

Causa C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

contro

Eurodental Sàrl

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour d'appel (Lussemburgo)]

«Sesta direttiva IVA — Esenzioni — Artt. 13, parte A, n. 1, lett. e), 17, n. 3, lett. b), e 28 quater, parte A, lett. a) — Diritto a detrazione — Fabbricazione e riparazione di protesi dentarie — Operazioni intracomunitarie relative ad operazioni esenti all'interno dello Stato membro — Incidenza del regime derogatorio e transitorio previsto dall'art. 28, n. 3, lett. a), in combinato disposto con l'allegato E, punto 2 — Principio di neutralità fiscale — Armonizzazione parziale dell'IVA»

Conclusioni dell'avvocato generale D. Ruiz-Jarabo Colomer, presentate il 22 giugno 2006

Sentenza della Corte (Terza Sezione) 7 dicembre 2006

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte

(Direttiva del Consiglio 77/388, artt. 13, parte A, n. 1, lett. e), e 17, n. 3, lett. b))

Operazioni quali la fabbricazione e la riparazione di protesi dentarie, esenti dall'imposta sul valore aggiunto all'interno di uno Stato membro per effetto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, nel testo risultante dalle direttive 91/680 e 92/111, non consentono il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della direttiva medesima, ancorché costituiscano operazioni intracomunitarie, a prescindere dal regime di imposta sul valore aggiunto applicabile nello Stato membro di destinazione.

Tale interpretazione, dedotta dal tenore letterale stesso della sesta direttiva, trova conferma sia negli obiettivi da questa perseguiti sia nella sua ratio e nel principio di neutralità fiscale.

Infatti, in primo luogo, dalla finalità del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e del regime transitorio istituito dalla direttiva 91/680 ai fini della tassazione degli scambi tra gli Stati membri emerge che un soggetto passivo, che benefici di un'esenzione e che, conseguentemente, non abbia diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte all'interno di uno Stato membro, non può nemmeno godere di tale diritto quando l'operazione interessata rivesta carattere intracomunitario.

In secondo luogo, le esenzioni previste dall'art. 13, parte A, della sesta direttiva, essendo disposte unicamente a favore di talune attività di interesse generale elencate e descritte dettagliatamente nella disposizione medesima, rivestono natura specifica, mentre l'esenzione a favore delle operazioni di natura intracomunitaria riveste natura generale, riguardando in modo indeterminato

le operazioni economiche fra gli Stati membri. Ciò premesso, risponde alla ratio della sesta direttiva il fatto che il regime applicabile alle esenzioni specifiche previste dall'art. 13, parte A, di tale direttiva prevalga su quello applicabile alle esenzioni generali previste dalla direttiva stessa riguardo alle operazioni di natura intracomunitaria.

In terzo luogo, il principio di neutralità fiscale osta, in particolare, a che prestazioni analoghe, che si trovino quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Orbene, se le operazioni esenti in forza dell'art. 13, parte A, lett. e), della sesta direttiva consentissero il diritto alla detrazione dell'imposta quando rivestano carattere intracomunitario, il detto principio non risulterebbe rispettato, in quanto le stesse operazioni, qualora siano compiute all'interno di uno Stato membro, non danno luogo, di per se stesse, a detrazione.

A tale riguardo è irrilevante il fatto che lo Stato membro di destinazione applichi il regime transitorio previsto dall'art. 28, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, in combinato disposto con il punto 2 dell'allegato E della direttiva medesima, regime che consente a tale Stato di continuare a tassare le operazioni di cui trattasi. Infatti, la tassazione consentita da tale disposizione non costituisce una tassazione armonizzata, che faccia parte integrante del regime dell'imposta sul valore aggiunto quale istituito dalla sesta direttiva per talune attività di interesse generale, bensì una tassazione autorizzata unicamente per un periodo transitorio. Tale regime eccezionale deve costituire oggetto di interpretazione restrittiva e non può essere esteso pertanto agli Stati membri che si siano informati al principio accolto dalla sesta direttiva, esentando talune attività di interesse generale elencate dall'art. 13 della direttiva medesima.

(v. punti 38, 41, 43-44, 46-48, 52, 54, 58 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

7 dicembre 2006 (*)

«Sesta direttiva IVA – Esenzioni – Artt. 13, parte A, n. 1, lett e), 17, n. 3, lett. b), e 28 quater, parte A, lett. a) – Diritto a detrazione – Fabbricazione e riparazione di protesi dentarie – Operazioni intracomunitarie relative ad operazioni esenti all'interno dello Stato membro – Incidenza del regime derogatorio e transitorio previsto dall'art. 28, n. 3, lett. a), in combinato disposto con l'allegato E, punto 2 – Principio di neutralità fiscale – Armonizzazione parziale dell'IVA»

Nel procedimento C-240/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Cour d'appel (Lussemburgo) con decisione 1° giugno 2005, pervenuta in cancelleria il 3 giugno 2005, nella causa

Administration de l'enregistrement et des domaines

contro

Eurodental Sàrl,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus e A.Ó Caoimh (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

vista l'ordinanza di riapertura della fase orale del procedimento 4 maggio 2006 e in esito all'udienza del 31 maggio 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Administration de l'enregistrement e des domaines, dal sig. A. Kronshagen, avocat;
- per l'Eurodental Sàrl, dai sigg. M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie e R. Muller, avocats;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e U. Forsthoff, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 giugno 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 13, parte A, n. 1, lett. e), 15, nn. 1^o3, 17, n. 3, lett. b), e 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CE, 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), nel testo risultante dalle direttive del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CE (GU L 376, pag. 1), e 14 dicembre 1992, 92/111/CE, che modifica la direttiva 77/388/CE in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la società Eurodental Sàrl (in prosieguo: l'«Eurodental») e l'Administration de l'enregistrement e des domaines di Lussemburgo (in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria competente»), a seguito del diniego di quest'ultima di consentire all'Eurodental di procedere, per gli esercizi 1992 e 1993, alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») gravante a monte delle operazioni di fabbricazione e di riparazione di protesi dentarie nei casi in cui queste sono state effettuate a favore di beneficiari stabiliti in Germania.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva così recita:

«Esenzioni all'interno del paese

A. Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico

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

(...)

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

4 Tuttavia, ai termini dell'art. 28, n. 3, lett. a), della direttiva medesima:

«3. Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4, gli Stati membri possono:

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

5 Il punto 2 di tale allegato elenca le operazioni previste dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della detta direttiva.

6 Il successivo art. 17, intitolato «Origine e portata del diritto a deduzione», prevedeva – nel testo vigente anteriormente all'entrata in vigore della direttiva 91/680 –, ai nn. 2, lett. a), e 3, quanto segue:

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

a) l'(IVA) sul valore aggiunto dovuto 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;

(...)

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

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

b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'(...) articolo 15 (...);

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

7 L'art. 1, punto 22, della direttiva 91/680 ha introdotto, nella sesta direttiva, nel suo testo iniziale, il titolo XVI bis, intitolato «Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri», contenente, in particolare, gli artt. 28 bis - 28 septies. La direttiva 91/680 doveva essere trasposta

nell'ordinamento nazionale entro il 1° gennaio 1993.

8 L'art. 28 bis della sesta direttiva così recita:

«1. Sono parimenti soggetti all'IVA:

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

(...)».

9 L'art. 28 ter, parte A, n. 1, della sesta direttiva precisa quanto segue:

«È considerato luogo d'acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui questi si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente».

10 L'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, e parte B, lett. a), della sesta direttiva dispone quanto segue:

«A. Esenzione delle cessioni di beni

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

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

(...)

B. Esenzione degli acquisti intracomunitari di beni

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

a) gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi sarebbe comunque esentata all'interno del paese».

11 L'art. 28 septies, punto 1, della sesta direttiva così dispone:

«1. Il testo dell'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 4 è sostituito dal testo seguente:

(...)

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

(...)

b) di sue operazioni esenti ai sensi (...) dell'articolo 28 *quater*, punti A e C».

12 Anteriormente al 1° gennaio 1993 le operazioni intracomunitarie ricadevano nell'art. 15 della sesta direttiva, intitolato: «Esenzione delle operazioni all'esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali». I nn. 1°3 e 13 del detto articolo prevedevano, nel testo vigente anteriormente all'entrata in vigore delle direttive e 91/680 e 92/111, quanto segue:

«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:

1. le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto fuori del territorio del paese di cui all'articolo 3;

2. le cessioni di beni spediti o trasportati, da un acquirente che non risieda nel territorio del paese o per conto del medesimo, fuori dal territorio di cui all'articolo 3 (...);

3. le prestazioni di servizi consistenti in lavori inerenti a beni mobili che sono stati acquistati o importati per subire tali lavori nel territorio di cui all'articolo 3 e sono spediti o trasportati fuori dal medesimo dal prestatore o dal destinatario che non sia stabilito all'interno del paese o per loro conto;

(...)

13. le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie ma eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente all'articolo 13, quando esse sono direttamente connesse al transito, all'esportazione di beni o alle importazioni di merci che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 14, paragrafo 1, lettere b) e c), e all'articolo 16, paragrafo 1».

Le normative nazionali

La normativa lussemburghese

13 L'art. 43, n. 1, lett. a) e c), della legge 12 febbraio 1979, recante modifica e integrazione della legge 5 agosto 1969 in materia di imposta sul valore aggiunto (*Memorial A 1979*, pag. 186; in prosieguo: la «legge sull'IVA») disponeva, nel testo vigente anteriormente al 1° gennaio 1993, quanto segue:

«Sono [esenti] dall'[IVA], nei limiti e nelle condizioni che saranno stabilite con regolamento granducale:

a) le cessioni di beni spediti o trasportati verso l'estero dal fornitore o da un terzo agente per suo conto;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate, nell'ambito di un'operazione di perfezionamento attivo, a beni già acquistati o importati ai fini di tale operazione e spediti o trasportati all'estero dal prestatore o da un terzo agente per suo conto».

14 Il medesimo articolo, nel testo vigente successivamente a tale data, come modificato dall'art. II della legge 18 dicembre 1992, recante modifica e integrazione della legge 12 febbraio 1979 in

materia di imposta sul valore aggiunto (*Memorial* A 1992, pag. 3032), dispone, al n. 1, lett. d), quanto segue:

«1. Sono [esenti] dall'[IVA] nei limiti e alle condizioni che verranno stabilite con regolamento granducale:

(...)

d) le cessioni di beni, ai sensi degli artt. 9 e 12, lett. a)?e), spediti o trasportati, dal cedente o da un terzo agente per suo conto ovvero dall'acquirente o da un terzo agente per suo conto, al di fuori del territorio nazionale ma all'interno della Comunità, effettuate a favore di altro soggetto passivo agente nell'ambito della proprio impresa ovvero a favore di persona giuridica non soggetta ad imposta in un altro Stato membro (...)».

15 Ai termini dell'art. 44, n. 1, lett. l), secondo e terzo trattino, della legge sull'IVA:

«1. Sono [esenti] dall'[IVA] nei limiti e alle condizioni che verranno stabiliti con regolamento granducale:

(...)

l) le prestazioni di servizi e le cessioni dei beni seguenti:

(...)

– le prestazioni di servizi effettuate nell'ambito dell'esercizio legale della professione di odontotecnico;

– le cessioni di protesi dentarie effettuate da medici dentisti e da odontotecnici nell'ambito dell'esercizio legale della loro professione».

16 L'art. 49, nn. 1 e 2, lett. a), della legge sull'IVA così recita:

«1. Non è deducibile l'[IVA] gravante sui beni e sui servizi utilizzati per effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi esenti o non ricompresi nella sfera di applicazione dell'imposta.

(...)

2. In deroga alle disposizioni del n. 1, il soggetto passivo è tuttavia autorizzato ad effettuare la deduzione dell'imposta, quando i beni o i servizi vengano utilizzati ai fini:

a) di proprie operazioni esenti ai sensi delle disposizioni previste dall'art. 43 o dalla relativa normativa di esecuzione».

La normativa tedesca

17 Ai termini dell'art. 4, punto 14, quarto periodo, della legge sull'imposta sul valore aggiunto (*Umsatzsteuergesetz*; in prosieguo: la «UStG»), l'esenzione delle operazioni afferenti l'attività, segnatamente, di dentista non si applica alla cessione o alla riparazione di protesi dentaria e di apparecchi di ortodonzia quando l'imprenditore li abbia fabbricati o riparati nella propria impresa.

18 Ai termini dell'art. 12, n. 2, punto 6, dell'UStG, tali operazioni sono assoggettate ad aliquota ridotta.

La causa principale e le questioni pregiudiziali

19 L'Eurodental è una società stabilita a Lussemburgo la cui attività consiste essenzialmente nel fabbricare e riparare protesi dentarie per clienti stabiliti in Germania.

20 Con decisione 26 marzo 1997, la competente amministrazione finanziaria negava all'Eurodental, per gli esercizi 1992 e 1993, la detrazione dell'IVA a monte gravante sui beni utilizzati per effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi a favore di clienti stabiliti in Germania, sulla base del rilievo che l'art. 44 della legge sull'IVA prevarrebbe sull'art. 43 della medesima, nel testo vigente anteriormente e successivamente al 1° gennaio 1993, ragion per cui l'art. 49, n. 2, lett. a), della legge stessa, che autorizza la detrazione dell'IVA a monte, non troverebbe applicazione.

21 Il Tribunal d'arrondissement (Lussemburgo), adito dall'Eurodental con domanda di annullamento, dichiarava, con sentenza 16 dicembre 2002, in riforma della detta decisione, che la detrazione era stata erroneamente negata. Dopo aver rilevato che i menzionati artt. 43 e 44 riguardano ognuno operazioni distinte – ove il primo attiene alle operazioni non destinate all'interno del paese, mentre il secondo riguarda le operazioni effettuate sul territorio del medesimo –, il detto giudice rilevava che l'art. 49 della legge sull'IVA autorizzava la detrazione dell'IVA a monte per le operazioni previste dall'art. 43 della legge medesima, nel testo vigente anteriormente e successivamente al 1° gennaio 1993, a prescindere dal regime di esenzione dell'IVA applicabile all'interno del paese. Nessuna disposizione nazionale consentirebbe di affermare il primato dell'art. 44 della legge sull'IVA rispetto a quest'ultima disposizione.

22 Avverso tale decisione la competente amministrazione finanziaria interponeva appello dinanzi al giudice del rinvio. Rilevando che nei testi legislativi non si rinviene soluzione della questione se l'art. 13 della sesta direttiva prevalga o meno sull'art. 28 quater della medesima, la Cour d'appel decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una cessione di beni che, qualora effettuata all'interno di uno Stato membro, sia esente da IVA ai sensi dell'art. 13, [parte A], n. 1, lett. e), della sesta direttiva (...) e non dia diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte ai sensi dell'art. 17 della detta direttiva, ricada nella sfera di applicazione, rispettivamente, dell'art. 15, nn. 1 e 2, della detta direttiva, nel testo vigente precedentemente al 1° gennaio 1993, nonché dell'art. 28 quater, [parte A], lett. a), e, di conseguenza, in quella dell'art. 17, n. 3, lett. b), della direttiva medesima, che consente la detrazione dell'imposta assolta a monte qualora il bene sia ceduto da un operatore con sede in uno Stato membro della Comunità ad altro operatore stabilito in un altro Stato membro e qualora siano soddisfatti i requisiti ai fini dell'applicazione, rispettivamente, dell'art. 15, nn. 1 e 2, della detta direttiva, nel testo vigente precedentemente al 1° gennaio 1993, e dell'art. 28 quater, [parte A], lett. a), applicabile a decorrere dal 1° gennaio 1993.

2) Se una prestazione di servizi che, qualora effettuata all'interno di uno Stato membro, sia esente da IVA ai sensi dell'art. 13, [parte A], n. 1, lett. e), della sesta direttiva (...), e non dia diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte ai sensi dell'art. 17 della detta direttiva, ricada nella sfera di applicazione, rispettivamente, dell'art. 15, n. 3, della detta direttiva, nel testo vigente precedentemente al 1° gennaio 1993 (non essendo prevista per il 1993 alcuna disposizione di esenzione), e, di conseguenza, in quella dell'art. 17, n. 3, lett. b), della direttiva medesima, che consente la detrazione dell'imposta assolta a monte qualora la detta prestazione sia effettuata da un operatore con sede in uno Stato membro della Comunità a favore di un operatore stabilito in un altro Stato membro e qualora siano soddisfatti i requisiti ai fini dell'applicazione, rispettivamente, dell'art. 15, n. 3, della detta direttiva, nel testo vigente precedentemente al 1° gennaio 1993».

Sulle questioni pregiudiziali

23 Con le due questioni pregiudiziali, che appare opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se operazioni quali la fabbricazione e la riparazione di protesi dentarie, esenti dall'IVA in quanto attività di interesse generale se compiute all'interno di uno Stato membro, possano dar luogo alla detrazione dell'IVA a monte quando rivestano carattere di operazioni intracomunitarie.

24 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda, come emerge dal tenore delle questioni, da un lato, la cessione di beni e la prestazione di servizi effettuate anteriormente al 1° gennaio 1993 e, dall'altro, la cessione di beni effettuata successivamente a tale data. Essa non verte, per conto, sulle prestazioni di servizi effettuate successivamente al 1° gennaio 1993.

25 Si deve rammentare che l'art. 13, parte A, della sesta direttiva prevede l'esenzione dell'IVA per talune attività di interesse generale, tra cui, ai termini del n. 1, lett. e), di tale disposizione, le prestazioni di servizi effettuate dagli odontotecnici nell'esercizio della loro professione nonché le forniture di protesi dentarie dai medesimi effettuate.

26 Ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva medesima, quando un soggetto passivo fornisce beni o servizi ad un altro soggetto passivo che li utilizzi per effettuare operazioni esenti ex art. 13, parte A, della direttiva stessa, questi non ha, in linea di principio, il diritto di detrarre l'IVA a monte, in quanto, in tal caso, i beni ed i servizi di cui trattasi non sono stati utilizzati per operazioni soggette ad imposta (v., in tal senso, sentenze 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53, punto 44, e 26 settembre 1996, causa C-302/93, Debouche, Racc. pag. I-4495, punto 16).

27 Nella specie, dalla decisione di rinvio emerge che nella controversia principale è pacifico che le operazioni effettuate dalla Eurodental ricadano nella sfera di applicazione di queste ultime disposizioni in quanto compiute all'interno dello Stato membro in cui la detta società è stabilita. Con la domanda di pronuncia pregiudiziale il giudice del rinvio intende, quindi, unicamente accertare se le dette operazioni continuino a ricadere nella sfera di applicazione delle stesse disposizioni quando siano compiute a favore di clienti stabiliti in un altro Stato membro, nella specie in Germania.

28 Trattandosi di operazioni di natura intracomunitaria, l'art. 15, nn. 1^o e 3, della sesta direttiva, nel testo vigente anteriormente al 1° gennaio 1993, prevedeva l'esenzione delle cessioni e delle prestazioni di servizi attinenti a beni spediti o trasportati al di fuori dello Stato membro. Successivamente a tale data, l'esenzione di tali cessioni verso un altro Stato membro è prevista dall'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della direttiva stessa. Ai sensi del precedente art. 17, n. 3, lett. b), nel testo risultante dall'art. 28 septies, punto 1, della direttiva medesima, tali operazioni autorizzano la detrazione dell'IVA a monte nello Stato membro di partenza della

spedizione o del trasporto intracomunitario dei beni (v. sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04, EMAG Handel Eder, Racc. pag. I-3227, punto 30).

29 La competente amministrazione finanziaria ritiene, tuttavia, che le operazioni intracomunitarie oggetto della causa principale non consentano il diritto alla detrazione, in quanto l'art 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva – che prevede un'esenzione speciale – prevarrebbe sulle disposizioni più generali previste agli artt. 15 e 28 quater, parte A, lett. a), della direttiva stessa.

30 Per contro, secondo la Eurodental, atteso che l'art. 13 della sesta direttiva, da un lato, ed i successivi artt. 15 e 28 quater, dall'altro, presentano sfere di applicazione differenti, il detto art. 13 non potrebbe prevalere su questi ultimi. Infatti, dal tenore del titolo delle dette singole disposizioni emergerebbe che l'art. 13 della direttiva si applicherebbe unicamente alle operazioni effettuate all'interno dello Stato membro, mentre le operazioni tra Stati membri ricadrebbero, dal canto loro, nella sfera dei successivi artt. 15 e 28 quater.

31 A tal riguardo si deve osservare che, come sostenuto dalla Eurodental, l'art. 13 della sesta direttiva riguarda, come risulta dal tenore del suo titolo, le esenzioni «all'interno del paese», mentre i successivi artt. 15, nel testo vigente anteriormente al 1° gennaio 1993, e 28 quater, applicabile successivamente a tale data, attengono rispettivamente, come emerge dai loro titoli, alle «operazioni all'esportazione» e agli «acquisti intracomunitari».

32 Tuttavia, contrariamente a quanto sostenuto dalla Eurodental, non risulta peraltro che un'operazione contemplata dall'art. 13 della sesta direttiva ricada necessariamente, quando rivesta carattere intracomunitario – e unicamente per tale motivo –, nella sfera dei detti artt. 15 e 28 quater, con la conseguenza che, in considerazione del rinvio operato dall'art. 17, n. 3, lett. b), della direttiva medesima a queste ultime disposizioni, tale operazione potrebbe consentire la detrazione dell'IVA a monte.

33 Infatti, solamente a titolo eccezionale la sesta direttiva prevede, segnatamente, all'art. 17, n. 3, lett. b), il diritto alla detrazione dell'IVA relativa a beni o a servizi utilizzati per operazioni esenti (v. in tal senso, la sentenza 6 aprile 1995, causa C-24/94, BLP Group, Racc. pag. I-983, punto 23). Pertanto, il tenore utilizzato dalla direttiva a tal riguardo dev'essere interpretato restrittivamente.

34 Orbene, se è pur vero che l'art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva rinvia, in termini generali, alle disposizioni della direttiva medesima relative all'esenzione delle operazioni intracomunitarie, vale a dire, rispettivamente, al precedente art. 15 per il periodo antecedente al 1° gennaio 1993 ed al successivo art. 28 quater per il periodo successivo alla data medesima, si deve necessariamente rilevare che tale disposizione non si riferisce minimamente alle esenzioni previste dall'art. 13 della direttiva stessa a favore di talune attività.

35 Al contrario, anteriormente al 1° gennaio 1993, l'art. 15 della sesta direttiva, cui faceva rinvio il successivo art. 17, n. 3, lett. b), escludeva espressamente, al n. 13, le prestazioni di servizi esenti ai sensi dell'art. 13 della direttiva medesima qualora fossero direttamente connesse a talune operazioni transfrontaliere.

36 Inoltre, l'art. 17, n. 3, lett. c), della sesta direttiva riconosce specificamente il diritto alla detrazione dell'imposta per quanto attiene a talune operazioni esenti ai sensi dell'art. 13, lett. b), della direttiva stessa. Come correttamente rilevato dalla Commissione delle Comunità europee, tale disposizione risulterebbe priva di oggetto se le esenzioni previste dall'art. 13 della direttiva fossero già ricomprese nel n. 3, lett. b, del detto art. 17.

37 Pertanto, malgrado il menzionato tenore dei titoli delle pertinenti disposizioni della sesta

direttiva, dall'esame del loro contenuto emerge che le operazioni esenti ai sensi dell'art. 13 della direttiva stessa non consentono il diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte, anche quando tali operazioni rivestano carattere intracomunitario.

38 Tale interpretazione, dedotta dal tenore letterale stesso della sesta direttiva, trova conferma sia negli obiettivi da questa perseguiti sia nella sua ratio e nel principio di neutralità fiscale.

39 Per quanto attiene, in primo luogo, all'obiettivo perseguito dalla sesta direttiva, si deve rammentare che, per effetto dell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), il principio del sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare, nella Comunità, ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione (v. ordinanza 3 marzo 2004, causa C-395/02, *Transport Service*, Racc. pag. I-1991, punto 20).

40 Orbene, come correttamente rilevato dalla competente amministrazione finanziaria e dalla Commissione, se operazioni intracomunitarie come quelle oggetto della causa principale consentissero il diritto alla detrazione dell'IVA a monte nello Stato membro di partenza, queste potrebbero essere effettuate nella Comunità in esenzione totale dall'IVA. Infatti, nell'eventualità in cui tali operazioni siano esenti all'interno dello Stato membro di destinazione ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva, da un lato, esse risulterebbero necessariamente esenti in tale Stato membro quali acquisti intracomunitari ai termini dell'art. 28 quater, parte B, lett. a), della direttiva e, dall'altro, non potrebbero dar luogo ad alcuna riscossione dell'IVA nello Stato membro d'origine, in quanto l'imposta a monte verrebbe dedotta e, per effetto dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della direttiva medesima, non avrebbe luogo nessuna imposizione.

41 Dalla finalità del sistema comune dell'IVA e del regime transitorio istituito dalla direttiva 91/680 ai fini della tassazione degli scambi tra gli Stati membri emerge che un soggetto passivo che benefici di un'esenzione e che, conseguentemente, non abbia diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte all'interno di uno Stato membro non può nemmeno godere di tale diritto quando l'operazione interessata rivesta carattere intracomunitario (v., in tal senso, sentenza *Debouche*, cit., punto 15).

42 Tale principio è sancito dall'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, in quanto, per effetto di tale disposizione, il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ad un'operazione effettuata all'estero è esclusa quando tale operazione non dia luogo a detrazione all'interno dello Stato membro.

43 Per quanto attiene, in secondo luogo, alla ratio della sesta direttiva, si deve osservare che le esenzioni previste all'art. 13, parte A, della medesima, essendo disposte unicamente a favore di talune attività di interesse generale elencate e descritte dettagliatamente nella disposizione medesima, rivestono natura specifica (v., in tal senso, sentenza 20 novembre 2003, causa C-307/01, *D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, Racc. pag. I-3989, punto 54). Per contro, l'esenzione a favore delle operazioni di natura intracomunitaria risultante dall'art. 15 della direttiva stessa per il periodo anteriore al 1° gennaio 1993, e prevista dall'art. 28 quater della medesima per il periodo successivo a tale data, riveste natura generale, riguardando in modo indeterminato le operazioni economiche fra gli Stati membri.

44 Ciò premesso, risponde alla ratio della sesta direttiva il fatto che il regime applicabile alle esenzioni specifiche previste all'art. 13, parte A, di tale direttiva prevalga su quello applicabile alle esenzioni generali previste dalla direttiva stessa con riguardo alle operazioni di natura intracomunitaria.

45 Contrariamente a quanto sostenuto dal governo tedesco, tale rilievo non viene messo minimamente in discussione dall'art. 26 ter, parte G, n. 1, della sesta direttiva. Infatti, per quanto – come affermato da tale governo – possa essere dedotto dalle disposizioni di tale articolo, che istituisce un regime particolare di imposizione per l'oro da investimento, che uno Stato membro non può rinunciare ad applicare l'esenzione delle cessioni intracomunitarie concernenti tale prodotto, laddove, in presenza di talune condizioni, può, in linea di principio, rinunciare ad applicare l'esenzione prevista da tale regime ad operazioni specifiche effettuate nello Stato membro medesimo, tale circostanza non dimostrerebbe minimamente il primato della prima esenzione sulla seconda, bensì confermerebbe tutt'al più che ognuna di tali esenzioni obbedisce a regole proprie di tenore e finalità differenti.

46 Infine, per quanto attiene, in terzo luogo, al principio di neutralità fiscale, si deve rammentare che tale principio osta, in particolare, a che prestazioni analoghe, che si trovino quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (v., in tal senso, sentenza 26 maggio 2005, causa C?498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I?4427, punto 54).

47 Orbene, se le operazioni oggetto della causa principale consentissero il diritto alla detrazione dell'imposta quando rivestano carattere intracomunitario, il detto principio non risulterebbe rispettato, in quanto le stesse operazioni, laddove siano compiute all'interno di uno Stato membro, non danno luogo, di per se stesse, a detrazione. Conseguentemente, i soggetti passivi che effettuino un'operazione intracomunitaria si troverebbero in una posizione più vantaggiosa rispetto ai soggetti passivi che effettuino un'operazione interna (v., in tal senso, sentenza Debouche, cit., punto 19).

48 Il governo tedesco sottolinea tuttavia che, nella causa principale, poiché la Repubblica federale di Germania applica il regime transitorio previsto dall'art. 28, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, in combinato disposto con il punto 2 dell'allegato E della direttiva medesima – regime che consente a tale Stato di continuare a tassare le operazioni di cui trattasi –, queste potrebbero subire una doppia imposizione, in quanto potrebbero essere nuovamente tassate in tale Stato membro per effetto della detta disposizione, letta nel combinato disposto con gli artt. 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, e 28 ter, parte A, n. 1, della stessa direttiva, mentre l'IVA versata a monte a Lussemburgo non potrebbe essere portata in detrazione. Per contro, le stesse operazioni, benché tassabili quando siano effettuate all'interno del detto Stato membro, darebbero luogo a detrazione. Né risulterebbe che i soggetti passivi stabiliti in Germania sarebbero avvantaggiati rispetto ai loro concorrenti stabiliti a Lussemburgo.

49 Tale argomento, contestato dalla Commissione e dall'amministrazione finanziaria competente, non può trovare accoglimento.

50 Si deve rammentare che il regime comunitario dell'IVA costituisce il risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali nell'ambito degli artt. 93 CE e 94 CE. Come la Corte ha più volte rilevato, tale armonizzazione, nel modo in cui è stata realizzata da una serie di direttive e, in particolare, dalla sesta direttiva, è ancora parziale (sentenza 5 dicembre 1989, causa C?165/88, ORO Amsterdam Beheer e Concerto, Racc. pag. I?4081, punto 21).

51 La prevista armonizzazione non è stata quindi ancora realizzata, considerato che la sesta direttiva ha autorizzato senza riserve gli Stati membri, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. a), della medesima, a continuare a mantenere in vigore talune disposizioni della loro normativa nazionale anteriori alla sesta direttiva, disposizioni che, in assenza di tale autorizzazione, risulterebbero incompatibili con la direttiva stessa (v., in tal senso, sentenza 13 luglio 2000, causa C-36/99, *Idéal tourisme*, Racc. pag. I-6049, punto 38).

52 Orbene, se è pur vero che uno Stato membro che, come la Repubblica federale di Germania, mantenga tali disposizioni nella propria normativa nazionale, non viola la sesta direttiva (v., in tal senso, la sentenza *Idéal tourisme*, cit., punto 38), resta il fatto che la tassazione consentita dall'art. 28, n. 3, lett. a), della direttiva stessa non costituisce una tassazione armonizzata, che faccia parte integrante del regime dell'IVA quale istituito dalla sesta direttiva per talune attività di interesse generale, bensì una tassazione autorizzata unicamente per un periodo transitorio (v., in tal senso, sentenza 7 marzo 2002, causa C-169/00, *Commissione/Finlandia*, Racc. pag. I-2433, punto 34). L'art. 28, n. 4, della sesta direttiva mira all'eliminazione di tale regime derogatorio e transitorio (v., in tal senso, sentenze 29 aprile 1999, causa C-136/97, *Norbury Developments*, Racc. pag. I-2491, punto 19, e *Ideal tourisme*, cit., punto 32).

53 Si deve quindi necessariamente rilevare che la particolare situazione di cui si avvale il governo tedesco nella specie per giustificare la detrazione dell'IVA a monte a Lussemburgo, situazione che non ha del resto indotto il giudice del rinvio a modulare le proprie questioni pregiudiziali sulla base del regime dell'IVA applicato da tale Stato membro di destinazione, deriva, al tempo stesso, dal fatto che la facoltà, concessa dal regime transitorio di continuare a tassare le operazioni di cui trattasi, non è stata ancora eliminata e dalla scelta della Repubblica federale di Germania di optare per tale regime derogatorio di natura transitoria, ragion per cui tale situazione è collegata al fatto che l'IVA non è stata ancora oggetto, allo stato attuale, di un'armonizzazione completa da parte del legislatore comunitario.

54 Orbene, il regime eccezionale, previsto dall'art. 28, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, deve costituire oggetto di interpretazione restrittiva (v., in tal senso, sentenza *Commissione/Finlandia*, cit., punto 34) e non può essere esteso pertanto agli Stati membri che si siano informati al principio accolto dalla sesta direttiva, esentando talune attività di interesse generale elencate all'art. 13 della direttiva medesima. Non può infatti ammettersi che sull'obbligo di questi ultimi Stati membri di non concedere la detrazione – ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva stessa – dell'IVA gravante a monte sulle dette attività esenti possa incidere la decisione di un altro Stato membro di optare per un regime derogatorio e transitorio, tanto più ove si consideri che l'eliminazione di quest'ultimo regime costituisce l'obiettivo perseguito dall'art. 28, n. 4, della sesta direttiva.

55 Una siffatta estensione sarebbe d'altronde contraria all'art. 28, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, atteso che tale disposizione non consente ad uno Stato membro che, come il Granducato del Lussemburgo, esenti l'operazione di cui trattasi in applicazione del regime armonizzato previsto dall'art. 13 della direttiva di introdurre o reintrodurre un regime di tassazione per tale operazione, consentendo così il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte, ancorché al fine di rimediare ad un'eventuale distorsione della concorrenza che possa compromettere il principio comunitario di parità di trattamento che, in materia di IVA, si riflette nel principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenze 17 ottobre 1991, causa C-35/90, *Commissione/Spagna*, Racc. pag. I-5073, punti 8 e 9, e *Idéal tourisme*, cit., punto 33). Per contro, tenuto conto della natura transitoria del regime derogatorio di tassazione per il quale ha optato la Repubblica federale di Germania, nulla impedisce a quest'ultima, conformemente all'obiettivo perseguito dall'art. 28, n. 4, della sesta direttiva, di decidere di esentare parimenti, come postulato in linea di principio dalla

direttiva stessa, l'operazione di cui trattasi al fine di far venir meno tale distorsione della concorrenza (v., in tal senso, sentenza *Idéal tourisme*, cit., punto 33).

56 A tal riguardo si deve sottolineare, in particolare, che la circostanza secondo cui il mantenimento in taluni Stati membri del regime derogatorio e transitorio di cui trattasi potrebbe eventualmente implicare distorsioni della concorrenza in Germania non può minimamente autorizzare quest'ultimo Stato membro a creare esso stesso distorsioni della concorrenza a detrimento degli Stati che abbiano trasposto le disposizioni della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza 27 ottobre 1992, causa C-74/91, Commissione/Germania, Racc. pag. I-5437, punto 25). Orbene, ciò si verificherebbe nella specie se la Eurodental venisse autorizzata a detrarre l'IVA a Lussemburgo, considerato che, in tal caso, le operazioni interne a tale Stato membro, che non consentono il diritto alla detrazione dell'imposta a monte, risulterebbero sfavorite rispetto alle operazioni intracomunitarie effettuate a partire dallo Stato medesimo.

57 Per quanto attiene alla particolare situazione invocata dal governo tedesco, spetta quindi al legislatore comunitario adottare tutti i necessari provvedimenti per istituire il regime comunitario definitivo delle esenzioni dall'IVA e realizzare, in tal modo, la graduale armonizzazione delle normative nazionali in materia di IVA, che costituisce l'unico strumento idoneo per eliminare le distorsioni di concorrenza risultanti dall'esistenza dei regimi derogatori e transitori consentiti dalla sesta direttiva (v., in tal senso, sentenze 5 ottobre 1999, causa C-305/97, *Royscot e a.*, Racc. pag. I-6671, punto 31, e *Idéal tourisme*, cit., punto 39).

58 Conseguentemente, le questioni pregiudiziali devono essere risolte nel senso che un'operazione esente dall'IVA all'interno di uno Stato membro per effetto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva non consente il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della direttiva medesima, ancorché costituisca un'operazione intracomunitaria, a prescindere dal regime dell'IVA applicabile nello Stato membro di destinazione.

Sulle spese

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

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

Un'operazione esente dall'imposta sul valore aggiunto all'interno di uno Stato membro per effetto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nel testo risultante dalle direttive del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE, e 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione, non consente il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della direttiva medesima, ancorché costituisca un'operazione intracomunitaria, a prescindere dal regime di imposta sul valore aggiunto applicabile nello Stato membro di destinazione.

Firme

* Lingua processuale: il francese.