non abbia superato, nel corso del precedente anno civile, la soglia di cui al secondo trattino.

— la cessione di beni è effettuata per un soggetto passivo o per un ente che non è soggetto passivo il quale beneficia della deroga prevista all'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, o per qualsiasi altra persona che non è soggetto passivo,

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni che precedono, l'importo da prendere in considerazione è costituito dall'importo globale, al netto dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o versata nello Stato membro di

(...)

2. Tuttavia, qualora i beni ceduti siano diversi da prodotti soggetti ad accise, il paragrafo 1 non si applica alle cessioni di beni spediti o trasportati a destinazione dello stesso Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto:

- effettuati entro il limite o fino a concorrenza di un importo globale, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, che non superi in uno stesso anno civile il controvalore in moneta nazionale di 100 000 ecu, e (...)

- a condizione che l'importo globale, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle cessioni di beni diversi dai prodotti soggetti ad accise effettuate alle condizioni di cui al paragrafo 1 nel corso dell'anno civile precedente non abbia superato il controvalore in moneta nazionale di 100 000 ecu^[8].

Lo Stato membro nel cui territorio si trovano i beni al momento dell'arrivo della spedi-

zione o del trasporto a destinazione dell'acquirente può limitare i massimali di cui sopra al controvalore di 35 000 ecu se tale Stato membro teme che il massimale di 100 000 ecu di cui sopra provochi serie distorsioni delle condizioni di concorrenza. Gli Stati membri che si avvalgono di questa facoltà prendono le misure necessarie per informarne le autorità pubbliche competenti dello Stato membro dal cui territorio i beni sono stati spediti o trasportati

3. Lo Stato membro nel cui territorio si trovano i beni al momento della partenza della spedizione o del trasporto autorizza i soggetti passivi che effettuano cessione di beni che possono beneficiare del paragrafo 2 (...) [ad] optare affinché il luogo di tali cessioni sia determinato conformemente al paragrafo 1.

Gli Stati membri interessati stabiliscono le modalità di esercizio di tale opzione, che abbraccia comunque un periodo di due anni civili».

8 — Ormai contiene disposizioni più dettagliate a tal proposito l'art. 22 del regolamento (CE) del Consiglio 17 ottobre 2005, n. 1777, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 288, pag. 1), che razione temporis non trova applicazione alla fattispecie.

11. Ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, della sesta direttiva le forniture di beni intraco-

munitarie tra due Stati membri sono esentate, in linea di principio, dall'imposta. La norma dispone quanto segue:

articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a), secondo comma;

(...)).

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie e alle condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste qui di seguito e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, gli Stati membri esentano:

12. L'art. 17, nella versione dell'art. 28 septies della sesta direttiva⁹, disciplina il diritto a deduzione. Sono rilevanti nella fattispecie i nn. 2 e 3:

- a) le cessioni di beni ai sensi dell'articolo 5, spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di cui all'articolo 3 ma all'interno della Comunità, effettuate per un altro soggetto passivo o per un ente che non è soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

- a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo,

La suddetta esenzione non si applica né alle cessioni di beni effettuate da soggetti passivi che beneficiano della franchigia dall'imposta prevista dall'articolo 24 né alle cessioni di beni effettuate per soggetti passivi o per enti che non sono soggetti passivi che beneficiano della deroga prevista all'ar-

(...)

⁹ — Nella versione della direttiva 92/111 (cit. alla nota 7).

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;

b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15, dell'articolo 16, paragrafo 1, punti B, C, D e E e paragrafo 2 e dell'articolo 28 quater, punto A;

c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13, punto B, lettera a) e lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità».

B — Diritto dello Stato membro

13. Ai sensi dell'art. 11, n. 1, lett. g), della legge olandese sull'imposta sulla cifra d'affari,

nella sua versione in vigore sino al 1° dicembre 1997, le prestazioni degli odontotecnici erano esenti da imposta. Secondo l'interpretazione dei giudici olandesi tale esenzione non si estendeva a prestazioni di intermediari che non fossero essi stessi odontotecnici.

14. Dal 1° dicembre 1997 la disposizione menzionata esenta da imposta le «forniture di protesi dentarie» senza fornire ulteriori precisazioni sul fornitore.

III — Fatti e questioni pregiudiziali

15. La VDP Dental Laboratory N. V. (in prosieguo: la «VDP»), una società avente sede nei Paesi Bassi, su ordinazione di dentisti stabiliti nei Paesi Bassi, in Belgio, in Danimarca, in Germania, in Francia, in Italia e in paesi terzi, fa realizzare lavori odontotecnici quali corone, inlays, scheletrati, ponti e simili. Il dentista fa un'ordinazione e prepara a tal fine una o più impronte di gesso della dentatura. Le impronte in gesso vengono poi inviate alla VDP o sono da essa ritirate. La VDP valuta se le impronte siano utilizzabili e, in tal caso, le spedisce ad un laboratorio odontotecnico (di sovente stabilito al di fuori della Comunità). Il laboratorio fornisce la protesi dentaria alla VDP che paga al laboratorio un corrispettivo e fa eventual-

mente importare la detta protesi nella Comunità. Infine, la VDP consegna la protesi — dietro pagamento di un corrispettivo e franco domicilio — al dentista che l'ha ordinata. La VDP non ha alle sue dipendenze dentisti o odontotecnici diplomati.

16. La VDP riteneva che le forniture da essa effettuate nei Paesi Bassi fossero esenti dall'imposta sulla cifra d'affari e che, con riferimento alle forniture a dentisti stabiliti nei Paesi Bassi, essa non avesse diritto alla deduzione dell'imposta a monte. Con riferimento alle forniture a dentisti stabiliti al di fuori dei Paesi Bassi essa ha invece effettuato la deduzione dell'imposta a monte.

17. Per evitare una doppia imposizione l'amministrazione tributaria ha autorizzato la deduzione dell'imposta a monte nei limiti in cui tale imposta era stata addebitata alla VDP per beni e servizi da essa acquistati riferentisi a forniture intracomunitarie, purché la VDP avesse preso nota nella propria contabilità del numero di identificazione IVA del cliente e avesse dichiarato che si trattava di forniture intracomunitarie.

18. Dato che tali condizioni non erano state rispettate con riferimento alle forniture verso gli Stati membri sopra menzionati (v. para-

grafo 15), l'amministrazione tributaria ha emesso, per il periodo 1° gennaio 1996-31 dicembre 1998, un avviso di rettifica per un importo pari a NLG 117 530.

19. Il giudice di primo grado ha considerato che le prestazioni dell'interessata nel periodo 1° gennaio 1996 - 1° dicembre 1997 non fossero esenti ai sensi dell'art. 11, n. 1, lett. g), della legge sull'imposta sulla cifra d'affari (secondo il testo in vigore fino al 1° dicembre 1997). Con riferimento al periodo 1° gennaio 1997-31 gennaio 1998 il giudice ha considerato che, sebbene le prestazioni non rientrassero nelle esenzioni previste dalla sesta direttiva in quanto la VDP non è un odontotecnico, sarebbero tuttavia soddisfatti i presupposti dell'art. 11, n. 1, lett. g), della legge sull'imposta sulla cifra d'affari (nella versione in vigore a partire dal 1° dicembre 1997). A causa dell'esenzione della fornitura sarebbe escluso il diritto alla deduzione dell'imposta a monte. La VDP non potrebbe invocare, da un lato, l'assoggettamento ad imposta della prestazione ai sensi della sesta direttiva per farne derivare un diritto alla deduzione dell'imposta a monte e, dall'altro, l'esenzione ai sensi del diritto nazionale. Di conseguenza, il giudice ha ridotto l'imposta rettificata a NLG 9 527. Tale importo si riferisce a forniture di protesi dentarie a dentisti stabiliti in altri Stati membri durante il periodo 1° dicembre 1997-31 marzo 1998.

20. Nel ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad (Corte di cassazione dei Paesi Bassi) si discute se sussista anche un diritto a deduzione dell'imposta a monte per forniture a dentisti stabiliti in Francia e in Italia posto che in tali paesi la fornitura di protesi dentarie non è esente da imposta. In tale contesto, lo Hoge Raad, con decisione 11 novembre 2005, ha proposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

abbiano luogo in un altro Stato membro, che le ha escluse dall'esenzione in applicazione dell'art. 28, n. 3, lett. a), in combinato disposto con l'allegato E, punto 2, della sesta direttiva».

21. Nel procedimento dinanzi alla Corte la VDP, il governo olandese e greco nonché la Commissione delle Comunità europee hanno presentato osservazioni scritte.

«1) Se l'art. 13, parte A, premessa e lett. e), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che per "fornitura di protesi dentarie da parte di odontotecnici" si intende anche la fornitura di protesi dentarie effettuata da un soggetto passivo che ne subappalti la realizzazione ad un odontotecnico.

IV — Analisi giuridica

Sul regime applicabile del commercio intracomunitario

2) Per il caso in cui la soluzione alla prima questione sia di senso affermativo, se l'art. 17, n. 3, premessa e lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro che abbia esentato da[l]' IVA le forniture in precedenza menzionate deve collegare a tali forniture il diritto a detrazione nei limiti in cui esse (in particolare ai sensi dell'art. 28 ter, parte B, n. 1, premessa e primo trattino, della sesta direttiva)

22. Prima di esaminare più da vicino le questioni pregiudiziali proposte dallo Hoge Raad devono essere individuate le disposizioni relative al commercio intracomunitario rilevanti per la presente fattispecie. A seconda del regime applicabile differiscono le regole per la deduzione dell'imposta a monte.

1) Il regime normale

delle operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione¹⁰.

23. Secondo il regime normale la fornitura intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo nel loro paese di origine è esente ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva. Al posto del fornitore è il destinatario che è tenuto a versare l'IVA sull'acquisto intracomunitario nel paese di destinazione conformemente all'art. 28bis, n. 1, lett. a), primo comma.

26. Tuttavia l'art. 17, n. 3, lett. b) è del tutto conforme al sistema di tassazione del commercio tra gli Stati membri, come è stato osservato anche dall'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nelle sue conclusioni nella causa Eurodental¹¹. Tale disposizione tiene conto del trasferimento del diritto di tassazione al paese di destinazione e garantisce che sia assoggettato ad imposta anche il valore aggiunto di una prestazione a monte nello Stato in cui il bene viene consumato, conformemente al carattere dell'IVA di imposta sul consumo privato¹².

24. Ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, gli Stati membri accordano ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta a monte, vale a dire dell'imposta dovuta a titolo di prestazioni che il soggetto passivo ha ricevuto come prestazioni a monte per una fornitura intracomunitaria, anche qualora i beni e i servizi siano utilizzati ai fini di sue operazioni esenti ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, della sesta direttiva.

2) Il regime de minimis

27. A determinate forniture intracomunitarie di portata ridotta si applicano regole

25. Tale disciplina sorprende a prima vista in quanto il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi sussiste, in linea di principio, solo qualora le spese sostenute per gli acquisti medesimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo

10 — Sentenza 26 maggio 2005, causa C-465/03, Kretztechnik (Racc. pag. I-4357, punto 35) con riferimento alle sentenze 8 giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank (Racc. pag. I-4177, punto 30); 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National (Racc. pag. I-1361, punto 28) e 27 settembre 2001, causa C-16/00, Cibo Participations (Racc. pag. I-6663, punto 31).

11 — Cit. alla nota 3, paragrafo 34 . V., più in dettaglio, per quanto riguarda il sistema della fornitura intracomunitaria e dell'acquisto intracomunitario, anche le mie conclusioni del 10 novembre 2005 nella causa EMAG Handel Eder (sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04, Racc. pag. I-3227, paragrafi 19-25 delle conclusioni).

12 — V., a tal proposito, le conclusioni nella causa Eurodental (cit. alla nota 3, paragrafo 27) nonché l'art. 2 della prima direttiva, riprodotto sopra al paragrafo 4.

particolari che definirò in sintesi come regime de minimis. I presupposti per l'applicazione di tali regole particolari sono molto complicati e possono essere influenzati dall'esercizio di diverse opzioni.

10 000 ecu — oggi EUR 10 000. Inoltre il soggetto passivo interessato non deve aver fatto uso, nell'anno civile in corso o precedente, della possibilità offerta dall'art. 28 bis, n. 1, lett. a), terzo comma, di optare per il regime normale (imposizione dell'acquisto intracomunitario).

28. Per semplificare, viene considerato luogo della fornitura, in deroga alle disposizioni generali relative alle forniture a distanza, il luogo in cui il bene si trova al termine della spedizione o del trasporto. L'imposta sulla fornitura deve quindi essere versata nel paese di destinazione da parte del *fornitore* e non dall'*acquirente* come avviene secondo il normale regime del commercio intracomunitario. Le forniture de minimis a soggetti passivi in un altro Stato membro vengono dunque ampiamente equiparate a forniture internazionali effettuate da un soggetto passivo ad un consumatore finale. In dettaglio, tale regime particolare è disciplinato come segue.

30. L'art. 28 ter, parte B, n. 1, della sesta direttiva, trasferisce il luogo della fornitura intracomunitaria di beni, il cui acquisto è esente ai sensi dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a), secondo comma, nel paese di destinazione. Tuttavia, per i prodotti non soggetti ad accise, quindi anche, ad esempio, per le protesi dentarie, tale conseguenza giuridica vi è solo qualora le forniture in uno Stato membro nell'anno civile in corso o precedente non abbiano superato l'importo di ECU/EUR 100 000; gli Stati membri possono anche abbassare tale soglia a ECU/EUR 35 000 (art. 28 ter, parte B, n. 2). Anche in tal caso il fornitore può tuttavia optare per l'applicazione del regime normale.

29. Ai sensi del combinato disposto dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a), secondo comma, e del n. 1 bis della sesta direttiva l'acquisto intracomunitario è esente da imposta quando l'acquirente effettua unicamente forniture per cui non gode di alcun diritto a deduzione e l'importo globale dell'acquisto intracomunitario di tale soggetto passivo non supera, nel corso di un anno civile, una soglia la cui determinazione spetta agli Stati membri. Tale soglia non può essere comunque inferiore al controvalore di

31. Il regime de minimis viene completato dall'art. 28 quater, parte A, lett. a), secondo comma, della sesta direttiva. Tale disposizione chiarisce che la fornitura intracomunitaria di beni, in deroga al regime normale, non è esente da IVA quando l'acquisto corrispondente di tali beni in base all'art. 28 bis, n. 1, lett. a), secondo comma, non è soggetto ad imposta.

32. Quanto alla deduzione dell'imposta a monte per tali forniture effettuate dal fornitore nel paese di destinazione, l'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, stabilisce che si deve effettuare un confronto con il trattamento di operazioni corrispondenti all'interno del paese. Se nel caso in cui le operazioni a valle fossero state effettuate all'interno del paese l'imposta versata a monte potrebbe essere dedotta, allora il diritto a deduzione esiste anche per quanto riguarda le prestazioni a monte per le operazioni realizzate all'estero.

3) Quale regime è applicabile alla controversa principale

33. La Commissione, in risposta ad un quesito della Corte, ha sostenuto che alla controversia principale sia applicabile il regime de minimis.

34. La domanda di pronuncia pregiudiziale non fornisce tuttavia chiarimenti su tale punto. Da una parte, lo Hoge Raad chiede espressamente, nella sua seconda questione, l'interpretazione dell'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, in relazione a forniture che, ai sensi dell'art. 28ter, parte B, n. 1, primo trattino, della sesta direttiva, sono

considerate effettuate in un altro Stato membro. Tale circostanza fa propendere a favore del regime de minimis.

35. D'altra parte, il giudice del rinvio, nella sua motivazione, fa riferimento alla causa Eurodental e afferma che la questione proposta in quel procedimento relativa all'interpretazione dell'art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, è rilevante anche per il presente procedimento. Tale disposizione si applica però solo alle forniture intracomunitarie che sono soggette al regime normale.

36. La Commissione basa la sua tesi soprattutto su una propria analisi delle informazioni sui fatti contenute nella decisione di rinvio.

37. A tal proposito, va constatato che, in origine, la controversia riguardava un avviso di rettifica per il periodo 1° gennaio 1996 - 31 dicembre 1998 per un'imposta sulla cifra da affari di un importo di NLG 117 530 (corrispondente a circa EUR 53 000). Assumendo come base un'aliquota media dell'IVA nei paesi di destinazione del 19%, allora il valore della fornitura intracomunitaria corrispondente ammontava a circa EUR 279 000.

38. Non risulta tuttavia dalle informazioni sui fatti come siano state ripartite le forniture tra i diversi anni fiscali e tra i diversi paesi di

destinazione. Dubbio è anche se ed eventualmente quali di questi paesi abbiano fatto uso della possibilità di abbassare la soglia per l'applicazione dell'art. 28 ter, parte B, a ECU/EUR 35 000. Infine, si ignora il volume delle forniture nell'anno civile precedente e se la VDP non ha optato per l'applicazione del regime normale.

B — *Sul rapporto tra le disposizioni sul commercio intracomunitario e l'esenzione della fornitura di protesi dentarie all'interno del paese*

1) Ipotesi 1: applicazione del regime normale delle forniture intracomunitarie

39. Inoltre, dalle informazioni fornite dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non si evince nemmeno chiaramente se gli acquirenti della VDP hanno effettuato solo prestazioni che non davano diritto a deduzione dell'imposta a monte oppure non si sono avvalsi dell'opzione di pagare l'imposta per l'acquisto intracomunitario. Ad ogni modo tra i dentisti che hanno ricevuto forniture dalla VDP dovrebbero godere del diritto alla deduzione dell'imposta a monte quelli che risiedevano in uno Stato membro che abbia fatto uso della disciplina transitoria contenuta nel combinato disposto dell'art. 28, n. 1, lett. a) e dell'allegato E.

40. Spetta dunque al giudice nazionale determinare quale dei due regimi debba essere applicato nella fattispecie. Poiché la deduzione dell'imposta a monte è disciplinata in modo diverso nei due regimi, esaminerò nel prosieguo quali effetti abbia, nelle due varianti, la combinazione delle disposizioni relative al commercio intracomunitario con l'esenzione di forniture di protesi dentarie all'interno del paese.

41. Ai sensi del art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva, le forniture intracomunitarie sono esenti da IVA. L'art. 17, n. 3, lett. b), prevede tuttavia, in relazione a forniture intracomunitarie, un diritto a deduzione dell'imposta a monte senza operare alcuna distinzione in funzione dell'oggetto della fornitura.

42. Qualora prevalessero tali disposizioni non occorrerebbe risolvere la prima questione pregiudiziale in quanto sarebbe irrilevante la qualificazione della fornitura secondo i parametri dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva. Decisivo sarebbe solo il fatto che viene effettuata una fornitura intracomunitaria che, ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), dà diritto ad una deduzione dell'imposta a monte.

43. Tuttavia, tale impostazione farebbe insorgere il problema che le forniture a

livello nazionale verrebbero eventualmente svantaggiate nei confronti di forniture intracomunitarie, cosa che potrebbe causare distorsioni della concorrenza.

44. Qualora, infatti, una fornitura a livello nazionale sia esente da imposta nel paese di destinazione in applicazione dell'art. 13, allora ai sensi del art. 28 quater, parte B, lett. a), della sesta direttiva, è esente anche l'acquisto intracomunitario. Di conseguenza, un soggetto passivo può effettuare una fornitura ai suoi acquirenti nell'altro Stato membro senza che questi debbano versare l'IVA sotto alcuna forma. Tuttavia, il fornitore potrebbe dedurre l'imposta a monte perché ha effettuato una fornitura intracomunitaria.

45. È vero che anche un soggetto passivo residente nel paese di destinazione può effettuare forniture esenti da imposta ai sensi dell'art. 13. Tuttavia, ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva non avrebbe diritto alla deduzione dell'imposta monte.

46. Tale problema si potrebbe a mio avviso risolvere concedendo la deduzione dell'imposta a monte in relazione a forniture intracomunitarie solo quando la fornitura a valle venga effettivamente tassata nel paese di destinazione.

47. L'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nelle sue conclusioni Eurodental ha invece proposto un'altra soluzione. Egli sostiene che la deduzione dell'imposta a monte in relazione ad una fornitura intracomunitaria è esclusa quando l'operazione corrispondente, in base all'art. 13, non è «per sua natura» soggetta ad imposta¹³. Nel presente procedimento i governi che hanno presentato osservazioni alla Corte e la Commissione hanno parimenti sostenuto che l'esenzione ai sensi dell'art. 13 deve prevalere sull'esenzione di forniture intracomunitarie.

48. Tale impostazione non trova alcun sostegno nella formulazione delle disposizioni pertinenti. Al contrario, l'esplicita riserva contenuta nella frase introduttiva della disposizione «[f]atte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano (...)» fa ritenere che l'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, non abbia carattere prevalente. Inoltre, fa insorgere dubbi la circostanza che la fornitura di protesi dentarie venga considerata esente per sua natura benché il combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. a), e dell'allegato E della sesta direttiva autorizzi la tassazione di prestazioni di tale tipo.

49. A sostegno della sua impostazione, l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer presenta due argomenti ulteriori. Da una parte, egli rinvia, come anche la Commis-

¹³ — Conclusioni nella causa Eurodental (cit. alla nota 3, paragrafo 35).

sione nel presente procedimento, all'art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva. Tale disposizione riconosce il diritto a dedurre l'imposta a monte in relazione a talune operazioni esenti ai sensi dell'art. 13, parte B, quando tali operazioni oltrepassino le frontiere comunitarie. Tale disposizione sarebbe superflua, secondo l'avvocato generale e la Commissione, se tali esenzioni, non appena le prestazioni in esse rientranti raggiungessero una dimensione internazionale, potessero essere basate anche direttamente sull'art. 17, n. 3, lett. b).

50. Tale argomento non mi convince. Nel caso delle esenzioni dell'art. 13, parte B, lett. a) e d), sub 1-5, della sesta direttiva menzionate all'art. 17, n. 3, lett. c), si tratta di servizi assicurativi e di servizi finanziari collegati a forniture di beni in paesi terzi. L'art. 17, n. 3, lett. b), riguarda invece la fornitura stessa di beni in altri Stati membri o paesi terzi. Di conseguenza, le lett. b) e c) riguardano prestazioni completamente diverse, per cui nessuna delle due disposizioni può rendere l'altra superflua.

51. In secondo luogo, l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer riprende un argomento della Commissione e osserva che l'esenzione condurrebbe a distorsioni della concorrenza nel paese in cui l'impresa è stabilita se quest'ultima potesse dedurre l'imposta a monte in relazione a forniture intracomuni-

tarie di protesi dentarie laddove altre imprese che effettuano forniture corrispondenti a livello nazionale in tale paese non avrebbero diritto a deduzione dell'imposta monte.

52. Anche su tale punto non concordo con il mio collega. Quando un'impresa effettua forniture internazionali in un altro Stato membro non concorre con imprese attive sul suo mercato nazionale. Sussiste invece un rapporto di concorrenza tra forniture intracomunitarie e forniture a livello nazionale nel paese di destinazione. Per evitare distorsioni di concorrenza deve quindi essere garantito che tali forniture vengano assoggettate allo stesso trattamento fiscale nel paese di destinazione.

53. Di ciò non tiene conto la soluzione proposta dall'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer. Essa, in determinate circostanze, come quelle presenti nella causa Eurodental e, eventualmente, nella causa VDP, porta sia ad una violazione del principio di neutralità dell'IVA sia ad ostacoli negli scambi intracomunitari.

54. La causa Eurodental verte sulla questione se un'impresa stabilita in Lussemburgo abbia diritto alla deduzione dell'imposta a monte in relazione a forniture di protesi dentarie in Germania. Mentre il Lussem-

burgo esenta da IVA le forniture di protesi dentarie effettuate da odontotecnici conformemente all'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, la Germania continua ad assoggettare all'imposta tali forniture in applicazione della disciplina transitoria del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. a) e dell'allegato E della sesta direttiva.

interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA¹⁵.

55. Se si dovesse ritenere prevalente l'esenzione della fornitura di protesi dentarie nel paese d'origine ai sensi dell'art. 13, ad un'impresa come la Eurodental verrebbe negata la deduzione dell'imposta a monte sebbene la sua fornitura nel paese di destinazione sia effettivamente soggetta ad imposta. La conseguenza sarebbe che sulla fornitura intracomunitaria graverebbe oltre all'IVA proporzionale al prezzo finale anche l'IVA residua per le prestazioni a monte.

57. Secondo la descrizione dell'art. 2 della prima direttiva, il consumatore finale deve versare un'imposta esattamente proporzionale al valore della prestazione, senza che le prestazioni a monte realizzate nelle diverse fasi vengano tassate più volte. Invece, seguendo l'impostazione dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer vi sarebbe una doppia imposizione delle prestazioni a monte per cui l'imposizione fiscale complessiva non sarebbe più proporzionale al prezzo al consumo finale¹⁶.

56. Ciò contrasta con il principio della neutralità dell'IVA che si trova alla base della disciplina relativa alla deduzione dell'imposta a monte. Il diritto all'esenzione dell'imposta a monte è parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato¹⁴. La deduzione dell'imposta a monte è intesa ad esonerare

58. Inoltre, la Corte considera anche una specificazione del principio di neutralità il fatto che merci o prestazioni di servizi di uno

14 — V., in particolare, sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Supergaz (Racc. pag. I-1883, punto 18); 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa e a. (Racc. pag. I-1577, punto 43) e Kretztechnik (cit. alla nota 10, punto 33).

15 — Sentenza Kretztechnik (cit. alla nota 10, punto 34) con riferimento alle sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19); 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1, punto 15); Gabalfrisa e a. (cit. alla nota 14, punto 44); Midland Bank, (cit. alla nota 10, punto 19) e Abbey National (cit. alla nota 10, punto 24).

16 — V. nota 16 delle conclusioni nella causa Eurodental (cit. alla nota 3).

stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza gli uni con gli altri, non devono essere trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA¹⁷. A rigore, il principio di neutralità inteso in questo senso costituisce solo una specificazione del principio generale di uguaglianza¹⁸. Anche questo principio verrebbe violato se un odontotecnico residente nel paese di destinazione potesse dedurre l'IVA versata per prestazioni a monte laddove tale deduzione è negata ad un odontotecnico che effettua forniture intracomunitarie da un altro Stato membro in questo paese di destinazione.

59. Tale differenza di trattamento fiscale delle forniture a livello nazionale e delle forniture intracomunitarie, in concorrenza con le prime, ostacola inoltre la libera circolazione delle merci garantita dall'art. 28 CE. La doppia imposizione delle prestazioni a monte, infatti, rende più costoso l'importazione di protesi dentarie da altri Stati membri. L'impedimento proviene, a tal proposito, dal paese di origine della fornitura intracomunitaria che non concede la deduzione dell'imposta a monte benché la prestazione a valle interessata sia effettivamente assoggettata ad imposta nel paese di destinazione.

17 — Sentenze 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc. pag. I-4947, punto 20); 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, Linneweber e Akritidis (Racc. pag. I-1131, punto 24) e 12 gennaio 2006, causa C-246/04, Turnund Sportunion Waldburg (Racc. pag. I-589, punto 33).

18 — Sentenza 27 aprile 2006, cause riunite C-443/04 e C-444/04, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen (Racc. pag. I-3617, punto 35). V., a tal proposito, anche paragrafo 40 delle mie conclusioni del 15 dicembre 2005, in tali cause.

60. L'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer sostiene invece, così come la Commissione, che la problematica deriva solo dalla circostanza che il paese di destinazione si avvale di una deroga. L'armonizzazione incompleta a tal proposito non dovrebbe portare alla conseguenza che al fisco del paese di origine — nella causa Eurodental il Lussemburgo — venga imposto un peso finanziario a causa di una decisione unilaterale del paese di destinazione — la Germania.

61. È certo auspicabile che il sistema dell'IVA venga armonizzato il più possibile e che vengano eliminate deroghe sorpassate. Finché tali deroghe continuano ad esistere legittimamente le conseguenze negative che ne risultano per il mercato interno e soprattutto per i singoli soggetti passivi vanno tuttavia minimizzate per quanto possibile, anche qualora ne dovesse risultare, nel singolo caso, una riduzione degli introiti fiscali di uno Stato membro.

62. I problemi descritti a proposito della causa Eurodental possono insorgere nel presente caso anche quando la fornitura di protesi dentarie effettuata da un intermediario costituisca, in linea di principio, una prestazione esente ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, ma continui ad essere tassata nei concreti paesi di destinazione delle forniture intracomunitarie della VDP, in applicazione del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. a) e dell'allegato E della sesta direttiva.

63. In tale contesto, le violazioni descritte del principio di neutralità e la restrizione alla libera circolazione delle merci possono essere evitate qualora il paese di origine di una fornitura intracomunitaria che è effettivamente assoggettata ad imposta nel paese di destinazione autorizzi la deduzione dell'imposta a monte sulle prestazioni a monte di tale fornitura oppure rimborsi l'imposta a monte.

64. Da una parte, tale soluzione viene imposta dalla formulazione inequivocabile dell' art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. Dall'altra, corrisponde alla logica del sistema della fornitura intracomunitaria e al carattere dell'IVA come imposta sul consumo la circostanza che l'imposta venga riscossa solo nel paese in cui avviene il consumo. Non spetta invece, in generale, al paese di origine alcun diritto all'IVA versata da consumatori finali per prestazioni in un altro paese.

65. La VDP fa ancora riferimento alla seguente problematica: poiché i Paesi Bassi hanno esteso erroneamente, secondo la VDP, l'esenzione nazionale anche alle forniture di protesi dentarie effettuate da intermediari e hanno quindi negato la deduzione dell'imposta a monte in relazione a tali forniture, la VDP verrebbe svantaggiata rispetto agli intermediari che effettuano forniture verso i Paesi Bassi a partire da altri Stati membri. I paesi di stabilimento di tali concorrenti della VDP garantirebbero, infatti, la deduzione

dell'imposta a monte perché partirebbero dal presupposto che forniture di intermediari non ricadono nell'ambito di applicazione dell'esenzione.

66. A tal proposito, va constatato che la legittimità del trattamento fiscale dei concorrenti della VDP nei loro paesi di stabilimento non è oggetto del presente procedimento come non lo è l'esenzione delle forniture a livello nazionale della VDP ed il rifiuto della deduzione dell'imposta a monte con riferimento a tali forniture. È invece controverso solo se alla VDP spetti il diritto alla deduzione dell'imposta a monte in relazione a forniture intracomunitarie. A tal proposito, è decisivo se l'acquisto intracomunitario corrispondente alle forniture intracomunitarie nei paesi di destinazione sia soggetto ad imposta.

67. Va infine menzionato ancora che la soluzione da me proposta è del tutto conforme alla sentenza *Debouche*¹⁹. Alla base di tale decisione vi era la seguente fattispecie: il sig. *Debouche*, un avvocato residente in Belgio, aveva preso in leasing nei Paesi Bassi un autoveicolo che utilizzava esclusivamente per la sua attività professionale in Belgio. In Belgio, le prestazioni di servizi effettuate dagli avvocati erano esenti da IVA, in applicazione del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'al-

¹⁹ — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-302/93, *Debouche* (Racc. pag. I-4495).

legato F, punto 2, della sesta direttiva, mentre nei Paesi Bassi erano assoggettate ad imposta.

68. La Corte ha deciso che in una situazione di questo tipo non sussiste un diritto al rimborso dell'IVA, in quanto imposta a monte, per il leasing dell'autoveicolo. Poiché le prestazioni dell'avvocato non sono assoggettate all'IVA nel paese in cui sono state fornite — nella fattispecie il Belgio — l'imposta per le prestazioni a monte che sono state percepite da un altro Stato membro non può essere dedotta. Ciò vale anche nell'ipotesi in cui nel paese in cui sono state ricevute le prestazioni a monte le prestazioni a valle corrispondenti siano assoggettate di imposta.

69. La decisione rende evidente che per la deduzione dell'imposta a monte è rilevante, in via di principio, come venga effettivamente trattata dal punto di vista fiscale la prestazione a valle nel paese in cui viene immessa sul mercato. Qualora essa venga considerata esente da imposta in tale paese, anche solo in virtù di una disciplina transitoria, la deduzione dell'imposta a monte va negata.

70. Qualora invece l'esenzione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, non trovi applicazione per la fornitura di protesi dentarie effettuate da intermediari, nella presente fattispecie, diversamente dalla causa

Eurodental, non insorgerebbe un conflitto tra l'esenzione ai sensi dell'art. 13 senza deduzione dell'imposta a monte e l'esenzione con deduzione dell'imposta a monte nelle forniture intracomunitarie. Attuando correttamente tali precetti nei paesi di destinazione interessati la deduzione dell'imposta a monte può senz'altro essere concessa nel paese di origine in applicazione dell'art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, per le prestazioni a monte delle forniture intracomunitarie.

2) Ipotesi 2: applicazione del regime de minimis delle forniture intracomunitarie

71. Nelle forniture intracomunitarie che rientrano nel regime de minimis il diritto a deduzione dell'imposta a monte ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, dipende dalla circostanza se per tali operazioni sussisterebbe il diritto alla deduzione dell'imposta a monte qualora fossero state realizzate all'interno del paese.

72. Per questo gruppo di forniture intracomunitarie la lett. a) prevede in tal modo una disciplina che deroga espressamente alla lett. b) — come da me intesa. Invece di prendere in considerazione il trattamento fiscale nel paese di destinazione, come

sarebbe in linea di principio opportuno, con riferimento alle considerazioni sistematiche esposte, per quanto riguarda le forniture intracomunitarie, la lett. a), fa riferimento alla disciplina in vigore all'interno del paese.

73. Tale differenza rispetto alla lett. b) è tuttavia giustificata sulla base del carattere de minimis delle forniture interessate. Nel caso di forniture sporadiche di esiguo valore, qualora si dovesse accertare se nel paese di destinazione sussista una fornitura soggetta ad imposta e che dia quindi diritto alla deduzione dell'imposta a monte ne risulterebbe un onere amministrativo sproporzionato.

74. Anche in questo caso vi è il rischio di violazioni del principio della neutralità fiscale e di un pregiudizio alla libera circolazione delle merci, se le protesi dentarie vengono fornite in uno Stato membro che continua ad assoggettare ad imposta le forniture di tale tipo in applicazione del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. a), e dell'allegato E, punto 2, della direttiva. Il legislatore ha tuttavia accettato tale rischio, come emerge chiaramente dalla lettera dell'art. 17, n. 3, lett. a), per non rendere eccessivamente oneroso nel complesso il trattamento fiscale delle forniture de minimis e causare in tal modo ostacoli al commercio intracomunitario in un numero molto più elevato di casi.

75. È tuttavia dubbio, con riferimento alla presente fattispecie, come si debba procedere nell'applicazione dell'art. 17, n. 3, lett. a), quando il paese di stabilimento del fornitore non abbia trasposto correttamente la direttiva e abbia esentato operazioni che secondo la direttiva dovrebbero invece essere assoggettate ad imposta. Ritornerò su tale questione²⁰ dopo aver esaminato in dettaglio l'interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e) della sesta direttiva.

C — Sulla prima questione pregiudiziale

76. Con tale questione il giudice del rinvio intende far chiarire se rientri nell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva anche la fornitura di protesi dentarie da parte di un soggetto passivo che non sia dentista o odontotecnico.

77. Secondo la lettera dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), sono esenti solo forniture di protesi dentarie effettuate da dentisti o odontotecnici. Le esenzioni previste dall'art. 13 vanno interpretate restrittivamente in quanto costituiscono deroghe al principio

²⁰ — V. sotto paragrafi 94 e segg.

secondo cui tutte le forniture e le prestazioni di servizi sono assoggettate ad IVA²¹. Già solo per questo motivo l'ambito di applicazione della disposizione non va esteso oltre la sua lettera.

78. L'interpretazione rigorosamente letterale è conforme, inoltre, anche al senso e allo scopo della disposizione. Diversamente da altre esenzioni, in particolare quelle previste dall'art. 13, parte B, l'ambito di applicazione delle esenzioni di cui all'art. 13, parte A, è generalmente definito da condizioni relative non solo all'oggetto delle prestazioni interessate, ma anche alla persona del fornitore.

79. Come ha recentemente affermato la Corte nella sua sentenza Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen²² con riferimento all'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, le condizioni relative al fornitore devono garantire che l'esenzione si applichi solo alle prestazioni mediche effettuate da persone in possesso delle necessarie qualifiche professionali.

80. L'esenzione di prestazioni mediche deve garantire infatti, nell'interesse generale, che tali prestazioni siano accessibili a tutti e che il loro costo non venga aumentato mediante l'IVA²³. L'interesse generale sussiste tuttavia solo in relazione all'esenzione fiscale di prestazioni mediche effettuate da personale qualificato²⁴. Ciò non vale solo nel caso di prestazioni mediche ai sensi della lett. c), ma anche nel caso di fornitura di protesi dentarie ai sensi della lett. e).

81. A tal proposito, nel presente contesto può rimanere aperta la questione se l'esenzione appena menzionata si applichi solo se l'odontotecnico fornitore abbia anche fabbricato la protesi dentaria. Anche quando fornisce una protesi dentaria che è stata fabbricata da un terzo egli, sulla base della sua qualifica, può in ogni caso valutare se la protesi possiede la qualità necessaria. Egli può, inoltre, consigliare il dentista nell'ordinazione della protesi dentaria e, se necessario, effettuare lavori complementari sulla protesi e ricevere e trattare i reclami.

82. Questo vale, in particolare, quando la protesi dentaria in questione sia stata fabbricata da odontotecnici in paesi terzi i cui

21 — Sentenze 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 28); 20 novembre 2003, causa C-307/01, d'Ambrumenil e Dispute Resolutions Services Ltd (Racc. pag. I-13989, punto 52) e 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest e Montecello (Racc. pag. I-4427, punto 29).

22 — Cit. alla nota 18, punto 37 con riferimento alla sentenza Kügler; (cit. alla nota 21, punto 27).

23 — Sentenza d'Ambrumenil (cit. alla nota 21, punto 58) con riferimento alle sentenze 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-249, punto 23) e Kügler (cit. alla nota 21, punto 29).

24 — V. le conclusioni nella causa Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen (cit. alla nota 18, paragrafo 39).

requisiti di qualificazione professionale non possono essere facilmente accertati. Inoltre l'effettuazione di ritocchi in tal caso può comportare particolari difficoltà.

concorrenza tra loro vengano trattate in modo diverso sotto il profilo dell'IVA²⁵.

83. Non si può escludere che, in singoli casi, anche una persona che non sia un odontotecnico possa acquisire con il tempo le competenze necessarie per adempiere ai compiti collegati alla fornitura. Non si può nemmeno sostenere che la protesi dentaria fabbricata in un paese terzo e che viene venduta nella Comunità da un intermediario non soddisfa, in linea di principio, gli standard di qualità vigenti nella Comunità. Per garantire tuttavia che l'esenzione venga applicata solo nel caso di forniture che abbiano la qualità necessaria è giustificato limitarla alle forniture di odontotecnici (o dentisti) professionisti.

85. L'esenzione si basa sulla valutazione del legislatore, che non può essere contestata, secondo cui solo odontotecnici o dentisti possiedono la qualificazione professionale necessaria che garantisce in generale che le protesi dentarie da essi fornite siano della qualità richiesta. La prestazione di un intermediario senza la qualificazione necessaria corrispondente non viene considerata equivalente e quindi non deve essere trattata in modo uguale per motivi di neutralità fiscale.

86. La prima questione pregiudiziale va dunque risolta nel senso che l'esenzione ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva riguarda solo le forniture che possono essere effettuate da odontotecnici o dentisti.

84. Il principio della neutralità fiscale non osta a tale interpretazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e). Secondo la giurisprudenza, tale principio impedisce che prestazioni dello stesso tipo e che quindi si trovano in

25 — V. le decisioni cit. alla nota 17 nonché le sentenze 23 ottobre 2003, causa C-109/02, Commissione/Germania (Racc. pag. I-12691, punto 20); Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 21, punto 54) nonché Solleveld e van den Hout-van Eijsbergen (cit. alla nota 18, punto 39).

D — *Sulla seconda questione pregiudiziale*

non ha fatto riferimento nel testo della sua questione²⁶.

87. Lo Hoge Raad propone la seconda questione solo per il caso in cui la prima questione venga risolta in senso affermativo, e quindi anche le forniture di protesi dentarie da parte di intermediari rientrano nell'ambito di applicazione dell'esenzione.

1) Ipotesi 1: applicazione del regime normale per le forniture intracomunitarie

88. Alla base di tale questione vi è l'idea che il diritto alla deduzione dell'imposta a monte in relazione a forniture intracomunitarie dipenda dal trattamento delle operazioni a valle corrispondenti nel paese di provenienza della fornitura. Ciò sembra emergere dalla art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, la cui interpretazione viene chiesta dal giudice del rinvio nell'ambito di tale questione. Qualora dovesse tuttavia essere pertinente il regime normale allora l'interpretazione della art. 17, n. 3, — in particolare della sua lett. b) — sarebbe effettivamente la questione prevalente.

90. Come esposto sopra²⁷, ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, sussiste un diritto a deduzione dell'imposta a monte in relazione a forniture intracomunitarie che sono esenti da IVA secondo l'art. 28 quater, parte A. Il diritto a deduzione dell'imposta a monte esiste, senza porre alcun problema, quando la fornitura della protesi dentaria nel paese di destinazione venga considerata, conformemente alla direttiva, come soggetta ad imposta perché non è effettuata da uno odontotecnico o dentista.

89. Con riferimento alla mancanza di chiarezza descritta su quale regime debba essere effettivamente applicato vorrei proporre una soluzione per le due ipotesi possibili anche se il giudice del rinvio non ha chiesto l'interpretazione dell'art. 17, n. 3, lett. b). Per fornire una soluzione utile al giudice del rinvio la Corte può essere infatti indotta a prendere in considerazione norme di diritto comunitario alle quali il giudice nazionale

91. L'imposta a monte può tuttavia essere detratta anche per quelle forniture di protesi dentarie che di per sé sarebbero esenti da

26 — V., in particolare, sentenze 20 marzo 1986, causa 35/85, Tissier (Racc. pag. 1207, punto 9); 27 marzo 1990, causa C-315/88, Bagli Pennacchiotti, (Racc. pag. I-1323, punto 10); 18 novembre 1999, causa C-107/98, Teckal (Racc. pag. I-8121, punto 39) e 7 novembre 2002, cause riunite C-228/01 e C-289/01, Bourrasse e Perchicot (Racc. pag. I-10213, punto 33).

27 — Paragrafi. 41 e segg.

IVA, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva ma che nel paese di destinazione continuano ad essere assoggettate ad imposta in applicazione del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. a) e dell'allegato E, punto 2, della sesta direttiva.

94. È tuttavia dubbio quali conseguenze abbia per la deduzione dell'imposta a monte l'ipotesi che il paese di stabilimento del fornitore non abbia correttamente attuato l'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), e abbia esteso l'esenzione alle operazioni non comprese dalla direttiva. Ciò avviene nel caso delle disposizioni olandesi da quando esse esentano da imposta anche le forniture di protesi dentarie effettuate da intermediari che non siano in possesso della qualifica di odontotecnico o di dentista.

2) Ipotesi 2: applicazione del regime de minimis per le forniture intracomunitarie

92. Ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, l'imposta a monte per le prestazioni acquistate all'interno del paese può essere detratta quando tali prestazioni sono utilizzate per operazioni relative alle attività economiche di cui all'art. 4, n. 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese.

93. Di conseguenza viene escluso un diritto a deduzione dell'imposta a monte in relazione alla fornitura di protesi dentarie in un altro Stato membro, a cui va applicato il combinato disposto dell'art. 28 ter, parte B, e dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a), secondo comma, della sesta direttiva, qualora la fornitura nel paese di stabilimento del fornitore fosse esente da IVA ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva.

95. Quando non è possibile interpretare il diritto nazionale conformemente all'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, il singolo può invocare direttamente la direttiva per far valere il suo diritto alla deduzione dell'imposta a monte. Sia l'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), sia l'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva sono sufficientemente determinati a tale scopo²⁸. Tuttavia, è escluso che la direttiva possa «essere invocata in modo asimmetrico», vale a dire il soggetto passivo non può, in linea di principio, far valere, basandosi sulla direttiva, la deduzione dell'imposta a monte senza versare l'imposta a titolo delle operazioni a valle.

28 — Sull'applicazione diretta della sesta direttiva v., in generale: sentenza 18 gennaio 2001, causa C-150/99, Stockholm Lindöpark (Racc. pag. I-493, punto 31); specificamente per quanto riguarda un'esenzione fiscale ai sensi dell'art. 13: sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 49); e sull'art. 17, nn. 1 e 2: sentenza BP Soupergaz, (cit. alla nota 14, punto 34).

96. Un principio centrale del sistema dell'IVA è infatti che il diritto di detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone, in linea di principio, che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione²⁹. Invece, quando un soggetto passivo fornisce servizi ad un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalle direttive in materia, non ha il diritto di detrarre l'IVA pagata a monte³⁰.

97. Nel caso di forniture effettuate *all'interno del paese* che sono esenti da imposta in seguito ad un'erronea trasposizione della direttiva, vi sarebbe una violazione di tale principio qualora l'imposta versata a monte potesse essere tuttavia dedotta con riferimento a tali forniture. Per poter far valere la deduzione dell'imposta a monte fondandosi sulla direttiva, il soggetto passivo deve quindi chiedere contemporaneamente di essere trattato come soggetto passivo³¹. A tale proposito, il diritto processuale nazionale deve garantire che il singolo possa far valere i diritti derivantigli dalla direttiva. Non costi-

tuirebbe invece una soluzione accettabile un'interpretazione della direttiva che conferisse al soggetto passivo un vantaggio contrastante con i principi stessi della direttiva.

98. Nelle *forniture internazionali* assoggettate al regime de minimis, di cui trattasi nella fattispecie, la situazione è tuttavia completamente diversa. Tali forniture, *di fatto*, non sono affatto assoggettate ad imposta nella sede del fornitore in quanto si considerano realizzate nel paese di destinazione. L'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva fa dipendere la deduzione dell'imposta a monte solo *fittiziamente*, per motivi di semplificazione amministrativa, dal trattamento di operazioni corrispondenti all'interno del paese.

99. Se si parte dal presupposto che gli Stati membri hanno trasposto correttamente l'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, allora le forniture corrispondenti, nei paesi di destinazione, dovrebbero essere considerate, in generale, come forniture soggette ad imposta per cui secondo i principi esposti sarebbe giustificata, in linea di massima, anche la deduzione dell'imposta a monte. Non si può trattare dunque di una situazione in cui la direttiva viene invocata in modo asimmetrico.

29 — V. i riferimenti alla nota 10.

30 — Sentenze 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group (Racc. pag. I-983, punto 28), sentenza Debouche (cit. alla nota 19, punto 16).

31 — L'assoggettamento ad imposta combinato con il diritto alla deduzione dell'imposta a monte può essere infatti vantaggioso per il soggetto passivo come è già stato osservato dall'avvocato generale Darmon nelle sue conclusioni nella causa Lubbock Fine (sentenza 15 dicembre 1993, causa C-63/92, Racc. pag. I-6665, paragrafo 19).

100. Quindi, nell'applicazione dell'art. 17, n. 3, lett. a), non ci si dovrebbe basare

fittiziamente su come operazioni corrispondenti vengano trattate secondo il diritto nazionale non conforme alle direttive. Invece, ci si deve basare fittiziamente solo sulla questione come operazioni corrispondenti debbano essere considerate dal punto di vista fiscale in caso di *corretta attuazione* della direttiva all'interno del paese.

101. Tale soluzione consente di evitare, nella maggior parte dei casi, una violazione della neutralità fiscale, che vi sarebbe, infatti, qualora la deduzione dell'imposta a monte venisse negata nella sede del fornitore sebbene nei paesi di destinazione la fornitura di protesi dentaria effettuata da un intermediario non venga trattata come fornitura esente, conformemente ai precetti della

direttiva. Senza deduzione dell'imposta a monte vi sarebbe infatti una doppia imposizione delle prestazioni a monte, la quale ostacolerebbe anche il commercio internazionale.

102. Le forniture effettuate all'interno del paese e quelle effettuate in un altro Stato membro vengono quindi trattate in modo diverso con riferimento alla deduzione dell'imposta a monte. Poiché però le forniture, se si presuppone una corretta trasposizione della direttiva, vengono effettivamente tassate nel paese di destinazione, mentre le forniture corrispondenti effettuate all'interno del paese sono esenti, in violazione della direttiva, la situazione delle forniture nazionali e di quelle straniere non è uguale.

V — Conclusione

103. Alla luce delle considerazioni precedenti propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali dello Hoge Rad nei termini seguenti:

- 1) L'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che tra le forniture esenti ai sensi di tale disposizione non rientra la fornitura di protesi dentarie da parte di un intermediario che non sia in possesso della qualifica di odontotecnico o dentista.

- 2) Ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, un soggetto passivo ha diritto alla deduzione o al rimborso dell'imposta versata a monte per forniture intracomunitarie di protesi dentarie, esenti da imposta ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva, qualora l'acquisto intracomunitario corrispondente sia soggetto ad imposta nel paese di destinazione in quanto tale paese continua ad assoggettare ad imposta operazioni corrispondenti in applicazione del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. a) e dell'allegato E, punto 2 della direttiva.

Ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, un soggetto passivo ha diritto alla deduzione o al rimborso dell'imposta versata a monte per forniture che, secondo il combinato disposto dell'art. 28 ter, parte B e dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a), secondo comma, della sesta direttiva, sono effettuate in un altro Stato membro quando tali operazioni conferirebbero il diritto alla deduzione dell'imposta a monte qualora fossero state realizzate all'interno del paese. Il diritto alla deduzione dell'imposta a monte sussiste in tal caso anche nell'ipotesi in cui la fornitura effettuata all'interno del paese venga trattata come un'operazione esente in violazione della sesta direttiva.