

**Downloaded via the EU tax law app / web**

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

26 febbraio 2015 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Detrazioni – Esenzioni – Forniture di protesi dentarie»

Nelle cause riunite C?144/13, C?154/13 e C?160/13,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisioni del 1° e 8 marzo 2013, pervenute in cancelleria rispettivamente il 21, 27 e 28 marzo 2013, nei procedimenti

**VDP Dental Laboratory NV**

contro

**Staatssecretaris van Financiën (C?144/13),**

**Staatssecretaris van Financiën**

contro

**X BV (C?154/13),**

**Nobel Biocare Nederland BV(C?160/13),**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, presidente di sezione, S. Rodin, A. Borg Barthet (relatore), M. Berger e F. Biltgen, giudici.

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 maggio 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per la VDP Dental Laboratory NV, da R. Oorthuizen, belastingadviseur;
- per la Nobel Biocare Nederland BV, da G.C. Bulk, adviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman, M. Noort, e J. Langer, in qualità di agenti;
- per il governo estone, da N. Grünberg, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da A. Cordewener e E. Manhaeve, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 settembre 2014,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2005/92/CE del Consiglio, del 12 dicembre 2005 (GU L 345, pag. 19; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché degli articoli 140, lettere a) e b), e 143, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2007/75/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2007 (GU L 346, pag. 13; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nel combinato disposto con gli articoli 132, paragrafo 1, lettera e), e 370 della direttiva medesima.

2 Tali domande sono state proposte nell'ambito di tre controversie che vedono opposti la VDP Dental Laboratory NV (in prosieguo: la «VDP») allo Staatssecretaris van Financiën (in prosieguo: lo «Staatssecretaris») e lo Staatssecretaris, da un lato, rispettivamente alla X BV (in prosieguo: la «X») e alla Nobel Biocare Nederland BV (in prosieguo: la «Nobel»), dall'altro, controversie vertenti sulla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per gli esercizi 2006 e 2008.

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

3 Le controversie principali riguardano la riscossione dell'IVA per gli esercizi 2006 e 2008. Conseguentemente, le direttive applicabili sono la sesta direttiva nonché la direttiva IVA. A seconda del periodo interessato nella specie occorrerà tener conto delle pertinenti posizioni contenute nella sesta direttiva ovvero nella direttiva IVA.

### La sesta direttiva

4 L'articolo 13, parte A, della sesta direttiva, relativo alle esenzioni a favore di alcune attività di interesse generale all'interno del paese, così dispone:

«1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

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

(...)».

5 Il successivo articolo 17, nel testo risultante dall'articolo 28 septies della medesima (in prosieguo: l'«articolo 17 della sesta direttiva»), intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», prevede, ai paragrafi 1 e 2, quanto segue:

«1. Il diritto a detrazione sorge 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'[IVA] dovuta o assolta [all'interno del paese] 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'[IVA] dovuta o assolta per le merci importate;
- c) l'[IVA] dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, [lettera a)], dell'articolo 6, paragrafo 3, o dell'articolo 28 bis, paragrafo 6.
- d) l'[IVA] dovuta ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a)».

La direttiva IVA

6 L'articolo 131 della direttiva IVA così dispone:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e [qualsiasi eventuale] abuso».

7 L'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva medesima, già articolo 13, parte A, della sesta direttiva, così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

- d) le cessioni di organi, di sangue e di latte umani;
- e) le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici;

(...)».

8 Il successivo articolo 138, paragrafo 1, prevede quanto segue:

«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».

9 Ai sensi del successivo articolo 140:

«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, lettere a), b), c) e da e) a l);

(...)».

10 Il successivo articolo 143, lettera a), così recita:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

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

11 L'articolo 167 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

12 Il successivo articolo 168, già articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, così dispone:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;

c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);

d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;

e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

13 La direttiva IVA prevede parimenti una serie di «[d]eroghe per gli Stati facenti parte della Comunità al 1° gennaio 1978», segnatamente sulla base del suo articolo 370 che così dispone:

«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».

14 L'allegato X di detta direttiva, nella parte A intitolata «Operazioni che gli Stati membri possono continuare ad assoggettare ad imposta», dispone, al punto 1, quanto segue:

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

15 L'articolo 90 CE (ora articolo 110 TFUE) così disponeva:

«Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.

Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni».

*La normativa olandese*

16 L'articolo 11, paragrafo 1, lettera g), punto 1°, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting), del 28 giugno 1968 (*Staatsblad* 1968, n. 329; in prosieguo: il «codice IVA»), nel testo vigente dal 1° gennaio 2003 al 1° gennaio 2007, così dispone:

«Sono esenti dall'IVA, alle condizioni fissate con provvedimento generale dell'amministrazione:

i servizi forniti da professionisti la cui professione sia disciplinata dalla legge sulle professioni nel settore della sanità individuale ovvero sulla base della legge medesima [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg]; i servizi di psicologi ed odontotecnici; le cessioni di protesi dentarie; il trasporto di malati o di feriti a mezzo di autoambulanze».

17 L'articolo 11, paragrafo 1, lettera g), punto 1°, di tale codice, nel testo vigente nel 2008, dispone quanto segue:

«Sono esenti dall'IVA alle condizioni fissate con provvedimento generale dell'amministrazione:

i trattamenti medici dell'Uomo nell'ambito dell'esercizio delle professioni mediche e paramediche disciplinate dalla legge sulle professioni del settore della sanità individuale ovvero sulla base della legge medesima nonché il trattamento dell'Uomo da parte di psicologi; i servizi forniti da odontotecnici in tale qualità; le cessioni di protesi dentarie da parte di dentisti e odontotecnici; il trasporto di malati o di feriti a mezzo di autoambulanze».

18 Il successivo articolo 15, paragrafo 2, nel testo vigente nel 2006, detta le seguenti regole:

«Laddove i beni e i servizi siano utilizzati ai fini dell'attività dell'impresa ai sensi degli articoli 11 e 28k, la detrazione dell'imposta è ammessa solamente laddove si tratti delle prestazioni contemplate all'articolo 11, lettere i), j) e k), subordinatamente alla condizione che l'acquirente delle prestazioni medesime risieda o sia stabilito al di fuori della Comunità ovvero alla condizione che tali prestazioni riguardino direttamente merci destinate ad essere esportate al di fuori della Comunità».

19 L'articolo 17e del codice IVA, così recita:

«Le esenzioni dall'imposta saranno stabilite, mediante decreto ministeriale e alle condizioni ivi previste, per le acquisizioni intracomunitarie di beni

- a. per i quali la cessione nei Paesi Bassi sia in ogni caso esente da imposta;
- b. per i quali l'esenzione troverebbe in ogni caso applicazione al momento dell'importazione;
- c. per i quali sussista in ogni caso il diritto alla restituzione integrale dell'imposta».

20 L'articolo 21, lettera c), del codice IVA così dispone:

«L'esenzione dall'imposta sarà stabilita, mediante decreto ministeriale e alle condizioni ivi previste, per:

- a) l'importazione di merci la cui cessione nei Paesi Bassi sia in ogni caso esente da imposta».

21 L'articolo 16a, paragrafo 1, lettera a), del decreto di attuazione del codice IVA così recita:

«Sono considerate acquisizioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 17e:

a) gli acquisti intracomunitari di organi umani, di sangue umano e di latte umano».

## **Controversie principali e questioni pregiudiziali**

### *Causa C-144/13*

22 La controversia principale nella causa C-144/13 riguarda la VDP, stabilita nei Paesi Bassi, intermediaria nella vendita di protesi dentarie. Essa provvede, su previo ordine di dentisti stabiliti nei Paesi Bassi ovvero al di fuori di tale Stato membro, a far fabbricare le proprie protesi da laboratori di odontotecnica stabiliti, fuori dei Paesi Bassi, sia all'interno sia all'esterno dell'Unione europea. I laboratori interessati cedono le protesi dentarie alla VDP la quale provvede, a sua volta, a recapitarle ai dentisti che le hanno ordinate. Le protesi dentarie che la VDP riceve in provenienza da Stati non facenti parte del territorio doganale dell'Unione vengono dichiarate in dogana al loro arrivo nei Paesi Bassi, ai fini della loro immissione in libera pratica.

23 Nella propria dichiarazione IVA attinente al primo trimestre del 2006, la VDP dichiarava, per quanto riguarda le cessioni di protesi dentarie effettuate nel corso di tale periodo nei confronti di dentisti stabiliti nei Paesi Bassi, che le cessioni medesime erano esenti da IVA, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera g), punto 1°, del codice IVA, nel testo vigente fino al 1° gennaio 2008. Essa defalcava, inoltre, l'IVA fatturatale nel corso di tale trimestre sulle cessioni delle protesi stesse, fondandosi sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, accolta dalla Corte nella causa sfociata nella sentenza VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). L'Inspecteur contestava la detrazione richiamandosi all'articolo 15, paragrafo 2, del codice IVA, respingendo il reclamo proposto dalla VDP.

24 Per le cessioni di protesi dentarie effettuate a dentisti stabiliti nei Paesi Bassi nel corso del terzo trimestre del 2008, la VDP non assolveva alcuna IVA con la propria dichiarazione, fondandosi sull'assunto secondo cui essa beneficerebbe, successivamente al 1° gennaio 2008, dello status di «odontotecnico», ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, e ritenendo, pertanto, di beneficiare di esenzione dall'imposta ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera g), punto 1°, del codice IVA. A termini dell'articolo 15, paragrafo 2, del codice medesimo, la VDP non portava in detrazione l'imposta fatturatale nel corso di tale trimestre per le relative cessioni.

25 Inoltre, con riguardo al trimestre medesimo, la VDP dichiarava e assolveva l'imposta relativa all'importazione e all'acquisto intracomunitario di protesi dentarie provenienti da laboratori stabiliti al di fuori dei Paesi Bassi. Tuttavia, successivamente, riteneva di non essere debitrice di tale imposta con riguardo all'importazione delle protesi dichiarate in dogana, ai sensi dell'articolo 21, lettera c), del codice IVA, nel combinato disposto con l'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA e, per quanto attiene agli acquisti intracomunitari di tali protesi, ai sensi dell'articolo 17e, lettera a), del codice IVA, nel combinato disposto con l'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA. Il reclamo proposto al riguardo dalla VDP veniva parimenti respinto dall'Inspecteur.

26 Per quanto attiene al primo trimestre del 2006, il Rechtbank te Haarlem respingeva il ricorso della VDP sulla base del rilievo che l'applicazione dell'esenzione ex articolo 11, paragrafo 1, lettera g), del codice IVA implicherebbe l'esclusione della detrazione dell'imposta a monte ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, del codice IVA. Avverso la decisione pronunciata da detto giudice la VDP proponeva ricorso per cassazione.

27 Per quanto attiene al terzo trimestre del 2008, il Rechtbank te Haarlem riteneva fondato il ricorso proposto dalla VDP dichiarando che, ai sensi, da un lato, dell'articolo 21, lettera c), del codice IVA, nel combinato disposto con l'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA e, dall'altro, ai

sensi dell'articolo 17e, lettera a), del codice IVA, nel combinato disposto con l'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA, nessuna IVA era dovuta in materia di importazioni e acquisti intracomunitari di protesi dentarie, ove la base sarebbe sempre costituita da una cessione effettuata da un odontotecnico straniero ed una cessione di tal genere sarebbe esente da imposta nei Paesi Bassi. Avverso tale decisione lo Staatssecretaris proponeva ricorso per cassazione.

28 A parere dello Hoge Raad der Nederlanden, sia l'impugnazione proposta dalla VDP sia quella dello Staatssecretaris implicano questioni di diritto dell'Unione.

29 Ciò premesso, lo Hoge Raad der Nederlanden decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 17, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che, anche quando una disposizione nazionale preveda un'esenzione non prevista dalla direttiva medesima (per la quale la detraibilità dell'imposta sia esclusa), al soggetto passivo spetti il diritto alla detrazione.

2) Se gli articoli 143, lettera a), e 140, lettere a) e b), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che le esenzioni dall'imposta previste in dette disposizioni non si applichino all'importazione e all'acquisto intracomunitario di protesi dentarie. In caso di risposta negativa, se l'applicazione delle esenzioni sia soggetta alla condizione che le protesi dentarie siano fornite dall'estero da un dentista o da un odontotecnico ovvero siano cedute a un dentista o a un odontotecnico o, ancora, siano subordinate, cumulativamente, ad entrambe le condizioni».

### *Causa C?154/13*

30 La causa C?154/13 riguarda la X, stabilita nei Paesi Bassi, esercente un gabinetto dentistico le cui attività sono esenti da IVA, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettera g), punto 1°, del codice IVA, senza diritto a detrazione dell'imposta. Nel corso del periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 settembre 2008, la X acquistava, presso un odontotecnico stabilito in Germania, protesi dentarie che venivano trasportate e cedute alla X dalla Germania senza fatturazione dell'IVA. Per quanto riguarda tali acquisti, la X non assolveva, in sede di dichiarazione dell'imposta, l'IVA relativa agli acquisti intracomunitari. L'Inspecteur, ritenendo trattarsi peraltro di acquisti intracomunitari, emanava avviso di accertamento.

31 Il Rechtbank te 's-Gravenhage dichiarava fondato il ricorso della X. A parere di detto giudice, l'articolo 17e del codice IVA e l'articolo 140 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che, nel caso di cessione di protesi dentarie da parte di un dentista o di un odontotecnico stabilito al di fuori dei Paesi Bassi, il corrispondente acquisto intracomunitario da parte di un cliente nei Paesi Bassi è esente da IVA, atteso che tale cessione è parimenti esente da imposta laddove venga effettuata nei Paesi Bassi. Avverso tale decisione lo Staatssecretaris proponeva ricorso per cassazione richiamandosi, segnatamente, all'assoggettamento ad imposta delle cessioni di protesi dentarie in Germania.

32 Ciò premesso, lo Hoge Raad der Nederlanden decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

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

2) Nel caso in cui l'esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 140, lettere a) e b), della direttiva IVA (con o senza le condizioni menzionate nella prima questione) si applichi all'acquisto intracomunitario di protesi dentarie: se negli Stati membri i quali, come il Regno dei Paesi Bassi, si siano conformati all'esenzione di cui all'articolo 132 della direttiva IVA, l'esenzione si applichi quindi parimenti agli acquisti intracomunitari di protesi dentarie provenienti da uno Stato membro che si sia avvalso del regime derogatorio e transitorio di cui all'articolo 370 della direttiva IVA».

### *Causa C?160/13*

33 La causa C?160/13 riguarda la Nobel, stabilita nei Paesi Bassi, che gode dello status di odontotecnico ex articolo 11, paragrafo 1, lettera g), punto 1°, del codice IVA. La Nobel è un'intermediaria della vendita di protesi dentarie. Essa vende e cede protesi, su previo ordine, a laboratori dentistici stabiliti nei Paesi Bassi. Le protesi dentarie sono fabbricate in Svezia dalla società madre della Nobel, A AB (in prosieguo: la «A»), avente anch'essa status di odontotecnico. La A cede le protesi, a fronte del corrispettivo pattuito, alla Nobel, che le cede poi ai detti laboratori.

34 Per quanto attiene alle protesi dentarie cedute nel mese di dicembre 2008, la A non fatturava l'IVA. Per quanto attiene a tali cessioni, la Nobel versava, in sede di dichiarazione di imposta, l'IVA gravante sugli acquisti intracomunitari, proponendo quindi reclamo in merito. Il Rechtbank te Haarlem accoglieva la domanda della Nobel, ritenendo che l'articolo 17e del codice IVA e l'articolo 140 della direttiva IVA dovessero essere interpretati nel senso che, in caso di cessione di protesi dentarie da parte di un dentista o di un odontotecnico stabilito al di fuori dei Paesi Bassi, il corrispondente acquisto intracomunitario da parte di un cliente dei Paesi Bassi sia esente da IVA, atteso che tale cessione risulta parimenti esente da imposta se effettuata nei Paesi Bassi. Avverso la decisione pronunciata da detto giudice, lo Staatssecretaris proponeva ricorso per cassazione.

35 Ciò premesso, lo Hoge Raad der Nederlanden decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 140, lettere a) e b), della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA ivi prevista non si applichi agli acquisti intracomunitari di protesi dentarie. In caso di risposta negativa, se l'applicazione dell'esenzione sia soggetta alla condizione che le protesi dentarie provenienti dall'estero siano fornite da un dentista o da un odontotecnico ovvero siano fornite ad un dentista o a un odontotecnico o, ancora, sia soggetta cumulativamente ad entrambe le condizioni».

36 Con ordinanza del presidente della Corte del 4 giugno 2013, le cause C?144/13, C?154/13 e C?160/13 venivano riunite ai fini delle fasi scritta ed orale nonché della sentenza.

### **Sulle questioni pregiudiziali**

*Sulla prima questione nella causa C?144/13*

37 Con la prima questione pregiudiziale nella causa C?144/13, il giudice a quo chiede, sostanzialmente, se l'articolo 168 della direttiva IVA, che riprende il contenuto dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che, laddove un'esenzione prevista dall'ordinamento nazionale sia incompatibile con la direttiva IVA, l'articolo 168 della direttiva medesima non consenta ad un soggetto passivo di beneficiare dell'esenzione stessa facendo valere nel contempo il diritto alla detrazione dell'imposta.

38 La Corte ha già avuto modo di affermare che, qualora un'esenzione prevista dal diritto nazionale sia incompatibile con la direttiva IVA, l'articolo 168 della medesima non consente ad un soggetto passivo di fruire dell'esenzione, facendo valere nel contempo il diritto a detrazione (sentenza MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, punto 45).

39 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 37 delle conclusioni, un soggetto passivo che si trovi in una situazione di tal genere dovrà o applicare l'esenzione nazionale rinunciando alla detraibilità ovvero assoggettare le proprie operazioni all'IVA ai sensi del diritto dell'Unione avvalendosi quindi del beneficio della detraibilità dell'imposta a monte.

40 Conseguentemente, si deve rispondere alla prima questione nella causa C?144/13 dichiarando che l'articolo 168 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che, laddove l'esenzione dall'IVA prevista dal diritto nazionale sia incompatibile con la direttiva IVA, detto articolo 168 non consente ad un soggetto passivo di beneficiare dell'esenzione facendo valere nel contempo il diritto a detrazione.

*Sulla seconda questione nella causa C?144/13, sulla prima questione nella causa C?154/13, e sulla questione nella causa C?160/13*

41 Con la seconda questione nella causa C?144/13, con la prima questione nella causa C?154/13, nonché con la questione posta nella causa C?160/13, il giudice a quo chiede, sostanzialmente, se l'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 140, lettere a) e b), nonché all'articolo 143, lettera a), della direttiva IVA si applichi all'acquisto intracomunitario e all'importazione di protesi dentarie e se, eventualmente, il beneficio di tale esenzione sia soggetto alla condizione che le protesi dentarie, provenienti da uno Stato membro o da un paese terzo, siano cedute da un dentista o da un odontotecnico ovvero che esse siano cedute ad un dentista o a un odontotecnico o, ancora che tale beneficio sia cumulativamente subordinato ad entrambe le condizioni.

42 Si deve rilevare che gli articoli 132, 140 e 143 della direttiva IVA si collocano nel quadro del regime di esenzione previsto dal titolo IX della direttiva IVA intitolato «Esenzioni». Tali disposizioni prevedono un meccanismo di esenzione per le operazioni relative a determinati beni, in presenza di talune condizioni.

43 Orbene, l'obiettivo perseguito dalle esenzioni previste dall'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva IVA è volto ad agevolare l'accesso a talune prestazioni nonché la fornitura di taluni beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento all'IVA (v., in tal senso, sentenze Commissione/Germania, C?287/00, EU:C:2002:388, punto 47, e MDDP, EU:C:2013:778, punto 26).

44 Secondo costante giurisprudenza, tali esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione, volte ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (v., segnatamente, sentenze CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punto 15, e Skandia, C?240/99, EU:C:2001:140, punto 23).

45 Si deve inoltre ricordare che l'articolo 132, della direttiva IVA mira ad esentare dall'IVA

talune attività di interesse generale. Tale disposizione non esclude peraltro tutte le attività d'interesse generale dall'applicazione dell'IVA, ma solo quelle che vi sono elencate e descritte in termini molto particolareggiati (sentenza *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, EU:C:1998:536, punto 18).

46 L'esenzione della cessione di protesi dentarie realizzate da dentisti e da odontotecnici è volta a garantire che la fornitura di prodotti connessi alla salute non divenga inaccessibile per effetto dei maggiori costi dei prodotti medesimi che ne deriverebbero qualora la loro cessione fosse soggetta a IVA (v., per quanto attiene all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, divenuto articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, la sentenza *Commissione/Francia*, C-76/99, EU:C:2001:12, punto 23).

47 Per quanto attiene all'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA, tale disposizione impone agli Stati membri di esentare gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi sia, in ogni caso, esente da imposta sul rispettivo territorio.

48 In limine, si deve rilevare, come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 45 delle conclusioni, che la formula «nel loro rispettivo territorio» si riferisce allo Stato membro di importazione. È quanto emerge dal raffronto con le disposizioni degli articoli 88, 207 o 214, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, che contengono la stessa formula.

49 Al fine di stabilire se un acquisto intracomunitario di beni sia esente da IVA, occorre verificare se la cessione di tali beni sia esente sul territorio dello Stato membro di destinazione.

50 Nei procedimenti principali, gli acquisti intracomunitari di protesi dentarie potrebbero ricadere nella sfera di applicazione dell'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA e beneficiare, quindi, di esenzione, qualora siano esenti da imposta sul territorio dello Stato membro di destinazione. Orbene, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva medesima impone agli Stati membri di esentare le cessioni di protesi dentarie effettuate da dentisti e da odontotecnici, ragion per cui la fornitura sul territorio di uno Stato membro di tale prodotto risulterà necessariamente esente qualora lo Stato membro non abbia attuato la normativa transitoria prevista dall'articolo 370 della direttiva IVA.

51 Gli acquisti intracomunitari di protesi dentarie effettuate da dentisti e odontotecnici ricadono quindi nella sfera di applicazione dell'articolo 140, lettera a), della direttiva IVA.

52 Si deve parimenti rilevare che l'esenzione delle importazioni definitive di beni di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA si ispira manifestamente all'articolo 140, lettera a), della direttiva medesima, con la differenza che le operazioni oggetto dell'esenzione sono le importazioni definitive di beni.

53 Infatti, al fine di determinare se un'importazione di beni sia esente da IVA, occorre verificare se la cessione dei beni medesimi sia esente sul territorio dello Stato membro di destinazione. Emerge, infatti, dal tenore delle disposizioni di cui trattasi che il legislatore dell'Unione ha previsto un meccanismo identico per gli articoli 140, lettera a), e 143, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

54 Ne consegue che tali disposizioni devono essere interpretate in modo identico.

55 Atteso che l'elemento di riferimento è costituito dall'esistenza di un'esenzione per la cessione dei beni nello Stato membro di destinazione, per quanto riguarda le protesi dentarie occorrerà fare riferimento all'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA alle stesse condizioni previste al successivo articolo 140, lettera a). Le importazioni

definitive di protesi dentarie effettuate da dentisti e da odontotecnici ricadono, quindi, nella sfera di applicazione dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera a), della direttiva medesima.

56 Per quanto attiene all'articolo 140, lettera b), della direttiva IVA, per determinare se un acquisto intracomunitario di beni possa beneficiare di un'esenzione in uno Stato membro, sarà sufficiente verificare se le importazioni definitive di tali beni stessi sul territorio di detto Stato membro beneficiano di un'esenzione ex articolo 143, paragrafo 1, lettera a), della direttiva stessa.

57 Per quanto attiene alla questione relativa alle condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione, si deve rilevare che dal tenore stesso dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA emerge che tale beneficio è subordinato alla condizione che le protesi dentarie siano fornite da dentisti o da odontotecnici.

58 Conseguentemente, si deve rispondere alla seconda questione nella causa C-144/13, alla prima questione nella causa C-154/13, nonché alla questione posta nella causa C-160/13, dichiarando che gli articoli 140, lettere a) e b), e 143, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che l'esenzione dall'IVA ivi prevista si applica all'acquisto intracomunitario e all'importazione definitiva di protesi dentarie fornite da dentisti e da odontotecnici, qualora lo Stato membro di cessione o di importazione non abbia attuato la normativa transitoria prevista all'articolo 370 della direttiva medesima.

#### *Sulla seconda questione nella causa C-154/13*

59 Con la seconda questione nella causa C-154/13, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 140, lettere a) e b), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA ivi prevista si applichi parimenti nel caso in cui l'acquisto intracomunitario di protesi dentarie provenga da uno Stato membro che abbia dato attuazione al regime derogatorio e transitorio di cui all'articolo 370 della direttiva IVA.

60 Si deve ricordare che il regime comunitario dell'IVA costituisce il risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali nell'ambito degli articoli 113 TFUE e 115 TFUE. Come la Corte ha più volte rilevato, tale armonizzazione, nel modo in cui è stata realizzata da una serie di direttive, in particolare dalla sesta direttiva, è ancora solo parziale (sentenze ORO Amsterdam Beheer e Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, punto 21, nonché Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, punto 50).

61 Infatti, la direttiva IVA, per mezzo dell'articolo 370, ha autorizzato gli Stati membri a mantenere ulteriormente in vigore talune disposizioni nella propria legislazione nazionale antecedente alla direttiva stessa che sarebbero, in assenza di autorizzazione, con essa incompatibili (v., in tal senso, sentenze *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, punto 38, e *Eurodental*, EU:C:2006:763, punto 51).

62 In tal senso, dalla risposta fornita alla seconda questione nella causa C-144/13, alla prima questione nella causa C-145/13 e alla questione nella causa C-160/13, emerge che, al fine di determinare se un acquisto intracomunitario di protesi dentarie possa beneficiare di un'esenzione, occorre verificare se la cessione o l'importazione dei beni medesimi sia esente da imposta sul territorio dello Stato membro di destinazione. Ne consegue che l'elemento di riferimento è dato dal regime applicabile nello Stato membro di destinazione.

63 Laddove tale Stato non abbia dato attuazione al regime derogatorio e transitorio, previsto dall'articolo 370 della direttiva IVA, applicando quindi l'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), della medesima, le esenzioni di cui all'articolo 140, lettere a) e b), della direttiva stessa troveranno parimenti applicazione. Ciò vale indipendentemente dalla questione se

lo Stato membro di origine si sia avvalso del regime derogatorio e transitorio indicato all'articolo 370 della direttiva IVA.

64 Conseguentemente, si deve rispondere alla seconda questione nella causa C?154/13 dichiarando che l'articolo 140, lettere a) e b), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione trova parimenti applicazione nel caso in cui l'acquisto intracomunitario di protesi dentarie provenga da uno Stato membro che abbia dato attuazione al regime derogatorio e transitorio previsto dall'articolo 370 della direttiva IVA.

### **Sulle spese**

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

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

**1) L'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2007/75/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2007, dev'essere interpretato nel senso che, laddove l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista dal diritto nazionale sia incompatibile con la direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2007/75, detto articolo 168 non consente ad un soggetto passivo di beneficiare dell'esenzione, facendo valere nel contempo il diritto a detrazione.**

**2) Gli articoli 140, lettere a) e b), nonché 143, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2007/75, devono essere interpretati nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto ivi prevista si applica all'acquisto intracomunitario e all'importazione definitiva di protesi dentarie fornite da dentisti e da odontotecnici, qualora lo Stato membro di cessione o di importazione non abbia attuato la normativa transitoria prevista all'articolo 370 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2007/75.**

**3) L'articolo 140, lettere a) e b), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2007/75, dev'essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista da tale disposizione trova parimenti applicazione nel caso in cui l'acquisto intracomunitario di protesi dentarie provenga da uno Stato membro che abbia dato attuazione al regime derogatorio e transitorio previsto dall'articolo 370 della direttiva medesima.**

Firme

\* Lingua processuale: il neerlandese.