

Giurisprudenza

Diritto a detrazione Iva e operazioni esenti

18 Dicembre 2006

Oggetto della controversia, definita dalla Corte Ue con la causa C-401/05, la fornitura intracomunitaria di protesi dentarie



Ai giudici comunitari è stato chiesto di risolvere l'apparente conflitto sussistente tra operazioni che, seppur fisiologicamente sprovviste del diritto a detrazione perché "esonerate" dal pagamento dell'imposta, potrebbero tuttavia, se effettuate in altro Stato membro, fruire di questa opportunità. La sentenza emessa in data odierna dalla Corte di Giustizia affronta nuovamente lo spinoso problema della sussistenza del diritto alla detrazione dell'imposta in presenza di operazioni definite "esenti" ai sensi dell'articolo 13 della sesta direttiva ma effettuate nei confronti di un soggetto passivo domiciliato in altro Stato membro. In buona sostanza, anche nella controversia oggetto del presente pronunciamento (causa C-401/05) ai giudici comunitari viene chiesto di risolvere l'apparente conflitto sussistente tra operazioni che, seppur fisiologicamente sprovviste del diritto a detrazione perché "esonerate" dal pagamento dell'imposta, potrebbero tuttavia, in caso siano effettuate in altro Stato membro, fruire del generalizzato diritto alla detrazione previsto dall'articolo 17, n.3 della sesta direttiva il quale testualmente autorizza gli Stati membri ad accordare ad ogni soggetto passivo il diritto a detrazione nella misura in cui i beni e o i servizi sono utilizzati ai fini di "operazioni esenti...ai sensi dell'articolo 28 quater, punto A" (vale a dire le forniture intracomunitarie), senza, pertanto, operare alcuna distinzione in funzione dell'oggetto della fornitura.

L'oggetto della controversia

La fattispecie, come la causa Eurodental definita dalla Corte Ue lo scorso 7 dicembre, concerne la fornitura intracomunitaria di protesi ortodontiche. In particolare la ricorrente, Vdp Dental Laboratory con sede nei Paesi Bassi, fa realizzare, su ordinazione di dentisti residenti nei Paesi Bassi e in altri Stati membri, lavori odontotecnici. In pratica il professionista fa un'ordinazione e prepara, a tal fine, una o più impronte di gesso della dentatura. Tali impronte vengono inviate alla

Vdp che le spedisce in un laboratorio odontotecnico stabilito, solitamente, al di fuori della Comunità. Il laboratorio fornisce la protesi dentaria alla Vdp che provvede al pagamento e alla eventuale importazione della protesi. Questa viene, infine, ceduta dalla Vdp al dentista che ha effettuato l'ordinazione. Da quanto sopra si evince chiaramente che la società si limita a una mera attività di intermediazione, effettuando un semplice smistamento degli ordinativi ricevuti presso il laboratorio che provvede, in concreto, alla realizzazione dell'impianto o della protesi richiesta.

La normativa fiscale olandese

Tuttavia la ricorrente - nonostante la normativa olandese, a partire dal 1° dicembre 1997 preveda l'esenzione per la realizzazione delle protesi unicamente "*per la fornitura di protesi dentarie*", implicitamente considerando imponibili le relative prestazioni rese dagli intermediari, ha considerato esenti le forniture di protesi destinate ai dentisti residenti nei Paesi Bassi e, conseguentemente, non ha esercitato il relativo diritto alla detrazione. Per contro, con riferimento alle forniture effettuate nei riguardi dei dentisti stabiliti in altri Stati membri, la Vdp si è avvalsa del diritto in esame in quanto, come evidenziato dalla ricorrente nelle proprie difese, ci si trova in presenza di forniture "intracomunitarie".

La rimessione alla Corte di Giustizia Ue

La questione è stata successivamente sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia per stabilire se: l'operazione di fornitura di protesi dentarie possa fruire dell'esenzione prevista dal citato articolo 13 anche nel caso in cui la stessa venga subappaltata: in pratica si chiede se anche l'attività di intermediazione realizzata dalla ricorrente possa beneficiare della menzionata agevolazione; se, in caso di risposta affermativa, le suddette forniture di protesi fruiscono del diritto alla detrazione nei limiti in cui esse vengano effettuate in uno Stato membro il quale, avvalendosi della deroga temporanea accordatagli dall'articolo 28, n.3 della sesta direttiva, consideri imponibili le suddette forniture.

Le conclusioni dell'Avvocato generale

Nelle conclusioni presentate dall'Avvocato generale emerge il parziale dissenso di quest'ultimo rispetto alle conclusioni cui era giunto il suo collega, l'Avvocato Ruiz-Jarabo Colomer nella trattazione della causa Eurodental. Come già rammentato in premessa anche nella menzionata controversia si è discusso di un problema simile concernente il preteso conflitto tra le disposizioni contenute, da un lato, nell'articolo 13 (nella parte in cui esonera talune forniture di beni e servizi) e, dall'altro, negli articoli 17, n.3 e 28 (nella parte in cui essi accordano il diritto alla detrazione in capo al soggetto che effettua forniture intracomunitarie). Nella causa Eurodental, l'avvocato Colomer ha osservato, e le sue conclusioni sono state in toto recepite dalla Corte (vedi articolo

pubblicato il 13 dicembre) che *"un'operazione intracomunitaria esente non dà diritto a detrarre l'imposta assolta a monte qualora l'attività sottostante a tale transazione sia per sua natura esonerata"*. Soltanto accedendo a una tale interpretazione degli predetti articoli si esclude, secondo quanto asserito dalla Corte nella sentenza dello scorso 7 dicembre, un qualsiasi vantaggio concorrenziale a favore degli imprenditori che operano con altri paesi membri.

Le osservazioni della Corte

Nella causa in esame, tuttavia, non è stato necessario affrontare il problema del "conflitto" tra le citate disposizioni in quanto l'attenzione della Corte si è soffermata unicamente sulla prima questione pregiudiziale concernente, cioè, la possibilità di estendere l'esenzione prevista dall'articolo 13 della sesta direttiva anche *"alle forniture di protesi dentarie effettuate da un intermediario commerciale che non riveste la qualifica di dentista o di odontotecnico"*. Sul punto la posizione dei giudici comunitari è stata fortemente restrittiva. La Corte, difatti, rifacendosi ad un consolidato indirizzo giurisprudenziale, ha sottolineato che, poiché il regime di esonero introdotto dal citato articolo 13 riveste carattere eccezionale, in quanto va a scardinare il consueto funzionamento dell'imposta (basato sul binario *"assoggettamento all'imposizione e detrazione"*) tale articolo deve essere interpretato in modo assolutamente aderente al testo normativo. In particolare, la Corte osserva che l'articolo 13 esclude dall'imposizione non tutte le attività di interesse generale ma soltanto quelle che sono ivi elencate e descritte in modo analitico e particolareggiato. Tant'è che lo stesso articolo subordina l'esonero in esame alla condizione che - per talune attività - ricorra un preciso requisito di carattere soggettivo: che le stesse siano poste in essere da soggetti a ciò qualificati, nell'ambito della loro professione.

Le conclusioni

Emerge, quindi, con chiarezza che l'articolo in esame esenta dall'Iva *"non tutte le forniture di protesi dentarie ma solo quelle che sono state effettuate dagli odontotecnici e dai dentisti"*. L'esenzione è pertanto concessa in funzione della natura dei beni forniti e della qualità del fornitore. Avendo, pertanto, risolto nel modo prospettato la prima questione preliminare, sancendo la assoggettabilità a Iva delle forniture di protesi da parte della ricorrente e la spettanza del relativo diritto alla detrazione, la seconda questione perde di rilevanza processuale.

di

Raffaella Salerno

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/diritto-detrazione-iva-e-operazioni-esenti>