

Downloaded via the EU tax law app / web

Causa C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

contro

Staatssecretaris van Financiën

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«Sesta direttiva IVA — Esenzioni — Art. 13, parte A, n. 1, lett. e) — Portata dell'esenzione — Fabbricazione e riparazione di protesi dentarie da parte di un intermediario che non ha la qualifica di dentista o di odontotecnico — Subappalto ad un odontotecnico»

Conclusioni dell'avvocato generale J. Kokott, presentate il 7 settembre 2006

Sentenza della Corte (Terza Sezione) 14 dicembre 2006

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni contemplate dalla sesta direttiva

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte A, n. 1, lett. e))

L'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, come modificata dalla direttiva 95/7, dev'essere interpretato nel senso che non si applica alle forniture di protesi dentarie effettuate da un intermediario che non ha la qualifica di dentista o di odontotecnico, ma che ha acquistato tali protesi presso un odontotecnico.

Infatti, i termini «dentisti» e «odontotecnici», che figurano nel detto articolo della sesta direttiva sono univoci e, a meno di non modificare radicalmente il testo di tale disposizione e di far venir meno la condizione relativa alla qualità di fornitore, i detti termini non possono manifestamente essere intesi nel senso che includano intermediari che non siano precisamente né dentisti né odontotecnici. Di conseguenza, poiché il legislatore comunitario non aveva l'intenzione di estendere il beneficio dell'esenzione prevista da tale disposizione alle forniture di protesi dentarie che non siano effettuate da dentisti o da odontotecnici, né gli obiettivi perseguiti dalla detta esenzione né il principio di neutralità fiscale possono imporre un'interpretazione estensiva dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva su tale punto. Ben al contrario, tenuto conto della formulazione precisa dei requisiti per l'esenzione prevista nel detto articolo, qualsiasi interpretazione tale da ampliare il testo di tale disposizione dovrebbe essere considerata incompatibile con la finalità della medesima quale concepita dal legislatore comunitario.

(v. punti 35-37, 42 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

14 dicembre 2006 (*)

«Sesta direttiva IVA – Esenzioni – Art. 13, parte A, n. 1, lett. e) – Portata dell'esenzione – Fabbricazione e riparazione di protesi dentarie da parte di un intermediario che non ha la qualifica di dentista o di odontotecnico – Subappalto ad un odontotecnico»

Nel procedimento C-401/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) con decisione 11 novembre 2005, pervenuta in cancelleria il 14 novembre 2005, nella causa tra

VDP Dental Laboratory NV

e

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Terza Sezione),

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

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la VDP Dental Laboratory NV, dal sig. R. Oorthuizen, belastingadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re H.G. Sevenster e M. de Mol, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dai sigg. S. Spyropoulos e K. Boskovits, nonché dalla sig.ra O. Patsopoulou, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e A. Weimar, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 settembre 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 13, parte A, n. 1, lett. e), 17, n. 3, lett. a), e 28 quater, parte A, lett. a), 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 (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE

(GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la VDP Dental Laboratory NV (in prosieguo: la «VDP») e lo Staatssecretaris van Financiën (Sottosegretario alle Finanze) per quanto riguarda il diritto di tale impresa di detrarre, per gli anni 1996-1998, l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che ha gravato a monte sulle forniture di protesi dentarie effettuate a dentisti stabiliti nei Paesi Bassi ed in altri Stati membri.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della detta direttiva dispone quanto segue:

«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».

5 L'art. 17, n. 2, lett. a), della detta direttiva, come modificata dall'art. 28 septies, punto 1, di questa medesima direttiva, prevede, sotto il titolo «Origine e portata del diritto a deduzione»:

«2. Nella misura in cui i 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] dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese».

Normativa nazionale

6 Nella sua versione in vigore prima del 1° dicembre 1997, l'art. 11, n. 1, lett. g), della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting 1968) 28 giugno 1968 (Stb. 1968, n. 329; in prosieguo: la «legge del 1968 in materia di IVA»), prevedeva che sono esenti da IVA:

«le forniture e le prestazioni effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici (...)».

7 Dal 1° dicembre 1997, l'art. 11, n. 1, lett. g), della legge del 1968 in materia di IVA dispone che sono esenti da IVA:

«i servizi forniti dagli psicologi e dagli odontotecnici; le forniture di protesi dentarie (...)».

8 L'art. 15, n. 2, della detta legge quanto segue:

«Qualora i beni e i servizi siano usati per le prestazioni di cui [all'art.] 11 (...), il diritto alla detrazione spetta solo per le prestazioni indicate all'art. [11], citato, lett. i), j) e k), a condizione che il destinatario delle dette prestazioni sia domiciliato o stabilito fuori dalla Comunità o che tali prestazioni riguardino direttamente beni destinati ad essere esportati fuori dalla Comunità».

Controversia principale e questioni pregiudiziali

9 La VDP è un'impresa avente sede nei Paesi Bassi la cui attività consiste nel far realizzare, su ordinazione di dentisti stabiliti in tale Stato membro, in altri Stati membri nonché in paesi terzi, lavori odontotecnici quali corone, intarsi dentali e ponti. Dopo aver verificato se le impronte di gesso della dentatura effettuate dal dentista siano utilizzabili per la fabbricazione di una protesi dentaria, la VDP spedisce tali impronte ad un laboratorio situato il più delle volte al di fuori della Comunità, a cui chiede di fabbricare una protesi dentaria su tale base. Appena la protesi è terminata, il laboratorio la fornisce alla VDP che paga un corrispettivo al medesimo e la fa eventualmente importare nella Comunità. La VDP consegna poi tale protesi dietro pagamento al dentista che l'ha ordinata. La VDP non ha alle sue dipendenze dentisti o odontotecnici.

10 Nelle sue dichiarazioni IVA, per il periodo dal 1° gennaio 1996 al 31 dicembre 1998, la VDP ha ritenuto che le forniture da essa effettuate a dentisti stabiliti nei Paesi Bassi fossero esenti da IVA e, di conseguenza, in virtù dell'art. 15, n. 2, della legge del 1968 in materia di IVA, non ha detratto l'IVA versata a monte relativa a tali forniture, ad eccezione di quella relativa alle forniture effettuate a dentisti stabiliti fuori del Paesi Bassi.

11 È stato inviato alla VDP un avviso di rettifica per quanto riguarda tale periodo. Infatti, secondo l'ispettore del servizio delle imposte, poiché la VDP effettua solo prestazioni di cui all'art. 11 della legge del 1968 in materia di IVA, essa non è autorizzata a detrarre tale tassa, anche per quanto riguarda le forniture effettuate a dentisti stabiliti fuori dai Paesi Bassi, salvo il caso in cui dalla mancata detrazione derivi una doppia imposizione, vale a dire, da una parte, quando i prodotti sono esportati verso un paese terzo e, dall'altra, in caso di forniture intracomunitarie a condizione che la VDP menzioni il numero di identificazione IVA dell'acquirente e che effettui una dichiarazione di fornitura intracomunitaria. Tuttavia, queste ultime condizioni non erano soddisfatte nella fattispecie.

12 Con sentenza 13 gennaio 2003, il Gerechtshof te Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam) ha affermato, contrariamente a quanto aveva ritenuto l'ispettore dei servizi delle imposte, che le prestazioni della VDP relative al periodo compreso tra il 1° gennaio 1996 ed il 30 novembre 1997 non erano esenti a titolo dell'art. 11, n. 1, lett. g), della legge del 1968 in materia di IVA nella sua versione in vigore fino al 1° dicembre 1997, per cui la rettifica di cui era stata oggetto la VDP non era giustificata per tale periodo.

13 Invece, per quanto riguarda il periodo tra il 1° dicembre 1997 e il 31 gennaio 1998, il Gerechtshof te Amsterdam ha ritenuto che le attività della VDP soddisfacessero perfettamente le condizioni previste da questa disposizione nella sua versione in vigore dal 1° dicembre 1997. Infatti, benché le attività della VDP non possano essere considerate forniture di protesi dentarie effettuate da un odontotecnico ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, in quanto nessuna delle persone alle dipendenze della VDP dispone di un diploma di odontotecnico e in quanto la VDP si limita a prendere in consegna ordinativi, a valutare l'impronta in gesso, a trasmettere l'ordine di fabbricazione della protesi dentaria a un terzo e a consegnare quest'ultima al cliente, secondo tale giudice, tuttavia, l'art. 11, n. 1, lett. g), della legge del 1968 in materia di IVA, a differenza di questa disposizione della sesta direttiva, non pone alcun requisito attinente alla qualifica della persona che esegue la fornitura. Pertanto, il Gerechtshof te Amsterdam ha respinto le detrazioni effettuate dalla VDP per tale periodo in ragione del fatto che, poiché

l'applicazione dell'art. 11, n. 1, lett. g), della legge del 1968 in materia di IVA era indissolubilmente connessa con l'esclusione del diritto a detrarre l'IVA, la VDP non poteva far valere contemporaneamente l'esenzione prevista da tale articolo e, ai fini della detrazione dell'IVA, la disposizione della sesta direttiva in base alla quale le sue prestazioni non sono esenti.

14 Nel suo ricorso in cassazione proposto allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione dei Paesi Bassi), la VDP sostiene che essa aveva il diritto di detrarre l'IVA per quanto riguarda le forniture effettuate in Francia e in Italia. Poiché, secondo le normative nazionali in materia di IVA di tali due Stati membri, per le forniture di lavori odontotecnici ivi effettuate dalla VDP non sussiste alcuna esenzione, i beni e i servizi acquistati da questa allo scopo di fornire protesi odontotecniche a dentisti stabiliti in tali Stati membri sarebbero infatti utilizzati nell'ambito di forniture imponibili in base alla sesta direttiva. L'art. 17, n. 2, di questa direttiva comporterebbe quindi che, in tali limiti, la VDP possa dedurre l'IVA.

15 Nella sua decisione di rinvio, lo Hoge Raad der Nederlanden osserva che non si può dedurre né dalla lettera dell'art. 11, n. 1, lett. g), della legge del 1968 in materia di IVA, nella sua versione in vigore a partire al 1° dicembre 1997, né dalla genesi di questa, che l'applicazione dell'esenzione sia subordinata alla condizione che il fornitore abbia una determinata qualifica. Tale giudice si chiede tuttavia se tale conclusione costituisca un'applicazione corretta dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva. Da una parte, l'obiettivo di ridurre i costi delle cure mediche potrebbe far propendere per l'esenzione delle prestazioni controverse (v., in tal senso, sentenza 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-249, punto 23). Dall'altra, tuttavia, un'interpretazione più restrittiva potrebbe portare ad affermare che i termini «forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici» si riferiscono solo alla fornitura effettuata da un odontotecnico che agisce in tale qualità.

16 Orbene, lo Hoge Raad der Nederlanden si chiede se, quando una fornitura di protesi dentaria avviene a partire da uno Stato membro che esenta, conformemente alla sesta direttiva, tale fornitura verso Stati membri come la Repubblica francese e la Repubblica italiana, in cui la fornitura sarebbe imponibile in virtù del combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. a), della sesta direttiva e dell'allegato E, punto 2, della medesima, l'art. 17, n. 3, lett. a), di questa direttiva ostacoli la detrazione dell'IVA oppure se il principio di neutralità fiscale imponga allo Stato membro di spedizione di autorizzare tale detrazione. Questo giudice rileva a tal proposito che, sebbene l'art. 17, n. 1, della detta direttiva non colleghi il diritto alla detrazione dell'IVA all'esenzione prevista all'art. 13 di questa, l'art. 17, n. 3, lett. b), di questa stessa direttiva dà diritto alla detrazione a favore dell'esenzione prevista dall'art. 28 quater per quanto riguarda le forniture intracomunitarie.

17 Constatando che alla Corte è stata sottoposta tale problematica nella causa Eurodental (C-240/05), dinanzi ad essa pendente, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte A, premessa e lett. e), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che per «fornitura di protesi dentarie da parte di odontotecnici» si intende anche la fornitura di protesi dentarie effettuata da un soggetto passivo che ne subappalti la realizzazione ad un odontotecnico.

2) Per il caso in cui la soluzione alla prima questione sia di senso affermativo, se l'art. 17, n. 3, premessa e lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro che abbia esentato dall'IVA le forniture in precedenza menzionate deve collegare a tali forniture il diritto a detrazione nei limiti in cui esse (in particolare ai sensi dell'art. 28 ter, parte B, n. 1, premessa e primo trattino, della sesta direttiva) abbiano luogo in un altro Stato membro, che le ha escluse dall'esenzione in applicazione dell'art. 28, n. 3, lett. a), in combinato disposto con

l'allegato E, punto 2, della sesta direttiva».

Sulle questioni pregiudiziali

18 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede se l'esenzione dell'IVA prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva si applichi a forniture di protesi dentarie effettuate da un fornitore che ne abbia subappaltato la fabbricazione a odontotecnici.

19 Dalla decisione di rinvio emerge che la medesima viene proposta per quanto riguarda le forniture effettuate da un fornitore, la VDP, che non impiega esso stesso né dentisti né odontotecnici, ma che esercita attività commerciali di intermediazione nell'ambito delle quali acquista protesi dentarie presso odontotecnici allo scopo di rivenderle a dentisti o a singoli.

20 Occorre dunque esaminare se le forniture di protesi dentarie effettuate da un tale intermediario commerciale che non ha la qualifica di dentista o di odontotecnico rientrano nell'ambito delle disposizioni dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva.

21 Secondo il governo dei Paesi Bassi, tutte le forniture di protesi dentarie fabbricate da odontotecnici rientrano nell'esenzione prevista da tale disposizione, sia che tali protesi siano fornite direttamente da un odontotecnico sia che siano fornite indirettamente da un intermediario. Invece, la VDP, il governo ellenico e la Commissione delle Comunità europee sostengono che la detta esenzione non è applicabile.

22 A tale riguardo va ricordato che la sesta direttiva attribuisce un ambito di applicazione molto ampio all'IVA comprendente tutte le attività economiche di produttore, di commerciante o di fornitore di servizi (v., in particolare, sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. I-1737, punto 10).

23 L'art. 13 della detta direttiva esenta tuttavia dall'IVA talune attività. Secondo la giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate tali esenzioni devono essere tuttavia interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni fornitura di beni o prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in tal senso, sentenze 1° dicembre 2005, cause riunite C-394/04 e C-395/04, Ygeia, Racc. pag. I-10373, punto 15; 9 febbraio 2006, causa C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Racc. pag. I-1385, punto 13, e 8 giugno 2006, causa C-106/05, L.u.P., Racc. pag. I-5123, punto 24).

24 Inoltre, l'art. 13, parte A, della sesta direttiva esclude dall'IVA non tutte le attività d'interesse generale, ma solo quelle che sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato (v., in tal senso, sentenze 12 novembre 1998, causa C-149/97, Institute of the Motor Industry, Racc. pag. I-7053, punto 18, e 20 novembre 2003, causa C-212/01, Unterpertinger, Racc. pag. I-13859, punto 36).

25 Inoltre, benché questi esoneri vadano a vantaggio di attività che perseguono determinati scopi, tuttavia la maggior parte delle disposizioni dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva precisa pure quali operatori economici siano autorizzati a fornire le prestazioni esenti e che tali prestazioni non sono definite mediante riferimento a nozioni puramente sostanziali o funzionali (sentenze 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania, Racc. pag. 2655, punto 13; Stichting Uitvoering Financiële Acties, cit., punto 12, e 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 13).

26 A tal riguardo occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza, le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto

ricevere una definizione comunitaria. Ciò vale anche con riferimento agli specifici requisiti imposti per poter fruire di tali esenzioni, in particolare a quelli riguardanti la qualifica o l'identità dell'operatore economico che effettui prestazioni coperte dall'esenzione. Infatti, sebbene gli Stati membri, in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva, prima frase, stabiliscano i presupposti delle esenzioni al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali presupposti non possono riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni previste (v., in particolare, sentenza 26 maggio 2005, causa C?498/03, Kingscrest Associates e Montecello, Racc. pag. I?4427, punti 22-24, e giurisprudenza citata).

27 Orbene, per quanto riguarda l'esenzione in questione nella causa principale, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva prevede, secondo i termini stessi della seconda parte della sua frase, l'esenzione delle «forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici».

28 Come la maggior parte delle esenzioni previste dall'art. 13, parte A, della detta direttiva e a differenza di diverse esenzioni previste dall'art. 13, parte B, di questa (v., in particolare, sentenze 26 giugno 2003, causa C?305/01, MKG?Krafftfahrzeuge-Factoring, Racc. pag. I?6729, punto 64, e 4 maggio 2006, causa C?169/04, Abbey National, Racc. pag. I?4027, punto 66), tale esenzione è definita quindi in funzione non solo della natura dei beni forniti, ma anche della qualifica del fornitore.

29 Tale restrizione dell'ambito di applicazione dell'esenzione emerge esplicitamente dal complesso delle versioni linguistiche dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva (v., oltre alla versione francese, ad esempio, le versioni danese – «tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser» –, tedesca – «die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker» –, inglese – «dental prostheses supplied by dentists and dental technicians» –, italiana – «le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici» – e olandese – «het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici»).

30 Essa è confortata anche dal fatto che la prima parte della frase dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva esenta, da parte sua, le prestazioni di servizi effettuate dagli stessi odontotecnici nell'ambito della loro professione, e tale esenzione si applica così a tutte le attività che costituiscono l'oggetto specifico di tale professione.

31 Risulta pertanto chiaramente dalla lettera dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva che questa disposizione esenta dall'IVA non tutte le forniture di protesi dentarie, ma solo quelle che sono state effettuate dagli appartenenti a due determinate professioni, vale a dire quelle di «dentista» e di «odontotecnico».

32 Di conseguenza, le forniture di protesi dentarie effettuate da un intermediario che non ha la qualifica di dentista o di odontotecnico non possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista da tale disposizione.

33 Pertanto, l'esenzione prevista dalla legge del 1968 in materia di IVA, che, dal 1° dicembre 1997, si applica ormai a tutte le forniture di protesi dentarie indipendentemente dalla qualifica del fornitore di queste ultime, è in contraddizione con la formulazione delle disposizioni corrispondenti della sesta direttiva. L'interpretazione estensiva difesa a tal proposito dal governo dei Paesi Bassi contrasta con la giurisprudenza della Corte, citata al punto 23 della presente sentenza, secondo cui le esenzioni previste dall'art. 13 della detta direttiva, in particolare i termini «dentista» e «odontotecnico», devono essere interpretati restrittivamente.

34 Tale governo fa tuttavia valere che il principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni non è l'unico pertinente per definire l'ambito di applicazione di queste ultime e che occorre inoltre tener conto sia del loro obiettivo sia del principio di neutralità fiscale. Orbene, da una parte, l'art.

13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, così come il n. 1, lett. b) e c), del detto articolo, avrebbe lo scopo di evitare che le cure mediche, nella fattispecie le cure dentistiche, diventino inaccessibili a causa del loro costo accresciuto se tali cure fossero assoggettate ad IVA (v., in tal senso, sentenze 11 gennaio 2001, causa C?76/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I?249, punto 23, e 10 settembre 2002, causa C?141/00, K?gler, Racc. pag. I?6833, punto 29). Ciò avverrebbe tuttavia se le forniture di protesi dentarie effettuate dagli intermediari non fossero esenti poiché i dentisti, che effettuano essi stessi operazioni esenti, non potrebbero detrarre l'IVA versata a monte e, pertanto, ripercuoterebbero tale tassa sui loro pazienti. D'altra parte, gli intermediari e gli odontotecnici effettuerebbero prestazioni identiche poiché, per i dentisti, sarebbe irrilevante se il fornitore fabbrichi esso stesso le protesi dentarie o se subappalti tale operazione ad un odontotecnico.

35 A tal riguardo occorre tuttavia constatare che i termini «dentisti» e «odontotecnici», che figurano all'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva sono univoci e che, a meno di non modificare radicalmente il testo di tale disposizione e di far venir meno la condizione relativa alla qualifica del fornitore, i detti termini non possono manifestamente essere intesi nel senso che includono intermediari che non sono precisamente né dentisti né odontotecnici.

36 Di conseguenza, poiché il legislatore comunitario non aveva l'intenzione di estendere il beneficio dell'esenzione prevista da tale disposizione alle forniture di protesi dentarie che non sono effettuate da dentisti o da odontotecnici, né gli obiettivi perseguiti dalla detta esenzione né il principio di neutralità fiscale possono imporre un'interpretazione estensiva dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva su tale punto.

37 Ben al contrario, tenuto conto della formulazione precisa dei requisiti per l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva, qualsiasi interpretazione tale da ampliare il testo di tale disposizione dovrebbe essere considerata incompatibile con la finalità della medesima quale concepita dal legislatore comunitario (v., in tal senso, sentenza Stichting Uitvoering Financiële Acties, cit., punto 14).

38 Inoltre, l'interpretazione restrittiva dell'esenzione prevista da tale disposizione non può privarla dei suoi effetti poiché le forniture effettuate da un odontotecnico ad un intermediario come quello in questione nella causa principale sono esenti da IVA, per cui quest'ultimo non deve versare l'IVA su tali forniture.

39 Ne deriva che le forniture di protesi dentarie effettuate da un intermediario che non ha la qualifica di dentista o di odontotecnico non rientrano nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva e che, pertanto, esse restano sottoposte alla regola generale dell'assoggettamento all'IVA prevista all'art. 2, punto 1, della detta direttiva. In virtù dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, forniture di tale tipo conferiscono, di conseguenza, il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte.

40 A tal riguardo, risulta dalla giurisprudenza che le disposizioni dell'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva, in combinato disposto con quelle degli artt. 2 e 13, parte A, n. 1, lett. e), della stessa, conferiscono ai singoli diritti che possono essere fatti valere contro lo Stato membro interessato dinanzi a un giudice nazionale. (v., in tal senso, sentenze 6 luglio 1995, causa C?62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I?1883, punti 35 e 36, e 18 gennaio 2001, causa C?150/99, Stockholm Lindöpark, Racc. pag. I?493, punti 32, 33 e 35).

41 Pertanto, un'impresa come la VDP, che si oppone a una normativa nazionale come quella in questione nella causa principale perché incompatibile con la sesta direttiva, può basarsi direttamente sulle disposizioni di questa per ottenere l'assoggettamento delle forniture di protesi dentarie interessate all'IVA e, pertanto, detrarre l'IVA versata a monte relativa a tali forniture.

42 Di conseguenza, la prima questione pregiudiziale va risolta affermando che l'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che non si applica alle forniture di protesi dentarie effettuate da un intermediario come quello in questione nella causa principale che non ha la qualifica di dentista o di odontotecnico, ma che ha acquistato tali protesi presso un odontotecnico.

43 Di conseguenza, non occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale.

Sulle spese

44 Nei confronti delle parti della 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:

L'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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, dev'essere interpretato nel senso che non si applica alle forniture di protesi dentarie effettuate da un intermediario come quello in questione nella causa principale che non ha la qualifica di dentista o di odontotecnico, ma che ha acquistato tali protesi presso un odontotecnico.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.