

Downloaded via the EU tax law app / web

Cause riunite C?536/08 e C?539/08

Staatssecretaris van Financiën

contro

X

e

fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV

(domande di pronuncia pregiudiziale proposte dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«Sesta direttiva IVA — Art. 17, nn. 2 e 3 — Art. 28 ter, parte A, n. 2 — Diritto alla detrazione — Regime transitorio di tassazione degli scambi fra gli Stati membri — Luogo degli acquisti intracomunitari di beni»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Regime transitorio di tassazione degli scambi fra gli Stati membri

(Direttiva del Consiglio 77/388, artt. 17, nn. 2 e 3, e 28 ter, parte A, n. 2)

Gli artt. 17, nn. 2 e 3, e 28 ter, parte A, n. 2, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, nella versione risultante dalla direttiva 92/111, devono essere interpretati nel senso che il soggetto passivo che rientra nella situazione di cui al primo comma di quest'ultima disposizione non ha il diritto di detrarre immediatamente l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato a monte su un acquisto intracomunitario.

Infatti, atteso che i beni tassati a titolo di acquisti intracomunitari considerati effettuati nello Stato membro di identificazione, in applicazione dell'art. 28 ter, parte A, n. 2, primo comma, della sesta direttiva, non sono stati effettivamente introdotti in detto Stato membro, non si può considerare che le dette operazioni diano «diritto alla detrazione» ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva, che subordina la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato i beni e servizi intermedi acquistati dal soggetto passivo alla condizione che i beni e servizi così acquisiti vengano utilizzati per le esigenze delle operazioni tassate del soggetto passivo. Di conseguenza, siffatti acquisti intracomunitari non possono fruire del regime generale di detrazione previsto dal detto articolo.

A tal proposito, il regime generale di detrazione dell'imposta, quale previsto dall'art. 17 della sesta direttiva, non è inteso a sostituirsi, in una situazione del genere, al regime specifico previsto all'art. 28 ter, parte A, n. 2, secondo comma, di tale direttiva, fondato su un meccanismo di riduzione della base imponibile che consente di correggere la doppia imposizione.

(v. punti 40-43, 45 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

22 aprile 2010 (*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 17, nn. 2 e 3 – Art. 28 ter, parte A, n. 2 – Diritto alla detrazione – Regime transitorio di tassazione degli scambi fra gli Stati membri – Luogo degli acquisti intracomunitari di beni»

Nei procedimenti riuniti C?536/08 e C?539/08,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) con decisioni del 14 novembre 2008, pervenute in cancelleria il 4 dicembre 2008, nella causa

Staatssecretaris van Financiën

contro

X (C?536/08),

fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C?539/08),

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. G. Arestis (relatore), J. Malenovský e T. von Danwitz, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 novembre 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per la fiscale eenheid Facet?Facet Trading, dagli avv.ti H.W.M. van Kesteren e M.A.J. Raafs, advocaten;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re C. Wissels e M. Noort, nonché dal sig. M. de Grave, in qualità di agenti;
- per il governo belga, dalla sig.ra M. Jacobs e dal sig. J.?C. Halleux, in qualità di agenti;

– per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra C. ten Dam, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli artt. 17, nn. 2 e 3, nonché 28 ter, parte A, n. 2, 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), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di controversie che oppongono lo Staatssecretaris van Financien (in prosieguo: lo «Staatssecretaris») a, rispettivamente, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading (in prosieguo: la «Facet») in merito ad un avviso di rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 17, nn. 1^o3, della sesta direttiva così dispone:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

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

(...)

d) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a).

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la [detrazione] 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:

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

b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15, dell'articolo 16, paragrafo 1, [parti] B, C, D e E, e paragrafo 2, e dell'articolo 28 quater, [parti] A e C;

c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13, punto 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».

4 A tenore dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a), della sesta direttiva:

«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 e che non rientra nelle disposizioni previste all'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), seconda frase o all'articolo 28 ter, [parte] B, paragrafo 1».

5 L'art. 28 bis, n. 3, della sesta direttiva così prevede:

«È considerata "acquisto intracomunitario di un bene" l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto del bene».

6 L'art. 28 ter, parte A, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. 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.

2. Fatto salvo il paragrafo 1, il luogo di acquisto intracomunitario dei beni di cui all'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a) si considera tuttavia situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di registrazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto, a meno che l'acquirente comproui che tale acquisto è stato sottoposto all'imposta conformemente al paragrafo 1.

Se tuttavia l'acquisto è soggetto, in applicazione del paragrafo 1, all'imposta nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni dopo essere stato sottoposto all'imposta in applicazione del primo comma, la base imponibile è ridotta in misura adeguata nello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto.

Ai fini del primo comma, si considera che l'acquisto intracomunitario di beni sia stato assoggettato all'imposta conformemente al paragrafo 1 qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

- l'acquirente dimostri di avere effettuato tale acquisto intracomunitario per le esigenze di una successiva cessione che sia effettuata all'interno dello Stato membro di cui al paragrafo 1 e per cui il destinatario sia stato designato come debitore dell'imposta conformemente all'articolo 28 quater, parte E, paragrafo 3,
- l'acquirente abbia soddisfatto gli obblighi di dichiarazione previsti dall'articolo 22, paragrafo 6, lettera b), ultimo comma».

7 L'art 28 quater, parte E, n. 3, della sesta direttiva prevede:

«Ciascuno Stato membro prende misure particolari per non assoggettare all'imposta sul valore aggiunto gli acquisti intracomunitari di beni effettuati ai sensi dell'articolo 28 ter, parte A, paragrafo 1 all'interno del proprio territorio qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

- l'acquisto intracomunitario di beni sia effettuato da un soggetto passivo non residente all'interno del paese ma registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in un altro Stato membro,
- l'acquisto intracomunitario di beni sia effettuato per le esigenze di una cessione successiva

di tali beni effettuata all'interno del paese dal suddetto soggetto passivo,

- i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo siano direttamente spediti o trasportati da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e destinati alla persona per la quale egli effettua la cessione successiva,
- il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente che non è soggetto passivo, registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese,
- tale destinatario sia stato designato, conformemente all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), terzo comma, come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo non residente all'interno del paese».

8 L'art. 28 quinquies, n. 1, della sesta direttiva così dispone:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'effettuazione dell'acquisto intracomunitario di beni. L'acquisto intracomunitario di beni è considerato effettuato nel momento in cui è considerata effettuata la cessione all'interno del paese di beni analoghi».

9 L'art. 28 nonies della sesta direttiva, come modificato dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto – Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione, così dispone:

«(...)

b) Il soggetto passivo titolare di un numero di partita IVA deve inoltre depositare un elenco riassuntivo contenente dati sugli acquirenti titolari di un numero di partita IVA cui ha ceduto dei beni ai sensi dell'articolo 28 quater, parte A, lettere a) e d), nonché sui destinatari titolari di un numero di partita IVA, delle operazioni di cui al quinto comma.

L'elenco ricapitolativo è sottoscritto per ogni trimestre civile entro un termine e secondo modalità che saranno fissati dagli Stati membri che adottano le misure necessarie affinché siano comunque rispettate le disposizioni concernenti la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette.

(...)».

La normativa nazionale

10 L'art. 15 della legge 28 giugno 1968, relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblad* 1968, n. 329; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari»), prevede quanto segue:

«L'imposta di cui all'art. 2 che l'operatore detrae è:

(...)

b. l'imposta dovuta, nel periodo della dichiarazione, in occasione di acquisti intracomunitari ai sensi dell'art. 17 a, n. 1, effettuati dall'operatore nei limiti in cui tale operatore sia in possesso di una fattura emessa a norma di legge;

c. l'imposta dovuta nel periodo della dichiarazione:

(...)

in occasione di acquisti intracomunitari, ai sensi dell'art. 17 a, n. 1, effettuati dall'operatore, diversi da quelli di cui al punto b);

(...)

Se una domanda di rimborso dell'imposta può essere depositata ai sensi dell'art. 30, nn. 1, 2 e 3, l'operatore non può portare l'imposta in detrazione.

(...)».

11 A tenore dell'art. 17 a di tale legge:

«Un acquisto intracomunitario di beni è un'acquisizione di beni a seguito di cessione di questi ultimi da parte di un operatore nell'ambito della sua attività, qualora tali beni vengano spediti o trasportati da uno Stato membro verso un altro Stato membro.

(...)».

12 L'art. 17 b della detta legge così prevede:

«Il luogo di acquisto intracomunitario di beni è il luogo di arrivo della spedizione o del trasporto.

Fatte salve le disposizioni di cui al paragrafo 1, l'acquisto intracomunitario è effettuato nello Stato membro che ha concesso il numero di identificazione IVA con il quale l'acquisto è stato effettuato, a meno che l'acquirente provi che l'imposta è stata prelevata in applicazione del paragrafo 1.

(...)».

13 L'art. 30, n. 1, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari così dispone:

«A richiesta del soggetto passivo, viene concesso il rimborso dell'imposta dovuta in occasione dell'acquisto intracomunitario di beni, nei casi in cui l'imposta è stata prelevata in applicazione dell'art. 17 b, n. 2, e in cui l'interessato dimostri che in occasione del medesimo acquisto l'imposta è stata prelevata nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto.

(...)».

Le controversie di cui alla causa principale e la questione pregiudiziale

La causa C-536/08

14 X, impresa stabilita nei Paesi Bassi, commercializza computer e accessori per computer. Durante il periodo 1° gennaio 1998 ? 31 dicembre 1999 acquistava beni di questo tipo presso imprese ubicate in Stati membri diversi dai Paesi Bassi e dalla Spagna (in prosieguo: i «fornitori») e li rivendeva ad acquirenti stabiliti in Spagna.

15 I fornitori non contabilizzavano l'IVA sulla fattura indirizzata a X, ma vi menzionavano il numero di identificazione IVA olandese. Successivamente, sulle fatture indirizzate ai suoi acquirenti faceva menzione dell'applicazione dell'art. 28 quater, parte E, n. 3, della sesta direttiva.

16 Nella dichiarazione relativa al periodo compreso tra il 1° gennaio 1998 e il 30 settembre 1998, X non riportava l'importo IVA dovuto sugli acquisti intracomunitari e neppure detraeva l'IVA

in occasione di tali acquisti intracomunitari. Non dichiarava neanche cessioni intracomunitarie ai sensi degli artt. 37 a della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari e 22, n. 6, lett. b), ultimo comma, della sesta direttiva.

17 Per contro, per quanto riguarda il periodo 1° ottobre 1998 ? 30 giugno 1999, X menzionava, nella dichiarazione, l'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari e la portava in detrazione. Dichiarava inoltre cessioni intracomunitarie ai sensi delle disposizioni citate al punto precedente. A tenore della decisione di rinvio, non è stato accertato che, nell'ambito delle operazioni menzionate al punto 14 della presente sentenza, i beni di cui trattasi fossero stati spediti o trasportati direttamente a destinazione degli acquirenti stabiliti in Spagna.

18 Ritenendo che X avesse acquistato i beni di cui trattasi, ai sensi dell'art. 17 a della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, l'Inspecteur van de Belastingdienst (in prosieguo: l'«Ispettore») emetteva, a carico dell'interessata, per il periodo sopra menzionato, un avviso di rettifica IVA. Egli considerava che X aveva acquistato tali beni nei Paesi Bassi conformemente all'art. 17 b di detta legge e dell'art. 28 ter, parte A, n. 2, della sesta direttiva. A seguito di un reclamo presentato da X avverso tale decisione, l'Ispettore manteneva l'imposta, ritenendo, peraltro, che i detti acquisti intracomunitari non davano alcun diritto alla detrazione per X.

19 Quest'ultimo proponeva ricorso avverso la detta decisione dinanzi al Gerechtshof te 's-Gravenhage, che, con sentenza 22 aprile 2005, dichiarava il ricorso fondato, annullava la decisione controversa e riduceva l'importo dell'avviso di rettifica. Lo Staatssecretaris proponeva ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden.

20 Ciò considerato, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli artt. 17, nn. 2 e 3, e 28 ter, [parte] A, n. 2, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che, qualora, in forza del primo comma della disposizione per ultimo menzionata, il luogo di un acquisto intracomunitario si consideri situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di partita IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto, tale acquirente ha diritto a detrazione immediata dell'IVA per ciò dovuta in quello Stato membro».

La causa C?539/08

21 La Facet, soggetto fiscale stabilito nei Paesi Bassi, commercializza parti di computer. Nel periodo 1° dicembre 2000 ? 30 settembre 2001, acquistava beni di questo tipo presso imprese ubicate in Germania e in Italia (in prosieguo: i «fornitori») e li rivendeva ad acquirenti stabiliti a Cipro (in prosieguo: gli «acquirenti») aventi un rappresentante fiscale stabilito in Grecia. Le merci venivano trasferite direttamente dalla Germania e dall'Italia verso la Spagna.

22 I fornitori non contabilizzavano l'IVA sulle fatture. Per contro, menzionavano sulle stesse il numero di identificazione IVA olandese della Facet. Quest'ultima neppure contabilizzava l'IVA sulle fatture indirizzate agli acquirenti ciprioti. Tuttavia faceva menzione in esse del numero di identificazione greco che gli acquirenti le avevano comunicato.

23 Nella sua dichiarazione nei Paesi Bassi, la Facet menzionava l'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari portandola in detrazione. Essa trattava anche le forniture agli acquirenti come cessioni intracomunitarie ai sensi degli artt. 37 a della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari e 22, n. 6, lett. b), ultimo comma, della sesta direttiva, menzionando il numero di identificazione IVA greco degli acquirenti o dei loro rappresentanti fiscali. Tuttavia né i rappresentanti fiscali né gli acquirenti stessi, nell'ambito degli acquisti di cui trattasi, presentavano dichiarazioni di acquisti intracomunitari e neppure dichiaravano le cessioni intracomunitarie né depositavano un «elenco

ricapitolativo» ai sensi dell'art. 22, n. 6, lett. b), ultimo comma, della sesta direttiva. Gli acquirenti, inoltre, non erano registrati ai fini IVA in Spagna e non compilavano dichiarazioni di acquisti intracomunitari in tale paese.

24 L'Ispettore ha considerato che la Facet aveva effettuato acquisti intracomunitari e che non aveva il diritto di detrarre l'IVA. Ciò considerato, emetteva un avviso di rettifica.

25 La Facet proponeva ricorso avverso la decisione dell'Ispettore dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam, il quale, con sentenza 27 febbraio 2006, dichiarava il ricorso fondato, annullava la decisione controversa e riduceva l'importo dell'avviso di rettifica. Lo Staatssecretaris adiva il giudice del rinvio con un ricorso per cassazione avverso tale sentenza.

26 Alla luce di quanto sopra, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale identica a quella sollevata nella causa C?536/08.

Sulla questione pregiudiziale

27 Con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio vuole in sostanza sapere se l'acquirente benefici, ai sensi dell'art. 17, nn. 2 e 3, della sesta direttiva, di un diritto alla detrazione immediata dell'IVA che ha gravato a monte un acquisto intracomunitario, nell'ipotesi di cui all'art. 28 ter, parte A, n. 2, primo comma, della detta direttiva.

28 Per risolvere tale questione, si deve in limine ricordare che il diritto alla detrazione dell'IVA rappresenta, in quanto parte integrante del meccanismo dell'IVA, un principio fondamentale inerente al sistema comune di IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (v. sentenze 10 luglio 2008, causa C?25/07, Sosnowska, Racc. pag. I?5129, punto 15, e 23 aprile 2009, causa C?74/08, PARAT Automotive Cabrio, Racc. pag. I?3459, punto 15).

29 Il diritto alla detrazione si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Da ciò consegue che qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri (v. sentenza PARAT Automotive Cabrio, cit., punto 16).

30 L'art. 28 ter, parte A, della sesta direttiva, che si inserisce nel regime transitorio di tassazione degli scambi tra gli Stati membri previsti dal titolo XVI bis di tale direttiva, regola, da parte sua, la localizzazione degli acquisti intracomunitari, come quelli oggetto delle controversie di cui alle cause principali. L'obiettivo perseguito da tale regime transitorio è quello di trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti (v. sentenza 6 aprile 2006, causa C?245/04, EMAG Handel Eder, Racc. pag. I?3227, punto 40).

31 Il suo n. 1 enuncia la regola generale secondo la quale 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.

32 Si deve a questo proposito rilevare che la direttiva 92/111 ha introdotto all'art. 28 ter, parte A, n. 2, della sesta direttiva un ultimo comma, il quale prevede che, se l'acquirente dimostra che ha effettuato l'acquisto intracomunitario per le necessità di una fornitura effettuata all'interno dello Stato membro di cui al n. 1 di tale articolo, per la quale il destinatario è stato designato come debitore dell'imposta conformemente all'art. 28 quater, parte E, n. 3, di tale direttiva, e se tale acquirente ha soddisfatto gli obblighi di dichiarazione previsti dall'art. 22, n. 6, lett. b), ultimo comma, della detta direttiva, in tali condizioni si ritiene che l'acquisto intracomunitario sia stato assoggettato a IVA secondo la regola generale enunciata da detto art. 28 ter, n. 1.

33 Al fine di garantire l'assoggettamento dell'acquisto di cui trattasi all'IVA, l'art. 28 ter, parte A, n. 2, primo comma, della sesta direttiva dispone che, a meno che l'acquirente compri che l'operazione è stata assoggettata all'imposta conformemente al n. 1 di tale articolo, il luogo dell'acquisto è reputato situarsi nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato tale acquisto (in prosieguo: lo «Stato membro di identificazione»).

34 Nella situazione in cui l'acquisto fosse assoggettato a IVA, in applicazione dell'art. 28 ter, parte A, n. 1, della sesta direttiva, nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni, dopo essere stata assoggettata a IVA in applicazione dell'art. 28 ter, parte A, n. 2, primo comma, quest'ultimo articolo, al n. 2, secondo comma, prevede un meccanismo correttore consistente nel ridurre la base imponibile a debita concorrenza nello Stato membro di identificazione.

35 Ne consegue che l'art. 28 ter, parte A, n. 2, della sesta direttiva è inteso, da un lato, a garantire l'assoggettamento ad imposta dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi e, dall'altro, a evitare la doppia imposizione per il medesimo acquisto.

36 Tuttavia, l'applicazione del meccanismo correttore previsto all'art. 28 ter, parte A, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva è subordinata all'esistenza delle condizioni cumulative enunciate nell'ultimo comma di quest'articolo, nonché ricordate al punto 32 della presente sentenza.

37 Si deve a questo proposito sottolineare in primo luogo che il regolamento (CE) del Consiglio 7 ottobre 2003, n. 1798, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92 (GU L 264, pag. 1), non è stato adottato al fine di istituire un sistema di scambi di informazioni tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri che permetta a questi ultimi di accertare se acquisti intracomunitari siano stati effettivamente assoggettati ad IVA nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto nel caso specifico, qualora un soggetto passivo non sia in grado di fornire esso stesso le prove necessarie a tal fine (v., in tal senso, sentenza 27 settembre 2007, causa C-184/05, Twoh International, Racc. pag. I-7897, punto 34).

38 Si deve, in secondo luogo, rilevare che, qualora le condizioni di cui all'art. 28 quater, parte E, n. 3, della sesta direttiva siano soddisfatte, ciascuno Stato membro ha l'obbligo di adottare misure specifiche al fine di non assoggettare a IVA gli «acquisti intracomunitari» di beni effettuati ai sensi dell'art. 28 ter, parte A, n. 1, della detta direttiva all'interno del suo territorio.

39 Si pone pertanto la questione se debba essere concesso al soggetto passivo un diritto alla detrazione immediata nel caso, contemplato dall'art. 28 ter, parte A, n. 2, primo comma, della sesta direttiva, in cui, non avendo comprovato l'imposizione all'IVA dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto, il detto soggetto passivo è assoggettato a tale imposta nello Stato membro di identificazione.

40 Si deve, a questo proposito, innanzi tutto ricordare che, a tenore dell'art. 17, n. 2, lett. d), della sesta direttiva, la detrazione dell'IVA che ha gravato sui beni e sui servizi intermedi acquisiti dal soggetto passivo, in particolare nell'ambito di acquisti intracomunitari, è soggetta alla condizione che i beni e servizi così acquisiti vengano utilizzati per le esigenze delle operazioni tassate del soggetto passivo.

41 Orbene, in circostanze quali quelle di cui alla causa principale, è pacifico che i beni tassati a titolo di acquisti intracomunitari considerati effettuati nello Stato membro di identificazione, in applicazione dell'art. 28 ter, parte A, n. 2, primo comma, della sesta direttiva, non sono stati effettivamente introdotti in detto Stato membro.

42 In tali condizioni, non si può considerare che le dette operazioni diano diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva. Di conseguenza, siffatti acquisti intracomunitari non possono fruire del regime generale di detrazione previsto dal detto articolo.

43 Si deve sottolineare che il regime generale di detrazione dell'imposta, quale previsto dall'art. 17 della sesta direttiva, non è inteso a sostituirsi, in una situazione come quella di cui alle cause principali, al regime specifico previsto all'art. 28 ter, parte A, n. 2, secondo comma, di tale direttiva, fondato su un meccanismo di riduzione della base imponibile che consente di correggere la doppia imposizione.

44 Inoltre, il fatto di concedere un diritto a detrazione in una siffatta ipotesi rischierebbe di vanificare l'effetto utile dell'art. 28 ter, parte A, n. 2, secondo e terzo comma, della sesta direttiva, dato che il soggetto passivo, che ha beneficiato del diritto alla detrazione nello Stato membro di identificazione, non sarebbe più incentivato a comprovare la tassazione dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto. Una siffatta soluzione potrebbe, in fin dei conti, mettere a repentaglio l'applicazione della regola di base secondo la quale, per quanto riguarda un acquisto intracomunitario, si ritiene che il luogo di assoggettamento sia situato nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto, cioè lo Stato membro di consumo finale, che è l'obiettivo del regime transitorio.

45 Alla luce delle considerazioni che precedono, la questione sollevata va risolta dichiarando che gli artt. 17, nn. 2 e 3, e 28 ter, parte A, n. 2, della sesta direttiva debbono essere interpretati nel senso che il soggetto passivo che rientra nella situazione di cui al primo comma di quest'ultima disposizione non ha il diritto di detrarre immediatamente l'IVA che ha gravato a monte su un acquisto intracomunitario.

Sulle spese

46 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento ha il carattere di 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:

Gli artt. 17, nn. 2 e 3, e 28 ter, parte A, n. 2, 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, nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, devono essere interpretati nel senso che il soggetto passivo che rientra nella situazione di cui al primo comma di quest'ultima disposizione non ha il diritto di detrarre immediatamente l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato a monte su un acquisto intracomunitario.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.