

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

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

DÁMASO RUIZ JARABO COLOMER

presentate il 22 giugno 2006 1(1)

**Causa C-240/05**

**Administration de l'enregistrement et des domaines**

**contro**

**Eurodental Sàrl**

(Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour d'appel del Granducato di Lussemburgo)

«Sesta direttiva IVA – Operazioni effettuate all'interno del paese – Esenzioni – Protesi dentarie – Diritto alla deduzione dell'IVA – Cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitarie – Esenzioni – Operazioni che sarebbero parimenti esenti da imposta qualora venissero effettuate unicamente all'interno del paese – Principio di neutralità»

## **I – Introduzione**

1. La sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto (2) (in prosieguo: l'«IVA») prevede sia esenzioni applicabili ad operazioni di carattere interno, che non danno luogo al diritto di dedurre l'imposta assolta, sia esenzioni a favore di talune operazioni intracomunitarie, che beneficiano di tale detrazione.

2. La Cour d'appel (Corte d'appello) di Lussemburgo chiede se un'attività economica che, qualora effettuata all'interno di uno Stato membro, sia esente da IVA senza dar diritto alla deduzione dell'imposta versata a monte, sia soggetta allo stesso regime qualora implichi operazioni transfrontaliere.

3. La presente questione pregiudiziale verte sull'interconnessione esistente tra, da un lato, le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva a favore di determinate operazioni effettuate all'interno di un paese, e, dall'altro, le esenzioni a favore delle operazioni internazionali, previste, rispettivamente, dall'art. 15 della medesima direttiva, per le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate anteriormente al 1° gennaio 1993, e dall'art. 28 quater (3), per le operazioni internazionali, effettuate dopo la data suindicata.

4. In particolare, si chiede alla Corte di chiarire se, con riguardo ad attività di realizzazione e di riparazione di protesi dentarie effettuate in Lussemburgo, che beneficiano della suddetta esenzione fiscale, debba essere applicato il regime impositivo previsto nel caso in cui i clienti risiedano in Germania.

## II – La sesta direttiva

### A – *Esenzione delle attività svolte all'interno del paese*

5. La sesta direttiva assoggetta ad imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (4) effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da chiunque eserciti in modo indipendente un'attività di produttore, commerciante o di prestatore di servizi, comprese le professioni liberali (artt. 2, n. 1, e 4, nn. 1 e 2).

6. Nell'ambito del Capo X che disciplina le esenzioni, l'art. 13 riguarda specificamente le esenzioni applicabili alle operazioni effettuate all'interno del paese; il detto articolo menziona, alla parte A, tra le esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico, «le prestazioni dei servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici» [n. 1, lett. e)].

7. Come si deduce a contrario dall'art. 17, nn. 1 e 2, tali benefici fiscali impediscono di dedurre l'imposta assolta a monte, salvo il caso in cui i beni e i servizi considerati siano impiegati dal soggetto passivo ai fini di proprie operazioni soggette ad imposta.

8. L'art. 28, n. 3, lett. a), ha consentito agli Stati membri, per la durata del periodo transitorio definito all'art. 4, di continuare ad applicare l'IVA alle operazioni esenti ai sensi dell'art. 13, elencate nell'allegato E, il cui n. 2 menziona, appunto, le operazioni di cui all'art. 13 parte A, n. 1, lett. e). Ai sensi dell'art. 4, n. 14, quarto periodo, dell'Umsatzsteuergesetz del 1991 (legge tedesca relativa all'imposta sul valore aggiunto del 1991) (5), l'esenzione a favore dei medici e degli odontoiatri non si applica alla cessione o alla riparazione di protesi dentarie e di apparecchi odontoiatrici che siano realizzati o riparati dall'imprenditore all'interno del proprio laboratorio.

### B – *Le esenzioni a favore delle operazioni intracomunitarie*

1. Operazioni effettuate anteriormente al 1° gennaio 1993

9. Nella versione originale della sesta direttiva tali operazioni venivano assimilate alle operazioni extracomunitarie ed erano contemplate dall'art. 15, i cui primi tre punti esentavano le cessioni di beni spediti o trasportati al di fuori di uno Stato membro e le prestazioni di servizi inerenti a tali beni (6).

10. L'art. 17, n. 3, lett. b), consentiva, in tali casi, di dedurre le imposte versate a monte.

2. Periodo successivo al 1° gennaio 1993

11. La direttiva 91/680 ha inserito nella sesta direttiva il nuovo titolo XVI bis, che istituisce il «regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri», con l'obiettivo di agevolare, in seguito all'abolizione, a decorrere dal 1° gennaio 1993, dei controlli alle frontiere interne, il passaggio ad un regime definitivo di tassazione degli scambi all'interno del sistema comune dell'IVA (7).

12. Tale regime provvisorio assoggetta ad IVA «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 [art. 28 bis, n. 1, lett. a), primo periodo].

13. Vengono esentate le cessioni di beni «spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto (...) 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» [art. 28 quater, punto A, lett. a)]. Vengono altresì esentati gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi sarebbe comunque esentata all'interno del paese [art. 28 quater, punto B, lett. a)].

14. Infine, l'art. 17, n. 3, come modificato dall'art. 28 septies, n. 1, consente di dedurre l'IVA versata a monte, nella misura in cui i beni e i servizi siano utilizzati dal soggetto passivo ai fini di 1) sue operazioni relative ad attività economiche soggette ad imposta, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese [lett. a)]; e 2) di sue operazioni esenti ai sensi degli artt. 15 e 28 quater, punti A e C [lett. b)].

### **III – Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

15. La società Eurodental SARL, con sede a Lussemburgo, esegue attività di realizzazione e di riparazione di protesi dentarie per clienti stabiliti in Germania.

16. Con decisione del 26 marzo 1997, l'Amministrazione del Granducato di Lussemburgo negava a tale società la possibilità di detrarre l'IVA versata a monte in relazione ai beni utilizzati ai fini della cessione di protesi e della prestazione di servizi in Germania, in base al rilievo che l'art. 44 della legge 12 febbraio 1979, che modifica ed integra la legge 5 agosto 1969 sull'IVA (8) (disposizione che stabilisce l'esenzione da IVA delle protesi dentarie) prevarrebbe sull'art. 43 (che disciplina l'esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni), impedendo quindi l'applicazione dell'art. 49, n. 2, lett. a), che consente la detrazione dell'imposta gravante sui beni utilizzati per le attività di cui all'art. 43.

17. Con sentenza pronunciata il 16 dicembre 2002 il Tribunale d'arrondissement (giudice di primo grado) riteneva che la richiesta di detrazione dell'IVA fosse stata illegittimamente respinta, in base al rilievo che i menzionati artt. 43 e 44 riguarderebbero operazioni diverse: infatti, il primo, riguarderebbe operazioni destinate all'estero, mentre il secondo le operazioni all'interno del paese. L'art. 49 si applicherebbe alle operazioni del primo tipo, a prescindere dalla loro natura, cosicché nessuna disposizione consentirebbe di concludere a favore del primato dell'art. 44 sull'art. 43. Secondo il detto giudice, una cessione intracomunitaria di beni comporterebbe sempre il diritto alla deduzione (9).

18. Tale sentenza veniva impugnata dall'Amministrazione finanziaria lussemburghese, a parere della quale l'interpretazione accolta dai giudici di primo grado accorderebbe un trattamento più favorevole alle vendite di protesi dentarie destinate ai clienti tedeschi rispetto alle vendite di protesi effettuate all'interno del Granducato, in contrasto con il principio di neutralità del sistema comune dell'IVA.

19. A parere della Cour d'appel il tenore delle disposizioni controverse non consentirebbero di risolvere la lite; veniva quindi deciso di sottoporre alla Corte di giustizia 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 assoluta 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 assoluta 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».

#### **IV – Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia**

20. Hanno presentato osservazioni scritte, entro il termine a tal fine previsto dall'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia, la Eurodental, l'Amministrazione lussemburghese convenuta nella causa principale, il governo tedesco e la Commissione.

21. Dato che nessuno degli interessati ha chiesto di essere sentito, la stessa Corte di giustizia, nella riunione generale tenutasi il 13 dicembre 2005, ha deciso di statuire, conformemente all'art. 104, n. 4, del regolamento di procedura, reputando non necessaria la presentazione di conclusioni da parte dell'avvocato generale.

22. In sede di deliberazione, la III sezione, cui era stata assegnata la causa, ha deciso, in data 6 aprile 2006, di rimettere la causa stessa alla riunione generale, che, il successivo 25 aprile, ha confermato la precedente assegnazione, ritenendo tuttavia opportuno richiedere la redazione di conclusioni da parte dell'avvocato generale e procedere allo svolgimento di un'udienza, chiedendo alle parti di esprimersi per iscritto in merito alla rilevanza, ai fini della soluzione della causa principale, della scelta effettuata dalla Repubblica federale di Germania ex art. 28, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, di assoggettare ad imposta, in via temporanea, la cessione e la riparazione di protesi dentarie e di apparecchi di ortodonzia per i professionisti stabiliti nel suo territorio.

23. All'udienza, tenutasi il 31 maggio 2006, sono intervenuti i rappresentanti di Eurodental e la Commissione, ciascuno insistendo sulla propria posizione.

#### **V – Esame delle questioni pregiudiziali**

24. Le presenti questioni pregiudiziali, che possono essere sintetizzate in una questione unica, offrono l'opportunità di esaminare due categorie di esenzioni previste dalla sesta direttiva: una prima categoria che riguarda talune attività interne di interesse generale, previste dall'art. 13, parte A, n. 1, e le esenzioni a favore delle operazioni intracomunitarie. La prima questione si riferisce alle cessioni di beni effettuate anteriormente e successivamente al 1° gennaio 1993, mentre la seconda riguarda le prestazioni di servizi anteriori a tale data.

25. Il conflitto all'origine della controversia è sorto dal fatto che le attività imprenditoriali oggetto della causa principale possono ricadere nell'ambito di ambedue le categorie di esenzione, vuoi per la loro natura (attività consistenti nella realizzazione e nella riparazione di protesi dentarie), vuoi in base alle modalità con cui vengono effettuate (dimensione intracomunitaria), ma con conseguenze diverse; infatti, nel caso in cui vengano fatte rientrare nella prima categoria, non sorge alcun diritto a dedurre l'IVA versata a monte, al contrario di quanto invece accadrebbe ove si facciano ricadere nella seconda categoria.

26. La soluzione di tale problema richiede un duplice esame, vale a dire un esame delle dette esenzioni dalla prospettiva della neutralità dell'imposta ed un esame della situazione particolare e transitoria delle operazioni intracomunitarie.

*A – Il principio di neutralità con riferimento alle esenzioni applicabili all'interno del paese*

27. L'IVA colpisce i consumi quali manifestazioni indirette della capacità contributiva delle persone, obiettivo che realizza colpendo l'attività degli imprenditori o dei liberi professionisti, i quali, attraverso la tecnica della ripercussione, trasferiscono tale onere sul consumatore finale. In tal modo si realizza un'imposizione «neutrale», in quanto si viene a colpire solo l'ultimo anello della catena commerciale, ossia il soggetto che riceve il bene o fruisce della prestazione.

28. Tale esigenza strutturale implica che colui che interviene in uno stadio intermedio del processo di distribuzione possa dedurre l'imposta assolta, come enunciato dall'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva. Il soggetto passivo, qualora utilizzi i beni e servizi sui quali abbia pagato l'imposta per proprie operazioni imponibili, è autorizzato a dedurre il relativo onere dall'imposta di cui è debitore. Ne discende che, nel caso in cui il soggetto passivo utilizzi i detti beni e servizi per operazioni non imponibili o esenti da imposta, non si verifica alcuna riscossione e, conseguentemente, il diritto a deduzione non sorge, non sussistendo un obbligo fiscale (10).

29. In linea con tale orientamento, nella sentenza BLP Group (11) è stato affermato che, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalle direttive comunitarie, quando un soggetto passivo utilizza un servizio sul quale ha pagato l'IVA per un'operazione che ne è esente, tale soggetto non ha diritto a detrarre l'imposta versata a monte, anche nel caso in cui lo scopo ultimo dell'operazione sia la realizzazione di un'attività soggetta ad imposta.

*B – Il regime transitorio relativo alla circolazione intracomunitaria dei beni*

30. Come ho rilevato precedentemente (v. supra paragrafo 11), la sesta direttiva è stata modificata dalla direttiva 91/680/CEE, con l'obiettivo di facilitare, una volta soppressi i controlli alle frontiere interne, il passaggio ad un regime definitivo di tassazione degli scambi nell'ambito del sistema comune dell'IVA, stabilendo a tale scopo l'imposizione dello Stato membro di origine dei beni. Ciononostante, poiché al 31 dicembre 1992 (cioè un giorno prima di tale soppressione) non sussistevano ancora le condizioni necessarie per realizzare tale obiettivo, la direttiva ha mantenuto, per un periodo tuttora vigente, la regola dell'imposizione dello Stato membro di destinazione. Per tale motivo, l'art. 28 quater, parte A, lett. a), ha introdotto l'esenzione delle cessioni di beni intracomunitarie, facendo sí che gli acquisti appartenenti a tale categoria vengano gravati da imposta nello Stato membro ospitante.

31. Ciò significa che, nel periodo di passaggio verso tale regime definitivo, sono gravati da imposta, in via temporanea, gli acquisti effettuati all'interno della Comunità da soggetti passivi o da persone giuridiche non ricomprese nella suddetta categoria, considerando pertanto come luogo della prestazione imponibile lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente [artt. 28 bis, n. 1, lett. a), e 28 ter, parte A, n. 1, della sesta direttiva].

32. Tali norme si giustificano in base al rilievo che, poiché l'IVA viene riscossa nel paese ospitante, la neutralità può essere garantita solo allorché colui che paga tale imposta sia autorizzato a ripercuoterla o a dedurla, non essendo egli il consumatore finale, bensì un soggetto passivo che si serve dei detti beni in fattispecie effettivamente soggette ad imposta.

33. Nell'ambito di tale processo di assimilazione degli scambi tra Stati membri agli scambi effettuati all'interno del paese, scompare, agli effetti fiscali, l'imposizione generata dal valico della frontiera, talché la cessione nel paese di origine risulta esente da imposta [art. 28 quater, punto A, lett. a)], in quanto l'imposta dovuta nello Stato ospitante grava su un soggetto autorizzato a dedurre gli importi versati [art. 28 bis, parte A, lett. a)], lasciando perciò che il meccanismo della ripercussione prosegua sino a colpire il destinatario finale.

34. In tal modo si comprende interamente il significato dell'art. 17, n. 3, lett. b), nel testo di cui all'art. 28 septies, n. 1, che autorizza il soggetto passivo a dedurre l'IVA, nei limiti in cui i beni e i servizi siano impiegati ai fini di operazioni esenti (12) ai sensi dell'art. 28 quater, punto A, in quanto colui che esegue il trasferimento da uno Stato membro all'altro deve rimanere «indenne», come se non fosse esistito né intervenuto.

#### C – *Un conflitto di norme inesistente*

35. Il precedente ragionamento, basato sulla dimensione intracomunitaria dell'operazione, perde rilevanza quando l'esenzione è dovuta alla natura dell'operazione, ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva.

36. Qualora, nell'ambito di una cessione transfrontaliera non soggetta ad imposta – che sarebbe esente anche qualora fosse effettuata all'interno del paese– il soggetto passivo potesse dedurre l'IVA, si verificherebbe un vantaggio anticoncorrenziale a favore di coloro che operino dall'estero, con conseguente alterazione dell'equilibrio perseguito dalla normativa (13), la quale, non solo mira a far sí che gli anelli intermedi della catena recuperino le imposte versate affinché l'onere fiscale ricada esclusivamente sul destinatario finale del prodotto, ma è anche inteso a garantire un trattamento egualitario (14), a prescindere dal punto della catena in cui si trovi e, altresí, del paese all'interno della Comunità dal quale operi ciascun imprenditore (15).

37. In altre parole, la deduzione dell'IVA versata a monte è ammissibile nel caso delle attività esenti solamente qualora queste ultime abbiano dimensione intracomunitaria, e non in base ad altri criteri; in tal modo si capisce come non sia ammessa la deduzione in relazione alle esenzioni di cui all'art. 28 quater, parte B, lett. a), ossia, per gli acquisti transfrontalieri di beni la cui consegna da parte di soggetti passivi sia esentata in uno Stato membro, salvo che tali operazioni, come si desume dall'art. 17, n. 3, lett. a), qualora effettuate all'interno del paese, diano diritto a deduzione.

38. Ulteriore luce sulla questione viene fornita dall'art. 17, n. 3, lett. a), che riconosce specificamente il diritto a dedurre le imposte versate a monte in relazione a talune operazioni esenti di cui all'art. 13, parte B, che siano effettuate al di fuori della Comunità. La disposizione contenuta nella lett. c) sarebbe superflua se si ritenesse, al pari della Eurodental e del governo tedesco, che tali esenzioni, quando raggiungano una dimensione internazionale, ricadano

direttamente nell'ambito dell'art. 17, n. 3, lett. b).

39. Come osserva la Commissione con lampante chiarezza nelle osservazioni scritte presentate nel presente procedimento pregiudiziale, qualora si riconoscesse alla Eurodental un diritto a deduzione, tale società godrebbe di una posizione privilegiata rispetto alle società concorrenti operanti sul mercato nazionale e non aventi tale facoltà; tale situazione favorirebbe la frode ed incoraggerebbe le società a spostarsi in Stati membri diversi da quello in cui si sviluppano.

40. Non ha certo torto il governo tedesco quando asserisce che, per il fatto di aver scelto, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. a), di continuare ad assoggettare ad IVA le operazioni relative alle protesi dentarie effettuate all'interno del paese, le operazioni di dimensione intracomunitaria potrebbero risultare più onerose per il consumatore, nei limiti in cui esso è tenuto a pagare l'IVA in Germania senza poterla dedurre in Lussemburgo (16). Tuttavia tale effetto, provocato da un'armonizzazione incompleta dell'imposta indiretta in parola, deriva dalla legittima scelta delle autorità tedesche di lasciare temporaneamente fuori dal regime comune alcune occupazioni, motivo per cui debbono assumersene le conseguenze (17). Non sembra ammissibile giustificare una violazione generale dei principi di neutralità e di coerenza del sistema fiscale appellandosi ad una caratteristica peculiare del regime nazionale, liberamente decisa dalle autorità competenti (18), che avrebbe l'effetto di trasferire al sistema fiscale di un altro Stato membro, nella fattispecie il Lussemburgo, gli oneri finanziari derivanti da tale scelta unilaterale.

41. Le considerazioni svolte in merito alle cessioni di beni, effettuate anteriormente o successivamente al 1° gennaio 1993, sono applicabili anche alle prestazioni di servizi effettuate anteriormente a tale data, cui fa riferimento la seconda questione pregiudiziale, tenuto conto della formulazione iniziale degli artt. 15, n. 3, e 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva.

42. In definitiva, un'operazione intracomunitaria esente non dà diritto a dedurre l'imposta a monte se, qualora effettuata solo in ambito nazionale, tale operazione beneficia della stessa esenzione in virtù della sua natura (19).

## VI – Conclusione

43. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di giustizia di risolvere le questioni pregiudiziali formulate dalla Cour d'appel del Granducato di Lussemburgo nei seguenti termini:

«Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi cui fa riferimento l'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, sono esenti da IVA in forza di tale disposizione anche qualora si tratti di operazioni intracomunitarie, disciplinate dall'art. 15, nn. 1, 2 e 3 (nella versione originaria della direttiva 91/680/CEE) e 28 quater, parte A, lett. a) e, di conseguenza, non danno luogo a deduzione ai sensi dell'art. 17».

1 – Lingua originale: lo spagnolo.

2 – Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta su valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

- 3 – Tale disposizione è stata introdotta con la direttiva 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 (GU L 376, pag. 1).
- 4 – La «prestazione di servizi» figura come una categoria residuale in cui ricadono tutte le operazioni che non costituiscono cessione di beni (art. 6 della sesta direttiva).
- 5 – BGBl. 1991, pag. 351.
- 6 – Nelle mie conclusioni relative alla causa C-382/02, da cui è scaturita la sentenza 16 settembre 2004, Cimber Air (Racc. pag. I-8379), ho rilevato che «[n]el commercio internazionale di beni vige il principio cosiddetto dell'imposizione nel luogo di destinazione o di consumo finale. Pertanto, se si vuole evitare l'«esportazione» d'imposte indirette del paese d'origine – il che comporterebbe la sussistenza di una doppia imposizione –, si deve stabilire un regime di esenzione delle transazioni con l'estero» (paragrafo 17).
- 7 – Obiettivo enunciato nei 'considerando' terzo, ottavo e nono della direttiva 91/680.
- 8 – Mémorial A-N. 11 del 19 febbraio 1979, pag. 186.
- 9 – La domanda di rimborso della Eurodental è stata respinta poiché i giudici lussemburghesi hanno ritenuto che la ricorrente non avesse fornito i necessari documenti giustificativi.
- 10 – Per un'analisi del meccanismo delle deduzioni dell'IVA, si può consultare Alguacil Marí, P. e Orón Moratal, G., «La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva», in *Noticias/C.E.E.*, nn. 67 e 68, agosto/settembre 1990, pag. 101. Colmenar Valdés, S., «El derecho a la deducción en el IVA», in *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 157, 1982, pag. 327, sostiene che «in quanto la deduzione dell'imposta assolta a monte è funzionalmente connessa all'obbligo di versare l'imposta in una fase successiva, nei casi in cui non sussiste un obbligo fiscale appare logico che non esista neppure la possibilità di dedurre l'imposta versata a monte, essendo venuta meno la ragione ultima che giustifica un diritto a deduzione» [traduzione libera].
- 11 – Sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94 (Racc. pag. I-983).
- 12 – Nella causa principale l'odontotecnico verrebbe autorizzato a dedurre l'imposta pagata per l'acquisto di materiale impiegato nella preparazione delle protesi, essendo tali apparecchi destinati ad operazioni esenti, giacché il detto materiale è utilizzato ai fini di un'operazione esente da imposta.
- 13 – Nella fattispecie oggetto della causa principale, il professionista che fornisce i propri prodotti al di fuori dai confini del Granducato di Lussemburgo potrebbe dedurre l'IVA versata a monte fino al momento del suo intervento, deduzione che invece non è consentita a chi operi all'interno del territorio di tale Stato membro.
- 14 – Terra B., e Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, pagg. 418-422, spiegano che la neutralità dell'IVA costituisce un'idea complessa, che abbraccia una dimensione legale, in quanto intende assicurare un trattamento non discriminatorio di fronte alla legge, una dimensione economica, volta ad ottimizzare la scelta dei mezzi di produzione ed una terza dimensione, concorrenziale, intesa ad evitare distorsioni del mercato.
- 15 – La sentenza 26 settembre 1996, causa C-302/93, Debouche (Racc. pag. I-4495, v., in particolare, punto 19), ha negato ad un libero professionista che effettui prestazioni esenti da IVA il

diritto di avvalersi della propria situazione di operatore intracomunitario per ottenere il rimborso dell'imposta pagata a monte, qualora tale diritto non gli sia riconosciuto all'interno del paese.

16 – In una fattispecie come quella oggetto della causa principale, un paziente stabilito in Germania sarebbe tenuto a pagare al dentista una fattura che includa: a) il materiale utilizzato per la realizzazione della protesi in Lussemburgo, con l'importo di IVA corrispondente (IVA residua); b) gli onorari dell'odontotecnico e c) la parcella del dentista tedesco. Perciò, qualora non si autorizzasse la deduzione dell'IVA residua, il consumatore finale verrebbe a subire ripercussioni economiche aggravate, motivo per cui la soluzione consisterebbe, secondo la Germania, nell'ammettere tale deduzione.

17 – La sentenza 7 marzo 2002, causa C-169/00, Commissione/Finlandia (Racc. pag. I?2433), ha ricordato, al punto 32, che le eccezioni individuate ai sensi dell'art. 28, n. 3, non rientrano nel regime comune dell'IVA.

18 – Soltanto altri due Stati membri – il Belgio e l'Ungheria – hanno optato per questa soluzione.

19 – Tale è la soluzione proposta dal comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, istituito a norma dell'art. 29 della sesta direttiva, nel corso della sua 60<sup>a</sup> riunione del 20 e 21 marzo del 2000 (TAXUD/1876/00 – Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60<sup>ème</sup> réunion, 20 et 21 mars 2000).