

## Risposta n. 6/2023

**OGGETTO:** *Intermediazione nella realizzazione e cessione di protesi dentarie. Regime IVA e aliquota applicabile. Articolo 10, primo comma, n. 18) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### QUESITO

ALFA (in seguito, "Società 1") e BETA (in breve, "Società 2" o "laboratorio odontotecnico") chiedono chiarimenti in relazione alla corretta interpretazione dell'articolo 10, primo comma, n. 18) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA") con riguardo alla fornitura di un allineatore ortodontico, realizzato da Società 2 e distribuito da Società 1.

La Società 1 afferma di svolgere *"attività di vendita, intermediazione e distribuzione di prodotti ortodontici e di dispositivi dentali protesici su misura"*, mentre Società 2 riferisce di svolgere *"attività di laboratorio odontotecnico per la produzione e riparazione di protesi dentali e di apparecchi ortodontici di qualsiasi genere e tipo,*

*nonché la fornitura di protesi mobili e fisse eseguite in metalli, ceramiche integrali e in materiali acrilici tipo resina*", avvalendosi del lavoro di odontotecnici, che ha assunto con contratto di lavoro dipendente.

Società 1 e Società 2 (in seguito congiuntamente "le Società" o "le Istanti") rappresentano altresì di aver instaurato un rapporto commerciale finalizzato alla produzione e commercializzazione dell'allineatore ortodontico, denominato "X" (in breve, "allineatore" o "protesi"), prodotto da Società 2 e distribuito da Società 1. In particolare:

- Società 1 contatta studi dentistici italiani e esteri offrendo loro il servizio di realizzazione e personalizzazione di protesi dentarie e di prodotti di ortodonzia su misura che il laboratorio odontotecnico (*i.e.* Società 2) produce, fermo restando che a volte gli studi dentistici prendono diretto contatto con la Società;
- gli studi dentistici interessati ad acquisire l'allineatore in questione, inseriscono sul portale *on line* del laboratorio odontotecnico i dati tecnici (misure) della protesi e Società 2 elabora il progetto e lo sottopone all'approvazione del medico dentista;
- a seguito dell'approvazione del progetto da parte del cliente/dentista, Società 1 riceve l'ordine della protesi e lo trasmette a Società 2, che avvia la produzione
- il laboratorio odontotecnico cede a Società 1 la protesi realizzata su misura e Società 1, a sua volta, la cede allo studio dentistico;
- gli allineatori sono spediti direttamente dal laboratorio odontotecnico allo studio dentistico.

Le Istanti riferiscono di aver avanzato richiesta di parere tecnico all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in risposta della quale, quest'ultima classifica l'allineatore

ortodontico "X" «*nell'ambito del Capitolo 90 della Tariffa Doganale, (...); e in particolare alla voce 90.21: "oggetti e apparecchi di ortopedia, (...); oggetti e apparecchi di protesi; (...)*».

Ciò posto, le Società chiedono di conoscere:

1. se la cessione dell'allineatore effettuata da Società 2 a Società 1 sia esente da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 18) del Decreto IVA [in seguito, anche "articolo 10, primo comma, n. 18)], nonostante il cedente sia una società di capitali che non ha un rapporto diretto con la "persona";
2. il regime IVA della cessione dell'allineatore ai dentisti da parte di Società 1.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Per le Istanti, la realizzazione di protesi dentarie da parte di un odontotecnico è esente da IVA in quanto si tratta, in ogni caso, di prestazione resa nell'esercizio di un'arte ausiliaria alla professione sanitaria, a nulla rilevando a tal fine la forma societaria del prestatore e l'assenza di un rapporto diretto tra quest'ultimo e la persona.

Pertanto, con riferimento alla posizione del laboratorio odontotecnico, ritengono che l'iscrizione presso la Banca dati del Ministero della Salute per lo svolgimento dell'attività di laboratorio odontotecnico e l'impiego, per lo svolgimento della propria attività, di tecnici dipendenti siano requisiti sufficienti per soddisfare sotto il profilo soggettivo la norma di esenzione.

Le Società ritengono altresì che la cessione dell'apparecchio ortodontico da parte di Società 1 al dentista sia soggetta all'aliquota IVA del 4 per cento prevista alla Tabella A, parte II, n. 30) allegata al Decreto IVA.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La fattispecie descritta dalle Società presenta profili di incertezza interpretativa solo con riguardo alla posizione di Società 1 che si frappone in veste di distributore/intermediario, tra il laboratorio odontotecnico e lo studio dentistico.

Pertanto relativamente agli altri aspetti, concernenti l'esenzione IVA delle prestazioni rese dagli odontotecnici, il presente interpello è inammissibile per mancanza di obiettive condizioni di incertezza.

Al riguardo, infatti, l'amministrazione finanziaria ha già avuto modo di chiarire che:

1. *"... atteso il richiamo fatto dalla legge [n.d.r. articolo 10, primo comma, n. 18)] all'art. 99 del R.D. 27 luglio 1934, n. 1265 e successive modificazioni, rientrano nella previsione di esenzione, oltre alle prestazioni tipicamente sanitarie, quali quelle rese nell'esercizio della medicina e chirurgia, (...), anche le prestazioni rese nell'esercizio delle arti ausiliarie delle professioni sanitarie, quali quelle dell'odontotecnico, (...)"* (cfr. circolare 25 del 3 agosto 1979);

2. *"la specifica attività degli odontotecnici, relativa alla preparazione di protesi dentarie, concretizzandosi in una prestazione di servizi resa nell'esercizio di un'arte ausiliaria della professione sanitaria ... è esente dall'imposta a norma dell'articolo 10, n. 18 del citato D.P.R. n. 633"* (cfr. circolare n. 14 del 17 aprile 1981 e risoluzione 330153 del 16 luglio 1981);

3. tale esenzione riguarda le seguenti prestazioni di:

- realizzazione, su commissione del medico, di protesi dentarie, unitamente ad altri odontotecnici, che eseguono quindi lavorazioni parziali;

- riparazione di protesi dentarie su commissione di medici o di privati utilizzatori anche quando effettuate da odontotecnici, organizzati in strutture societarie, di persone o di capitali (cfr. circolare 2 maggio 1995, n. 129 e risoluzione 363327 del 27 febbraio 1980);

4. l'esenzione IVA in commento è limitata "... *alle prestazioni mediche e paramediche rese alla Persona, con esclusione, quindi, di quelle rese dai veterinari... torna opportuno chiarire che l'attività degli odontotecnici concernente la preparazione di protesi dentaria continua ad essere esente dal tributo, atteso che la nuova formulazione della disposizione non comporta modifiche interpretative che possano in alcun modo concernere la peculiare attività svolta dai citati soggetti. Ciò in quanto anche se le cennate prestazioni non necessitano di un diretto rapporto con la persona, tuttavia, ..., esse si concretizzano in prestazioni rese nell'esercizio delle arti ausiliarie della professione sanitaria soggette a vigilanza, ..., e sono necessariamente propedeutiche alle prestazioni sanitarie rese dai medici dentisti alle quali restano, pertanto, strettamente e funzionalmente connesse.*

*Si precisa, altresì, che alle prestazioni in rassegna non torna applicabile la disposizione di cui all'articolo 16, terzo comma, del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni, l'applicabilità dell'imposta con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti.*

*Infatti, la cennata disposizione, presupponendo, ai fini della sua applicazione, che la prestazione di servizio e la cessione del bene siano soggette ad IVA con aliquote diverse, non può riguardare anche le ipotesi in cui la prestazione di servizio sia esente da*

*IVA*". [cfr. circolare n. 13/E del 28 febbraio 1991 a commento della modifica normativa che ha introdotto nell'articolo 10, primo comma, comma 1, n. 18), il riferimento alla "*persona*", nonché risoluzione del 12 luglio 2006, n. 87/E].

Si tratta di principi generali noti alle Società in quanto dalle stesse riportati nella presente istanza di interpello per supportare la soluzione da loro prospettata. Spetta dunque alle Istanti applicare detti principi alla loro concreta fattispecie perché - come più volte ricordato da questa Agenzia - esula dalle finalità proprie dell'istituto dell'interpello l'attività volta a individuare - servizio per servizio - lo specifico regime IVA applicabile (cfr. anche risposte nn. 760 e 851 del 2021, e n. 489 del 2022).

Da questo punto di vista quindi l'unico aspetto controverso attiene alla **possibilità o meno per Società 1 di acquistare in esenzione IVA ex articolo 10, primo comma, n. 18) la prestazione di servizi resa da Società 2, consistente nella realizzazione della protesi commissionata.**

Utili chiarimenti al riguardo sono forniti dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con le sentenze 14 dicembre 2006, C-401/05, e 26 febbraio 2015, cause riunite C-144/13, C-154/13 e C-160/13, tutte relative a una società intermediaria nella fornitura di protesi dentarie.

Tale società, in particolare, fa realizzare, su ordinazione di dentisti, protesi dentarie da laboratori odontotecnici, situati il più delle volte al di fuori della UE o in uno Stato membro diverso da quello ove la stessa è stabilita o è stabilito lo studio dentistico. Terminato il lavoro, la società paga il corrispettivo al laboratorio, fa eventualmente importare la protesi nell'UE, per poi cederla, dietro pagamento, al dentista che l'ha ordinata.

Le citate sentenze chiariscono che:

- l'esenzione IVA "*è definita...in funzione non solo della natura dei beni forniti (n.d.r. requisito oggettivo), ma anche della qualifica del fornitore (n.d.r. requisito soggettivo)*" (cfr. in particolare, sentenza 14 dicembre 2006, paragrafi 28 e 31);

- "*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*" (cfr. sentenza citata, paragrafo 32);

- "*Inoltre, l'interpretazione restrittiva dell'esenzione ..., 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*" (cfr, paragrafo 38 della citata sentenza);

- l'acquisto intracomunitario o l'importazione di protesi dentarie a opera di un intermediario beneficia dell'esenzione se la cessione delle stesse è esente nello Stato membro di destinazione. E "*Per quanto attiene alla questione relativa alle condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione, si deve rilevare...che tale beneficio è subordinato alla condizione che le protesi dentarie siano fornite da dentisti o da odontotecnici.*

*Conseguentemente, ... l'esenzione dall'IVA... si applica all'acquisto intracomunitario e all'importazione definitiva di protesi dentarie fornite da dentisti e da odontotecnici, qualora lo Stato membro di cessione o di importazione non abbia attuato la normativa transitoria prevista all'articolo 370 della direttiva medesima*" (cfr. sentenza 26 febbraio 2015, paragrafi 49, 53, 57 e 58).

Alla luce di queste considerazioni, si ritiene che le prestazioni rese dal laboratorio odontotecnico alla Società 1 siano esenti da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 18), estrinsecandosi (le stesse) nella realizzazione di un allineatore secondo le indicazioni fornite dai medici dentisti.

Per quanto riguarda invece **la cessione del medesimo allineatore da Società 1 allo studio dentistico**, si ritiene che detta operazione non benefici dell'esenzione in commento per carenza del requisito soggettivo: il cedente infatti non ha la qualifica di odontotecnico (cfr. sentenze e prassi sopra riportate) bensì quella di intermediario/distributore.

Si tratta dunque di un'operazione imponibile e in merito alla relativa **aliquota IVA** si formulano le seguenti considerazioni.

Con nota prot. ... del ..., l'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli (in breve "ADM") rilascia il parere di accertamento tecnico per l'allineatore *de quo*, realizzato in una speciale resina trasparente, su misura, in base alle indicazioni del medico dentista.

In considerazione delle caratteristiche della merce, ADM ritiene che il prodotto debba essere classificato *"nel rispetto delle Regole generali per l'interpretazione della Nomenclatura Combinata (in particolare le regole 1 e 6), nell'ambito del **Capitolo 90 della Tariffa doganale**, "Strumenti ed apparecchi di ottica, per fotografia e per cinematografia, di misura, di controllo o di precisione, strumenti ed apparecchi medico-chirurgici; parti ed accessori di questi strumenti o apparecchi", in particolare alla voce 9021 "Oggetti ed apparecchi di ortopedia, comprese le cinture e le fasce medico-chirurgiche e le stampelle; stecche, docce ed altri oggetti ed apparecchi per fratture; oggetti ed apparecchi di protesi; apparecchi per facilitare l'audizione ai sordi ed altri*



*apparecchi da tenere in mano, da portare sulla persona o da impiantare nell'organismo, per compensare una deficienza o un'infermità"*.

A sostegno di questa classificazione ADM riporta inoltre le Note Esplicative al Sistema Armonizzato (NESA) che, nelle Considerazioni Generali al Capitolo 90, indicano che *"Questo capitolo comprende un insieme di strumenti e apparecchi molto diversi, ma che, in genere, sono caratterizzati essenzialmente per la rifinitura della loro fabbricazione e la loro grande precisione; ciò che li rende idonei, nella maggior parte, per essere particolarmente utilizzati nel campo puramente scientifico (ricerche di laboratorio, analisi, astronomia, ecc.), per applicazioni tecniche o industriali molto particolari (misure o controlli, osservazioni, ecc.) o per usi medicali."* Tra questi, sono menzionati alla lettera C delle predette Considerazioni generali gli *"Strumenti e apparecchi per uso medico, chirurgico, dentario o veterinario o per applicazioni attinenti (radiologia, meccanoterapia, ossigenoterapia, ortopedia, protesi, ecc.)"*.

ADM precisa, inoltre, che al punto 7) della voce 9021 *"le stesse note specificano che tra questi apparecchi si possono citare anche gli articoli di ortodonzia (apparecchi di raddrizzamento, archi, anelli, ecc.) usati per correggere le deformità della dentatura"*.

Per quanto riguarda l'aliquota IVA applicabile, si ricorda che il numero 30) della Tabella A, parte II, allegata al Decreto IVA (in seguito "Tabella"), prevede l'aliquota IVA ridotta al 4 per cento per le cessioni di *«apparecchi di ortopedia (comprese le cinture medico-chirurgiche); oggetti ed apparecchi per fratture (docce, stecche e simili); oggetti ed apparecchi di protesi dentaria, oculistica ed altre; apparecchi per facilitare l'audizione ai sordi ed altri apparecchi da tenere in mano, da portare sulla persona o da inserire nell'organismo, per compensare una deficienza o una infermità (v.d. 90.19)»*.

La previsione opera un espresso richiamo ai beni ricompresi nella voce doganale 90.19 della Tariffa in vigore al 31 dicembre 1987 a cui fa riferimento la Tabella, che come chiarito con la risoluzione 8 maggio 2015, n. 46/E, attualmente corrisponde alla voce doganale **90.21** della Nomenclatura Combinata vigente, con la conseguenza che i beni riconducibili alla citata voce doganale possono beneficiare dell'aliquota agevolata (in questo senso, cfr. da ultimo la risposta n. 564 del 18 novembre 2022).

Si ritiene pertanto che alle cessioni della protesi in questione da Società 1 ai medici dentisti sia applicabile l'aliquota IVA del 4 per cento in base al n. 30), Parte II, della Tabella A allegata al Decreto IVA (cfr. anche risposta n. 575 del 30 agosto 2021).

**Firma su delega della Direttrice centrale**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**