



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 4 settembre 2014¹

Cause riunite C-144/13, C-154/13 e C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
contro
Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),
Staatssecretaris van Financiën
contro
X BV (C-154/13)
e
Staatssecretaris van Financiën
contro
Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13)

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)]

«Fiscalità — IVA — Esenzione dell'acquisto intracomunitario di beni — Articolo 140, lettere a) e b), della direttiva 2006/112/CE — Esenzione delle importazioni di beni — Articolo 143, lettera a), della direttiva 2006/112 — Applicabilità delle esenzioni alle forniture di protesi dentarie esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112 — Detrazione dell'imposta a monte — Articolo 17, paragrafo 2, lettera a), nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE — Effetto diretto — Diritto alla detrazione dell'imposta a monte in caso di operazioni esentate dall'imposta dalla legislazione nazionale in violazione del diritto dell'Unione»

I – Introduzione

1. La Corte è chiamata nuovamente a occuparsi dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»)² applicabile alle protesi dentarie. Considerato che la fornitura di protesi dentarie è esente da imposta in taluni casi, la questione presenta interesse particolare in quanto esistono ancora Stati membri che, in applicazione di una normativa transitoria, assoggettano all'imposta tutte le cessioni di protesi dentarie.

2. La Corte ha già avuto modo di esaminare gli effetti di tali particolarità sulla detrazione dell'imposta a monte analizzando le conseguenze che tale detrazione implica per le condizioni di concorrenza tra fornitori di protesi dentarie nei singoli Stati membri³. Le domande di pronuncia pregiudiziale qui in esame vertono anch'esse sulle condizioni di concorrenza, collocandosi tuttavia questa volta nel contesto delle esenzioni applicabili agli acquisti intracomunitari e alle importazioni provenienti da paesi terzi. La Corte non ha, infatti, ancora fornito chiarimenti in merito all'applicabilità di tali esenzioni alle protesi dentarie.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — V., per tutte, sentenze Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763), e VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Sentenza Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763).

3. Nel solco della sua prima sentenza VDP Dental Laboratory⁴, la Corte dovrà inoltre pronunciarsi nuovamente sulle conseguenze di un'esenzione concessa in violazione del diritto dell'Unione sul diritto alla detrazione dell'imposta a monte. A tal riguardo, tuttavia, la sentenza MDDP, che la Corte ha recentemente pronunciato⁵, dovrebbe aver risolto tutte le questioni.

II – Contesto normativo

A – *Il diritto dell'Unione*

4. I procedimenti principali riguardano la riscossione dell'IVA per gli esercizi 2006 e 2008. Per tale ragione le direttive applicabili nella specie sono sia la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme⁶, nel testo in vigore nel 2006 (in prosieguo: la «sesta direttiva»), sia la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto⁷, direttiva entrata in vigore il 1° gennaio 2007, nel testo applicabile nel 2008 (in prosieguo: la «direttiva IVA»). Richiameremo quindi in prosieguo le disposizioni pertinenti sia nel testo di cui alla direttiva IVA sia nel testo di cui alla sesta direttiva, a seconda dell'esercizio di tassazione con riguardo al quale ne viene richiesta l'interpretazione.

Le fattispecie fiscalmente rilevanti

5. A termini dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA, sono soggette ad imposta le operazioni seguenti:

- «a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
- b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:
 - i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale (...);
 - (...)
- c) (...)
- d) le importazioni di beni».

6. La «cessione di beni» è definita all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA nel senso del «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietari».

7. Gli «acquisti intracomunitari di beni» sono definiti all'articolo 20, primo comma, della direttiva IVA nel senso dell'acquisizione del «potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene».

4 – C-401/05, EU:C:2006:792.

5 – C-319/12, EU:C:2013:778.

6 – GU L 145, pag. 1.

7 – GU L 347, pag. 1.

8. L'articolo 30, primo comma, della direttiva IVA definisce le «importazioni di beni» nel senso dell'«ingresso nella Comunità di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'articolo 24 del Trattato».

Esenzione delle protesi dentarie

9. A termini dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), gli Stati membri esentano dall'imposta le operazioni seguenti:

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

10. La sezione 1, intitolata «Deroghe per gli Stati facenti parte della Comunità al 1° gennaio 1978», del capo 1 del titolo XIII della direttiva IVA contiene tuttavia una deroga a tale esenzione, ove la rubrica di detto capo 1 precisa che si tratta di deroghe applicabili «fino all'introduzione del regime definitivo». L'articolo 370 così recita:

«Gli Stati membri che al 1° gennaio 1978 assoggettavano all'imposta le operazioni elencate nell'allegato X, parte A, possono continuare ad assoggettarle all'imposta».

11. Il punto 1 dell'allegato X, parte A, dispone che gli Stati membri possono continuare a tassare: «le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le cessioni di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici».

Esenzioni degli acquisti intracomunitari di beni e delle importazioni di beni

12. Ai sensi dell'articolo 140 della direttiva IVA, gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- «a) gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio;
- b) gli acquisti intracomunitari di beni la cui importazione è, comunque, esente a norma dell'articolo 143, paragrafo 1, lettere a), b), c) e da e) a l);

(...)».

13. A termini dell'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano dall'imposta:

«le importazioni definitive di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio».

Esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni e esenzioni all'esportazione

14. Per le cessioni transfrontaliere all'interno dell'Unione corrispondenti ad acquisti intracomunitari, l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede la seguente esenzione:

«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

15. Parimenti, il successivo articolo 146 prevede per le esportazioni quanto segue:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità;
- b) le cessioni di beni spediti o trasportati, da un acquirente che non risieda nel territorio del paese o per conto del medesimo, fuori dalla Comunità (...);

(...)).».

Il diritto a detrazione

16. Le norme che, per l'esercizio tributario 2006, disciplinavano il diritto per un contribuente di detrarre l'imposta a monte afferente a beni o servizi dal medesimo acquistati (in prosieguo: le «operazioni in ingresso») sono contenute all'articolo 17, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva, nel testo di cui all'articolo 28 septies, paragrafo 1, della sesta direttiva:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

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

- a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;
- b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni importati all'interno del paese;
- c) (...)
- d) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a).

(3) Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la [detrazione] 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:

(...)

- b) di sue operazioni esenti ai sensi (...) dell'articolo 15, (...) e dell'articolo 28 quater, parti A e C;

(...)).».

17. L'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva elenca le condizioni di imponibilità degli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva IVA⁸. L'articolo 15 della sesta direttiva detta le regole ai fini delle esenzioni all'esportazione ormai previste all'articolo 146 della direttiva IVA⁹. L'articolo 28 ter, parte A, della sesta direttiva prevedeva l'esenzione delle cessioni intracomunitarie, ora contenuta all'articolo 138 della direttiva IVA¹⁰.

8 — V. paragrafo 5 supra.

9 — V. paragrafo 15 supra.

10 — V. paragrafo 14 supra.

18. Le disposizioni relative alla detrazione dell'imposta a monte di cui all'articolo 17, paragrafi da 1 a 3, nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva sono ora contenute negli articoli 167 e 168 della direttiva IVA.

B – *La normativa olandese*

19. La normativa olandese conteneva essenzialmente disposizioni corrispondenti a quelle del diritto dell'Unione.

20. Nel 2006, l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA per le protesi dentarie era stata tuttavia trasposta nell'articolo 11, paragrafo 1, lettera g), punto 1, del codice IVA olandese (*Wet op de omzetbelasting 1968*) in modo incompatibile con il diritto dell'Unione¹¹, nel senso che la normativa nazionale non esigeva che il fornitore delle protesi dentarie possedesse lo status di dentista ovvero di odontotecnico.

III – **Procedimento principale**

21. I tre procedimenti principali riguardano contribuenti olandesi che fanno fabbricare protesi dentarie all'estero al fine di rivenderle in qualità di intermediari ovvero di utilizzarle essi stessi nell'ambito della loro attività dentistica. La questione controversa in tutti e tre i procedimenti verte sull'esenzione o meno dall'IVA dell'acquisto di protesi dentarie provenienti dall'estero.

A – *Causa C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. La causa C-144/13 riguarda la società olandese VDP Dental Laboratory NV (in prosieguo: la «VDP»). Detta società faceva fabbricare le protesi dentarie ordinate da dentisti da laboratori odontotecnici stabiliti tanto nell'Unione europea quanto al di fuori di essa. La controversia principale verte sul debito IVA assunto dalla VDP nei confronti dei Paesi Bassi nel primo trimestre 2006 e nel terzo trimestre 2008.

23. Dalla decisione di rinvio emerge che nel 2006 la VDP non poteva essere ancora considerata quale odontotecnico ai sensi dell'esenzione fiscale istituita dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA. Essa evocava tuttavia l'articolo 11, paragrafo 1, lettera g), punto 1, del codice IVA olandese al fine di effettuare cessioni di protesi dentarie senza applicazione dell'IVA. Al tempo stesso, pur a fronte di tale esenzione, invocava la detraibilità dell'imposta a monte per le proprie operazioni in ingresso, facendo valere, a tal fine, il diritto dell'Unione. L'amministrazione finanziaria olandese contestava, tuttavia, la detraibilità dell'imposta.

24. Dal 2008 in poi la VDP acquisiva, secondo quanto riferito dal giudice a quo, lo status di odontotecnico ai sensi dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA. La VDP ha quindi effettuato le cessioni delle protesi dentarie senza applicazione dell'IVA e senza portare dunque più in detrazione l'imposta a monte. Essa non intende tuttavia nemmeno dichiarare le protesi dentarie acquistate all'estero quali acquisti intracomunitari o quali importazioni provenienti da paesi terzi. A suo parere, essa avrebbe infatti diritto, a tal riguardo, al beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 140, lettera a), ovvero all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA.

11 — V. sentenza VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

B – *Causa C-154/13 (X)*

25. La controversia oggetto della causa C-154/13 riguarda il debito IVA assunto dalla X BV (in prosieguo: la «X») nei confronti dell'amministrazione finanziaria olandese per i tre primi trimestri del 2008. Nel corso di tale periodo la X realizzava, nel proprio studio dentistico, operazioni esenti dall'IVA ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, ragion per cui non aveva diritto a portare a detrazione una tassa a monte a tal titolo.

26. Per esigenze connesse al proprio studio, la X si procurava protesi dentarie presso un odontotecnico stabilito in Germania. La X ritiene di non essere tenuta a versare l'IVA per i propri acquisti intracomunitari, in applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 140 della direttiva IVA. L'amministrazione finanziaria olandese non condivide tale tesi e ritiene che detta esenzione non sia applicabile nella specie in quanto, segnatamente, la Germania, contrariamente ai Paesi Bassi, non esenta dall'IVA le forniture di protesi dentarie, essendosi avvalsa della facoltà prevista all'articolo 370 della direttiva IVA nel combinato disposto con l'allegato X, parte A, punto 1, della medesima.

C – *Causa C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)*

27. La terza causa vede opposte la società olandese Nobel Biocare Nederland BV (in prosieguo: la «Nobel») all'amministrazione finanziaria con riguardo al debito IVA relativo al mese di dicembre 2008. Nel corso di tale periodo la Nobel forniva a laboratori odontotecnici nei Paesi Bassi protesi dentarie che essa faceva fabbricare dalla propria società madre in Svezia.

28. Ritenendo trattarsi di acquisti intracomunitari, l'amministrazione finanziaria olandese assoggettava ad IVA le protesi dentarie acquistate dalla Nobel in Svezia. La Nobel ritiene, per contro, applicabile al riguardo l'esenzione prevista dall'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA.

IV – Procedimento dinanzi alla Corte

29. Lo Hoge Raad der Nederlanden, al cui esame sono state sottoposte le tre controversie, presentava alla Corte, rispettivamente in data 21, 27 e 28 marzo 2013, tre domande di pronuncia pregiudiziale, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, contenenti complessivamente 5 quesiti. Tali quesiti riguardano due settori distinti.

30. In primo luogo, il giudice a quo solleva nella causa C-144/13 (VDP Dental Laboratory), una questione vertente sul diritto alla detrazione dell'imposta a monte per l'esercizio 2006:

«Se l'articolo 17, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che attribuisca il diritto alla detrazione al soggetto passivo anche nel caso in cui una disposizione di legge nazionale preveda un'esenzione non prevista dalla direttiva (esenzione che escluda la perdita del diritto a detrazione)».

31. In secondo luogo, la questione successiva riguardante l'esenzione degli acquisti intracomunitari può essere dedotta dalle decisioni di rinvio nelle tre cause:

«Se l'articolo 140, lettere a) e b), della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta ivi prevista non si applichi agli acquisti intracomunitari di protesi dentarie. In caso di risposta negativa, se il beneficio delle esenzioni sia soggetto alla condizione che le protesi dentarie siano fornite dall'estero da un dentista o da un odontotecnico ovvero che siano fornite ad un dentista o a un odontotecnico».

32. Nella causa C-144/13 (VDP Dental Laboratory), la portata della questione si estende all'interpretazione dell'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA, attinente all'esenzione dall'imposta in caso di importazione da paesi terzi.

33. Nella causa C-154/13 (X) tale questione pregiudiziale è inoltre integrata nei seguenti termini:

«Se l'esenzione dall'IVA di cui all'articolo 140, lettere a) e b), della direttiva IVA (a prescindere dalla sussistenza delle condizioni indicate alla prima questione si applichi agli acquisti intracomunitari di protesi dentarie: se, nei paesi che, al pari dei Paesi Bassi, si sono conformati all'esenzione prevista all'articolo 132 della direttiva IVA, l'esenzione si applichi parimenti per gli acquisti intracomunitari di protesi dentarie provenienti da uno Stato membro che si sia avvalso del regime derogatorio e transitorio previsto dall'articolo 370 della direttiva IVA».

34. La Corte ha disposto la riunione delle tre cause ai fini della trattazione e decisione congiunta. Hanno presentato osservazione scritte la VDP, la Nobel, la Repubblica d'Estonia, il Regno dei Paesi Bassi e la Commissione europea. Hanno partecipato all'udienza svoltasi il 19 maggio 2014 la Nobel, il Regno dei Paesi Bassi e la Commissione.

V – Analisi giuridica

A – Sulla detraibilità dell'imposta a monte

35. Dall'esposizione della motivazione della decisione di rinvio nella causa C-144/13 emerge che il giudice di rinvio ha posto la questione pregiudiziale relativa alla detraibilità dell'imposta a monte affinché la Corte precisi, sostanzialmente, se un contribuente possa avvalersi del diritto alla detrazione dell'imposta a monte, di cui all'articolo 17 nel testo dell'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva anche nel caso in cui non abbia provveduto a versare l'imposta sulle proprie operazioni per il fatto che la legislazione nazionale preveda un'esenzione in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione.

36. Nella causa C-319/12 (MDDP), decisa dalla Corte solo successivamente alla proposizione della presente domanda di pronuncia pregiudiziale, la Corte ha già esaminato tale questione interpretativa della direttiva IVA.

37. Nella menzionata sentenza la Corte ha dichiarato che l'articolo 168 della direttiva IVA non consente ad un soggetto passivo di beneficiare di un'esenzione, pur prevista dalla legislazione nazionale, ma incompatibile con la direttiva IVA, facendo tuttavia valere il diritto alla detrazione¹². A fronte di una situazione di tal genere, il contribuente dovrà applicare l'esenzione nazionale e rinunciare al diritto alla detrazione ovvero dovrà assoggettare le proprie operazioni all'IVA in applicazione del diritto dell'Unione avvalendosi successivamente del beneficio della detraibilità dell'imposta a monte.

38. Atteso che nessuno dei partecipanti al presente procedimento ha esposto argomenti che non siano stati già affrontati nell'ambito della causa MDDP¹³, non sussiste alcun motivo per mettere in discussione la conclusione raggiunta nella medesima sentenza MDDP.

39. Il fatto che, come la Commissione ha spiegato all'udienza, la fattispecie qui in esame si distingue da quella oggetto della causa MDDP in quanto la VDP deve invocare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta a monte a posteriori nulla cambia. Certamente, la Commissione afferma giustamente che la VDP si troverebbe di fronte al problema di ottenere a posteriori dai propri acquirenti un prezzo

12 — Sentenza MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punto 45).

13 — V., al riguardo, le mie conclusioni nella causa MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, paragrafi da 37 a 51).

maggiorato dell'IVA per le sue protesi dentarie in quanto, per poter beneficiare della detrazione dell'imposta a monte, essa dovrebbe assoggettare ad IVA le operazioni da essa effettuate senza applicazione dell'IVA all'origine. Nell'ambito della causa MDDP abbiamo tuttavia già osservato che un contribuente può eventualmente far valere il risarcimento del danno nei confronti dello Stato membro interessato laddove non abbia potuto più ripercuotere sui propri clienti l'IVA percepita a posteriori¹⁴.

40. Occorre quindi rispondere alla prima questione pregiudiziale nel senso che l'articolo 17, nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva, non attribuisce alcun diritto alla detrazione dell'imposta a monte ad un contribuente che non abbia applicato l'imposta alle proprie operazioni in quanto la legislazione nazionale prevedeva un'esenzione incompatibile con le disposizioni del diritto dell'Unione.

B – Sulle esenzioni previste all'articolo 140, lettere a) e b), nonché all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA

41. Il giudice del rinvio chiede che la Corte precisi, in merito alle esenzioni degli acquisti intracomunitari di beni previste all'articolo 140, lettere a) e b), e alle esenzioni alle importazioni di beni provenienti da paesi terzi previsti all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA, se, e in caso di risposta affermativa, in presenza di quali condizioni, tali esenzioni si applichino alle protesi dentarie. Infatti, le due disposizioni subordinano l'esenzione alla condizione che la cessione sarebbe stata parimenti esentata se si fosse trattato di una cessione sul territorio dello Stato membro interessato.

42. Le cessioni di protesi dentarie sono esentate dall'imposta dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA. Tale esenzione si applica tuttavia solamente a condizione che la cessione sia effettuata da un dentista o da un odontotecnico. L'articolo 140, lettere a) e b), e l'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA esigono tuttavia, ai fini dell'esenzione degli acquisti intracomunitari e delle importazioni di beni provenienti da paesi terzi, che la cessione sia «comunque» esente sul territorio dello Stato di cessione o di importazione. Per tale ragione il Regno dei Paesi Bassi, che si oppone quindi alle altre parti del procedimento, ritiene che né l'articolo 140, lettere a) e b), né l'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA trovino applicazione alle protesi dentarie.

43. Ritengo che occorra rispondere a tale questione in modo differenziato. Come dimostrerò in prosieguo, l'esenzione di cui all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA non si applica all'importazione di protesi dentarie provenienti da paesi terzi (parte 1). Per contro, occorre interpretare l'esenzione di cui all'articolo 140 differentemente in quanto, in presenza delle condizioni indicate all'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, l'esenzione si applica parimenti agli acquisti intracomunitari di protesi dentarie (parti 2 e 3). La circostanza che lo Stato membro di origine si sia avvalso della regola transitoria di cui all'articolo 370 della direttiva IVA in combinato disposto con il suo allegato X, parte A, punto 1, e non applichi quindi l'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva medesima nulla cambia al riguardo (parte 4).

1. Esenzione dell'importazione di beni ai sensi dell'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA

44. A termini dell'articolo 143, inizio e lettera a) della direttiva IVA, gli Stati membri esentano le importazioni definitive di beni «la cui cessione da parte di soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio».

14 — Ibidem (paragrafo 72).

45. La locuzione «nel loro rispettivo territorio» si riferisce allo Stato membro di importazione. È quanto emerge dal raffronto con disposizioni quali l'articolo 88, l'articolo 207 ovvero l'articolo 214, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, che contengono la stessa locuzione. Come giustamente sottolineato dalla VDP, la cessione del bene deve essere quindi esentata nello Stato membro di destinazione, vale a dire nello Stato membro nel quale il bene viene importato.

46. Utilizzando il termine «comunque», l'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA afferma che la cessione del bene importato dev'essere sempre esentata dall'IVA, vale a dire indipendentemente dalla sussistenza di altre condizioni. Per contro, qualora l'esenzione della cessione di un bene fosse subordinata a requisiti supplementari, quali il requisito relativo allo status del fornitore di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, la cessione del bene non sarebbe quindi esente «comunque».

47. La genesi dell'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA avvalorava tale interpretazione del suo testo. All'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA corrispondeva, nella sesta direttiva, l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), ai sensi del quale erano esenti da imposta le importazioni definitive di beni «la cui fornitura da parte di soggetti passivi è comunque esente all'interno del paese». L'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva era, a sua volta, fondato sull'articolo 15, punto 1, della proposta della Commissione¹⁵. Contrariamente all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, che il Consiglio ha poi adottato, l'articolo 15, punto 1, della proposta della Commissione faceva ancora espresso riferimento ad esenzioni nazionali individuali. A prescindere da un'eccezione¹⁶, tale rinvio riguardava esclusivamente le esenzioni che dovevano trovare applicazione indipendentemente da altre condizioni. Non veniva operato alcun rinvio all'esenzione di cessioni di protesi dentarie da parte di dentisti o odontotecnici¹⁷.

48. In tale contesto, il miglior modo per spiegare che l'esenzione prevista all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva ha trovato infine differente formulazione è che l'unica esenzione cui l'articolo 15, punto 1, della proposta della Commissione faceva riferimento e che era subordinata ad altre condizioni che non il solo oggetto della cessione non è poi stata ripresa nella direttiva infine adottata. La soluzione più semplice consisteva, quindi, nell'utilizzare la formula «comunque» per riassumere il rinvio alle sole esenzioni ormai applicabili indipendentemente da qualsiasi altra condizione.

49. L'interpretazione sistematica ci conduce allo stesso risultato. Infatti, l'articolo 143, lettera k), della direttiva IVA prevede, infatti, l'esenzione delle «importazioni di oro effettuate dalle banche centrali». Le «cessioni di oro alle banche centrali» sono esentate dall'articolo 152 della direttiva IVA. Si tratta quindi di un'esenzione non applicabile a qualsivoglia cessione d'oro ma unicamente qualora esse siano destinate ad un destinatario determinato, vale a dire una banca centrale. Qualora si interpretasse l'esenzione prevista all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA nel senso che essa si applichi a tutte le esenzioni relative alle cessioni di beni, qualora ne sussistano le condizioni, ciò significherebbe già che, alla luce di tale disposizione nel combinato disposto con l'articolo 152 della direttiva IVA, l'importazione di oro da parte delle banche centrali dovrebbe essere esentata. Tale interpretazione renderebbe superfluo l'articolo 143, lettera k), della direttiva IVA che prevede, appunto, l'esenzione de qua.

50. Infine, nemmeno la finalità dell'esenzione prevista all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA fornisce alcun argomento a favore di un'interpretazione più ampia della sua sfera di applicazione.

15 — Proposta di sesta direttiva del Consiglio 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 del 20 giugno 1973 [COM(73) 950 def.].

16 — V. articolo 14, parte B, lettera c), della proposta di sesta direttiva (cit. supra alla nota 15), che parla di cessioni effettuate a «organismi che si occupano della costruzione, della sistemazione e della manutenzione dei cimiteri, delle tombe e dei monumenti commemorativi delle vittime di guerra», v., al riguardo, ora allegato X, parte B, punto 6, della direttiva IVA.

17 — Articolo 14, parte A 1, paragrafo 1, lettera e), della proposta di sesta direttiva (cit. supra alla nota 15).

51. Mentre, sempre nella proposta di sesta direttiva, la Commissione aveva rilevato che tale esenzione non necessitava di «alcuna spiegazione particolare»¹⁸, essa ha dichiarato, nel corso del presente procedimento, di voler realizzare una parità di trattamento tra le operazioni transfrontaliere e quelle compiute all'interno delle frontiere. Tale spiegazione appare plausibile prima facie. Tuttavia, laddove si considerino parimenti gli effetti della detrazione dell'imposta a monte nella catena delle cessioni, non può più parlarsi, in definitiva, di una parità di trattamento.

52. Laddove non si tenga conto della detrazione dell'imposta a monte del cedente, l'applicazione estensiva dell'esenzione prevista all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA fa sì che l'acquirente non debba assolvere alcuna IVA all'atto dell'acquisto di un bene, indipendentemente dalla questione se detto bene provenga dal territorio nazionale o da un paese terzo. Ciò deriva dal fatto che il beneficio dell'esenzione applicabile alle cessioni all'interno del paese viene esteso alle importazioni provenienti da paesi terzi.

53. Lo scenario cambia qualora venga presa in considerazione la detrazione dell'imposta a monte del cedente. L'esenzione delle cessioni di un bene all'interno del territorio di uno Stato membro produce, infatti, la conseguenza che, ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA¹⁹, il cedente non dispone nemmeno del diritto di detrarre l'imposta a monte per le prestazioni al medesimo fornite ai fini della fabbricazione del bene. L'IVA non detraibile su tali prestazioni a monte grava quindi, in definitiva, sulla cessione esente del bene, aumentandone i costi di fabbricazione.

54. Diverso è tuttavia il ragionamento nel caso di importazione di un bene proveniente da un paese terzo. In tal caso, il cedente stabilito in tale paese terzo ha, in linea di principio, diritto alla detrazione dell'imposta. Secondo la prassi fiscale internazionale, infatti, i beni esportati sono esenti da qualsiasi IVA. In caso di esportazione di beni al di fuori dell'Unione, ciò viene ottenuto per mezzo dell'esenzione delle esportazioni di cui all'articolo 146 e della concomitante concessione della detrazione dell'imposta a monte ex articolo 169, lettera b), della direttiva IVA²⁰.

55. Consentire al cedente di detrarre l'imposta a monte per le operazioni transfrontaliere e negargli il beneficio di tale diritto per le operazioni puramente interne fa sì che l'esenzione ex articolo 143, lettera a) della direttiva IVA produca, in genere, un vantaggio concorrenziale per i beni provenienti da paesi terzi. Correttamente il Regno dei Paesi Bassi ha quindi fatto presente che, dovendosi applicare l'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA alle importazioni di protesi dentarie provenienti parimenti da paesi terzi, i fornitori stabiliti in paesi terzi potrebbero fornire le protesi dentarie senza versare alcuna IVA, mentre i fornitori nazionali non potrebbero farlo.

56. L'unico modo per impedire distorsioni della concorrenza di tal genere è che il paese terzo neghi anch'esso il diritto di portare in detrazione l'imposta a monte per le cessioni in esportazione, ma, considerato che ciò, in linea generale, non avverrà, solamente la riscossione dell'imposta all'importazione del bene consentirà di correggere, quandanche in modo imperfetto, il vantaggio concorrenziale di cui godono i fornitori stabiliti in paesi terzi. Tassare l'importazione farà, infatti, sì che l'IVA gravi sul bene proveniente parimenti da un paese terzo. Tale tassazione è parimenti definitiva, considerato che l'acquirente non ha il diritto di detrarre l'imposta a monte ai sensi dell'articolo 168, lettera e), della direttiva IVA²¹. Ciò accade, in particolare, nel caso in cui l'acquirente sia il consumatore del bene o qualora questi rivenda il bene stesso, al netto dell'imposta, all'interno del territorio nazionale. È quanto avvenuto nelle fattispecie oggetto dei tre procedimenti principali. Nessuno dei contribuenti ha il diritto di detrarre l'imposta a monte per le protesi dentarie acquistate, atteso che essi le rivendono al netto dell'imposta, ex articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA.

18 — Proposta di sesta direttiva (cit. supra alla nota 15, pag. 17).

19 — Ovvero dell'articolo 17, paragrafo 2, nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva.

20 — Ovvero articolo 17, paragrafo 3, lettera b), nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva.

21 — Ovvero l'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva.

57. L'IVA che graverà sui beni provenienti dai paesi terzi sarà tuttavia spesso più elevata rispetto a quella gravante su un bene ceduto all'interno del territorio nazionale. Mentre l'imposta gravante su tali cessioni interne dipende dal valore delle prestazioni a monte²², l'imposta gravante sui beni all'importazione è determinata in funzione del valore del prodotto finito²³. Per tale ragione, in fin dei conti, negare l'esenzione delle cessioni all'importazione prevista all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA, produce, di regola, uno svantaggio concorrenziale a detrimento delle protesi dentarie provenienti da paesi terzi.

58. Né l'esenzione né la tassazione dei beni provenienti da paesi terzi la cui cessione sia esentata dall'imposta nello Stato membro di destinazione offrono, quindi, una soluzione neutra in termini di concorrenza. Né il primo né il secondo metodo sono in grado di realizzare condizioni concorrenziali identiche per i beni nazionali e per i beni provenienti da paesi terzi. La direttiva IVA non consente di risolvere il problema in modo neutro in termini di concorrenza, in quanto una soluzione di tal genere inciderebbe necessariamente sul diritto spettante al fornitore di detrarre l'imposta a monte in un paese terzo²⁴.

59. Va ricordato, in tale contesto, la giurisprudenza costante secondo cui le esenzioni istituite dalla sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, in quanto derogano al principio generale secondo cui qualsiasi cessione di beni e qualsiasi prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un contribuente è soggetta ad IVA²⁵. Tale principio si applica parimenti alle esenzioni all'importazione. L'applicazione di un'interpretazione restrittiva nella specie non farebbe parimenti venir meno gli effetti dell'esenzione prevista dall'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA²⁶, considerato che, come rilevato precedentemente, l'obiettivo della parità di trattamento, ove si tenga conto degli effetti della detrazione dell'imposta a monte da parte del cedente, non può essere realizzata più efficacemente mediante un'interpretazione ampia di tale disposizione.

60. Infine, le considerevoli difficoltà pratiche, giustamente evocate tanto dal Regno dei Paesi Bassi quanto dalla Commissione, depongono in senso contrario ad un'interpretazione ampia dell'esenzione prevista dall'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA. Accogliere un'interpretazione di tal genere nella specie obbligherebbe, infatti, a provare regolarmente, ad esempio, al momento del passaggio in frontiera, che il venditore stabilito in un paese terzo sia dentista o odontotecnico. Applicare l'esenzione prevista dall'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA unicamente quando la cessione di un bene importato sia sempre esente, vale a dire unicamente in considerazione delle caratteristiche dei beni, consente di evitare difficoltà di tal genere. Infatti, risulta di regola semplice accertare le caratteristiche del bene al momento del suo passaggio in dogana.

61. In conclusione, solamente l'importazione di beni provenienti da paesi terzi la cui cessione sia sempre esente nello Stato membro di destinazione, vale a dire in assenza di qualsiasi altra condizione, è liberata dall'imposta, ai sensi dell'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA. Per tale ragione occorre rispondere alla questione pregiudiziale relativa all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA, dichiarando che detta esenzione non si applica all'importazione di protesi dentarie.

22 — V. articolo 73 della direttiva IVA.

23 — V. articolo 85 della direttiva IVA, nel combinato disposto con l'articolo 29 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1).

24 — V. supra, paragrafi 55 e 56.

25 — V., segnatamente, sentenze *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punto 19), e *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, punto 25).

26 — V. segnatamente, per quanto attiene a tale esigenza, sentenze *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, punto 42), e *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, punto 27).

2. Esenzione degli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 140, lettera b), della direttiva IVA

62. Occorre poi esaminare l'esenzione degli acquisti intracomunitari di beni prevista all'articolo 140, lettera b), della direttiva IVA. Tale disposizione si ricollega all'esenzione delle importazioni di beni di cui all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA. Infatti, l'articolo 140, lettera b), della direttiva IVA esenta, segnatamente, «gli acquisti intracomunitari di beni la cui importazione è, comunque, esente a norma dell'articolo 143, lettera a) (...)».

63. Atteso che l'esenzione cui fa riferimento tale disposizione non si applica all'importazione delle protesi dentarie²⁷, l'acquisto intracomunitario di protesi dentarie non è esentato ai sensi dell'articolo 140, lettera b), della direttiva IVA.

3. Esenzione degli acquisti intracomunitari di beni ai sensi dell'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA

64. Gli acquisti intracomunitari di protesi dentarie potrebbero, tuttavia, essere esentati alle condizioni indicate all'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA. Tale esenzione riguarda gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte dei soggetti passivi sia «comunque» esentata nello Stato membro di destinazione.

65. Benché la formulazione dell'esenzione delle importazioni di beni provenienti da paesi terzi di cui all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA ricalchi manifestamente quella di cui all'articolo 140, lettera a), della direttiva medesima, le due disposizioni non possono essere interpretate alla stessa maniera. Al contrario, l'acquisto intracomunitario di protesi dentarie è esentato da imposta qualora la cessione venga effettuata da un dentista o da un odontotecnico²⁸. Al pari della VDP, della Nobel, della Repubblica di Estonia e della Commissione, suggerisco un'interpretazione che si discosta da quella suggerita dalla scrivente con riguardo all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA, e ciò per un duplice ordine di motivi.

66. In primo luogo, interpretare queste due disposizioni in maniera identica priverebbe di qualsiasi contenuto autonomo l'esenzione degli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA. Infatti, tale interpretazione non andrebbe quindi al di là del contenuto normativo dell'esenzione indicata alla lettera b) del medesimo articolo, considerato che quest'ultima rinvia all'esenzione prevista all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA.

67. In secondo luogo, gli articoli 90 CE e 93 CE (divenuti articoli 110 TFUE e 113 TFUE) impongono un'interpretazione che si discosta dall'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA. Infatti, un atto giuridico dell'Unione quale la direttiva IVA dev'essere interpretato in maniera conforme all'intero diritto primario²⁹.

68. A termini dell'articolo 90 CE (divenuto articolo 110 TFUE), gli Stati membri non possono gravare i prodotti degli altri Stati membri con imposte interne superiori a quelle gravanti su analoghi prodotti nazionali. Tale disposizione è volta a garantire la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri in normali condizioni di concorrenza mediante l'eliminazione di qualsiasi forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni discriminatori nei confronti di prodotti originari di altri Stati membri³⁰.

27 — V. supra, paragrafi da 44 a 61.

28 — V. già paragrafo 44 delle conclusioni presentate dalla scrivente nella causa VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, paragrafo 44).

29 — V. sentenze Sturgeon e a. (C-402/07 e C-432/07, EU:C:2009:716, punto 48); Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punto 43), e Commissione/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punto 40).

30 — V. sentenza Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punto 30) relativa all'articolo 90 CE.

69. La ratio legis dell'articolo 93 CE (divenuto articolo 113 TFUE), sulla base del quale è stata adottata la direttiva IVA, consiste parimenti nel garantire uguali condizioni di concorrenza. A termini di tale articolo, l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra di affari è necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza.

70. Dalle due menzionate disposizioni del Trattato emerge che l'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA dev'essere interpretato, quanto più possibile, nel senso di impedire qualsiasi distorsione della concorrenza tra gli Stati membri. La situazione della concorrenza all'interno dell'Unione si distingue da quella esistente nei rapporti con i paesi terzi sotto due profili.

71. Da un lato, le esenzioni nell'Unione sono disciplinate, in linea di principio, in modo uniforme dalla direttiva IVA. Qualsiasi esenzione deve quindi trovare applicazione, di regola, nello stesso modo tanto nello Stato membro di origine quanto nello Stato membro di destinazione.

72. Dall'altro, nemmeno la cessione transfrontaliera di un bene esente da imposta nei rapporti interni dello Stato membro di destinazione consente la detraibilità dell'imposta. Nella sentenza Eurodental la Corte ha infatti affermato che le operazioni esenti, ai sensi dell'articolo 13 della sesta direttiva, non consentono la detraibilità dell'IVA versata a monte laddove tali operazioni rivestano carattere intracomunitario³¹. Una cessione intracomunitaria esente da imposta ai sensi dell'articolo 138 della direttiva IVA non consente quindi, diversamente da quanto avverrebbe ai sensi dell'articolo 169, lettera b), della direttiva IVA³², la detraibilità dell'imposta a monte qualora la cessione benefici di un'esenzione speciale, segnatamente quella prevista dall'attuale articolo 132 della direttiva IVA.

73. Tale regola consente di garantire la neutralità dell'IVA in termini di concorrenza nel commercio delle protesi dentarie nell'Unione. Infatti, la detraibilità dell'imposta a monte da parte del fornitore è disciplinata in termini identici, che si tratti sia di operazioni internazionali sia di operazioni intracomunitarie. Il fornitore non potrà detrarre l'imposta a monte né nell'uno né nell'altro caso qualora le esenzioni trovino uniforme applicazione nell'Unione. Per tale motivo, le protesi dentarie acquistate tanto all'interno del paese quanto in un altro Stato membro sono gravate, in entrambi i casi, da un'imposta a monte non detraibile assoluta nella fase di produzione³³. Ciò premesso, e contrariamente a quanto accade nel caso di importazioni provenienti da paesi terzi³⁴, esentare l'acquisizione intracomunitaria di un bene serve effettivamente ad allineare il trattamento delle operazioni interne a quello delle operazioni transfrontaliere qualora la cessione interna del bene sia parimenti esente da imposta.

74. Alla luce delle suesposte considerazioni, non deve sorprendere che, nella sentenza Eurodental, la Corte abbia già lasciato intendere, en passant, che l'esenzione prevista dall'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA possa trovare parimenti applicazione alle protesi dentarie³⁵, né che il comitato consultivo per l'IVA si sia già pronunciato precedentemente nello stesso senso³⁶.

31 — Sentenza Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punto 37).

32 — Ovvero articolo 17, paragrafo 3, lettera b), nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva.

33 — Differenze possono sussistere solamente nella misura in cui l'imposta a monte vari a seconda dell'origine delle prime prestazioni per effetto di aliquote impositive diverse negli Stati membri. Infatti, le aliquote sono solo parzialmente armonizzate ai sensi degli articoli da 96 a 105 della direttiva IVA.

34 — V. supra paragrafi da 53 a 55.

35 — V. sentenza Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punto 40) con riferimento alla disposizione precedente all'articolo 28 quater, parte B, lettera a), della sesta direttiva.

36 — V. parimenti gli orientamenti definiti in occasione della 56esima seduta del comitato consultivo per l'IVA in data 13 e 14 ottobre 1998 in merito alla disposizione precedente all'articolo 28 quater, parte B, lettera a), della sesta direttiva.

75. Tale esenzione implica che il fornitore sia un dentista o un odontotecnico nello Stato membro di origine, in quanto la parità di trattamento tra cessioni nazionali e intracomunitarie risulta garantita solamente in presenza di tale condizione. Certamente, ciò presenta talune difficoltà pratiche, in quanto si tratta di accertare che sussistano effettivamente le condizioni previste ai fini dell'esenzione. Una verifica è tuttavia più facile da effettuare all'interno dell'Unione che non in sede di importazione proveniente da paesi terzi³⁷. Da un lato, infatti, esiste nell'ambito dell'Unione la reciproca assistenza amministrativa³⁸, e, dall'altro, le verifiche non devono essere effettuate alla frontiera, potendo essere realizzate nell'ambito delle normali procedure di imposizione.

76. Contrariamente all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA, il successivo articolo 140 dev'essere interpretato nel senso che deve trovare applicazione agli acquisti intracomunitari di protesi dentarie laddove il cedente sia un dentista o un odontotecnico ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva medesima.

4. Rilevanza della disposizione derogatoria di cui all'articolo 370 della direttiva IVA

77. Occorre, infine, risolvere ancora la questione relativa all'applicabilità o meno dell'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA qualora le protesi dentarie siano cedute a partire da uno Stato membro che, avvalendosi dell'articolo 370 della direttiva IVA nel combinato disposto con l'allegato X, parte A, punto 1, della medesima, non applichi l'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), bensì assoggetti all'imposta le cessioni di protesi dentarie in tutti i casi.

78. Il Regno dei Paesi Bassi ritiene, a tal riguardo, che, al fine di evitare qualsiasi distorsione della concorrenza, l'esenzione non possa comunque trovare applicazione in tal caso.

79. Una deroga di tal genere non può essere fondata sul tenore della norma di esenzione contenuta nell'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA. Come già rilevato, tale disposizione fa, infatti, unicamente riferimento all'esistenza di un'esenzione dello Stato membro di destinazione, ma non nello Stato membro di origine³⁹.

80. È ben vero che uno Stato membro che assoggetti ad imposta la cessione di protesi dentarie in tutti i casi, ai sensi dell'articolo 370 della direttiva IVA nel combinato disposto con l'allegato X, parte A, punto 1, della medesima, si trova, in definitiva, nella stessa situazione, sotto il profilo della concorrenza, di un paese terzo. Considerato che, in un siffatto Stato membro, il cedente beneficia non dell'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, bensì unicamente dell'esenzione istituita dall'articolo 138 della direttiva medesima per le cessioni intracomunitarie, questi potrà invocare, a norma del successivo articolo 169, lettera b)⁴⁰, la detraibilità dell'intera imposta a monte assolta per proprie operazioni a monte relative a cessioni in un altro Stato membro. Per tale motivo, le protesi dentarie provenienti da un tale Stato membro possono essere cedute senza applicazione dell'IVA. Al pari di quanto avviene nel caso di cessioni provenienti da paesi terzi⁴¹, una situazione di tal genere attribuisce un vantaggio, in termini di concorrenza, ai soggetti passivi stabiliti in un tale Stato membro.

37 — V. paragrafo 60 supra.

38 — V. regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia di imposta sul valore aggiunto (nuovo testo) (GU L 268, pag. 1).

39 — V. paragrafo 45 supra.

40 — Ovvero articolo 17, paragrafo 3, lettera b), nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva.

41 — V. paragrafo 55 supra.

81. Proprio al fine di compensare tale vantaggio concorrenziale suggerisco, nell'ambito dell'esame dell'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA, di accogliere un'interpretazione restrittiva dell'esenzione delle importazioni provenienti da paesi terzi⁴². Ritengo, tuttavia, non opportuno trasporre tale interpretazione restrittiva all'esenzione degli acquisti intracomunitari prevista dall'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA laddove la cessione di protesi dentarie non sia esente da imposta nello Stato membro di origine che si avvalga della norma derogatoria di cui all'articolo 370 della direttiva medesima.

82. In primo luogo, ciò andrebbe a detrimento dei fornitori stabiliti in uno Stato membro che operi in tal modo. Come già precisato a proposito dei paesi terzi⁴³, le protesi dentarie provenienti da un siffatto Stato membro si troverebbero infatti spesso soggette, per effetto dell'imponibilità degli acquisti intracomunitari, ad un eccesso di IVA rispetto alle protesi dentarie provenienti da un altro Stato membro sulle quali gravi unicamente un'imposta a monte non detraibile. Tenuto conto del divieto sancito dall'articolo 90 CE (divenuto articolo 110 TFUE) a tal riguardo⁴⁴, prevedere quindi un trattamento sfavorevole per i prodotti importati solleverebbe peraltro problemi laddove si tratti di Stati membri, ma non nel caso di paesi terzi.

83. In secondo luogo, la Corte ha già avuto modo di affermare nella sentenza Eurodental, a proposito delle distorsioni della concorrenza risultanti da divergenze nazionali in materia di detraibilità dell'imposta a monte⁴⁵, che tale situazione è conseguenza di un'armonizzazione dell'IVA ancora incompleta⁴⁶. Le distorsioni della concorrenza giustamente deplorate dal Regno dei Paesi Bassi sono quindi conseguenza dalla norma derogatoria prevista dall'articolo 370 della direttiva IVA e non di un'interpretazione troppo estensiva dell'esenzione prevista all'articolo 140, lettera a), della direttiva medesima.

84. Se la fonte del problema risiede, quindi, nella norma derogatoria stabilita dall'articolo 370 della direttiva IVA, è in essa e unicamente in essa che occorre ricercare una soluzione. Ci chiediamo se tale disposizione sia conforme alle esigenze del diritto primario, in particolare al principio di parità di trattamento. Ciò vale parimenti per quanto attiene al principio di parità di trattamento sancito all'articolo 20 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che si applica a tutti i soggetti passivi per quanto attiene al principio specifico di parità di trattamento sancito dall'articolo 4, paragrafo 2, TFUE, applicabile ai rapporti tra Stati membri. Infatti, l'articolo 370 della direttiva IVA non si colloca nell'ambito classico di un'armonizzazione solamente progressiva, che lascia a tutti gli Stati membri la facoltà di applicare norme nazionali divergenti. Al contrario, tale disposizione consente solo a Stati membri ben determinati⁴⁷ di derogare alle norme previste dalla direttiva IVA in materia di esportazioni, norme che sono tuttavia obbligatorie per gli altri Stati membri⁴⁸. Disparità di trattamento di tal genere tra gli Stati membri nonché le disparità di trattamento che ne derivano per i contribuenti ivi stabiliti possono essere giustificate per un periodo transitorio in vista della realizzazione di un obiettivo di armonizzazione⁴⁹. La norma derogatoria di cui all'articolo 370 della

42 — V. paragrafo 56 supra.

43 — V. paragrafo 57 supra.

44 — V. paragrafo 68 supra.

45 — V. paragrafo 72 supra.

46 — Sentenza Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punti da 48 a 53).

47 — V., per quanto attiene alle condizioni restrittive in presenza delle quali gli Stati membri che hanno aderito all'Unione successivamente possono avvalersi delle norme derogatorie previste dalla direttiva IVA, sentenza Commissione/Polonia (C-49/09, EU:C:2010:644, punto 42) con riguardo all'articolo 115 della direttiva IVA.

48 — Tale circostanza è stata ignorata nella sentenza Jetair e BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punti da 44 a 51), in cui la Corte si è pronunciata sull'articolo 370 della direttiva IVA in altro contesto.

49 — V., per quanto attiene alla disparità di trattamento tra operatori economici, la sentenza Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punto 69); v. parimenti, in tal senso, sentenza Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punto 52).

direttiva IVA non è tuttavia soggetta ad alcuna limitazione temporale. Per tale motivo, le competenze differenziate attribuite agli Stati membri con riguardo all'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA sussistono già sin dall'entrata in vigore della sesta direttiva, vale a dire da più di 36 anni⁵⁰.

85. La questione della compatibilità dell'articolo 370 della direttiva IVA con l'articolo 20 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e l'articolo 4, paragrafo 2, TUE va tuttavia al di là dell'oggetto del presente procedimento pregiudiziale. Tale questione potrà essere esaminata dinanzi alla Corte solamente nell'ambito di un procedimento differentemente proposto. Indipendentemente da tale rilievo, in considerazione delle distorsioni della concorrenza denunciate dal Regno dei Paesi Bassi, il legislatore dell'Unione è invitato a conformarsi alle esigenze dettate dall'articolo 113 TFUE adeguando la direttiva IVA nel senso che tali esigenze impongono.

86. Per quanto attiene alla questione in esame, non ci resta che rilevare che l'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA si applica parimenti in caso di cessione di protesi dentarie provenienti da uno Stato membro che si avvalga della facoltà adesso conferita dall'articolo 370 della direttiva IVA nel combinato disposto con l'allegato X, parte A, punto 1, della direttiva medesima e non applichi, quindi, l'esenzione prevista dal precedente articolo 132, paragrafo 1, lettera e).

VI – Conclusione

87. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco di rispondere alle questioni pregiudiziali proposte dallo Hoge Raad der Nederlanden nei termini seguenti:

- 1) L'articolo 17, nel testo di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nel testo vigente nel 2006, non attribuisce alcun diritto di detrarre l'imposta a monte ad un contribuente che non abbia assoggettato le proprie operazioni ad imposta per il fatto che la normativa nazionale prevede un'esenzione incompatibile con le disposizioni del diritto dell'Unione.
- 2) L'esenzione prevista all'articolo 140, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, nel testo applicabile nel 2008, si applica agli acquisti intracomunitari di protesi dentarie laddove il cedente sia un dentista o un odontotecnico, come postulato dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112. Ciò vale indipendentemente dalla questione se lo Stato membro di origine si sia avvalso della norma derogatoria di cui all'articolo 370 della direttiva 2006/112 nel combinato disposto con l'allegato X, parte A, punto 1, della medesima.
- 3) L'articolo 143, lettera a), della direttiva 2006/112 non consente di esentare da imposta le importazioni di protesi dentarie in alcun caso.
- 4) L'articolo 140, lettera b), della direttiva 2006/112, nel combinato disposto con il successivo articolo 143, lettera a), non consente di esentare da imposta gli acquisti intracomunitari di protesi dentarie in alcun caso.

50 — V. articolo 28, paragrafo 3, lettera a), e paragrafo 4, nel combinato disposto con l'allegato E, punto 2, della sesta direttiva.