

Causa C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal

Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės)

«Direttiva 2006/112/CE — Diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte — Normativa nazionale che esclude il diritto alla detrazione per beni rivenduti prima della registrazione del soggetto passivo ai fini dell'IVA»

Massime della sentenza

1. *Questioni pregiudiziali — Rinvio alla Corte — Giurisdizione nazionale ai sensi dell'art. 234 CE — Nozione*

(Art. 234 CE)

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Obblighi del contribuente*

(Direttiva del Consiglio 2006/112)

1. Per valutare se l'organo del rinvio possieda le caratteristiche di una giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE, la Corte tiene conto di un insieme di elementi, quali il fondamento legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, l'applicazione, da parte dell'organo, delle norme giuridiche, così come la sua indipendenza.

Soddisfa questi requisiti la Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commissione tributaria lituana), che ha il compito di svolgere un esame imparziale dei ricorsi dei contribuenti in materia fiscale e di adottare decisioni conformi al diritto e motivate.

(v. punti 35, 36, 40)

2. La direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, il quale soddisfi i requisiti sostanziali per detrarre quest'ultima conformemente alle disposizioni di tale direttiva e che si registri, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, entro un termine ragionevole a decorrere dalla realizzazione delle operazioni che danno luogo al diritto alla detrazione, possa essere privato della possibilità di esercitare tale diritto da parte di una normativa nazionale che vieta la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto di beni, qualora tale soggetto passivo non si sia registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto prima d'impiegare questi ultimi ai fini della sua attività imponibile.

Difatti, in forza dell'art. 178, lett. a), della direttiva 2006/112, l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'art. 168, lett. a), di quest'ultima, relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, è subordinato ad un solo requisito formale attinente al possesso, da parte del soggetto passivo, di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e da 238 a 240 di tale direttiva. Certamente, i soggetti passivi hanno anche l'obbligo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle loro attività, conformemente ai provvedimenti adottati a tal fine dagli Stati membri, e ciò in forza dell'art. 213 della direttiva 2006/112. Tuttavia, una siffatta disposizione non autorizza affatto gli Stati membri, in mancanza della presentazione di una dichiarazione, a posticipare l'esercizio del diritto alla detrazione sino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili, oppure a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto. Inoltre, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'art. 273 della direttiva 2006/112, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare la frode non devono eccedere quanto necessario per raggiungere tali scopi e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto. Di conseguenza, l'identificazione prevista dall'art. 214 della direttiva 2006/112, al pari degli obblighi di cui all'art. 213 di quest'ultima, non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un obbligo formale a fini di controllo. Pertanto, non si può impedire ad una persona soggetta all'imposta sul valore aggiunto di esercitare il proprio diritto alla detrazione per il fatto che non si sia registrata ai fini di detta imposta prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile.

(v. punti 47-51, 54 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

21 ottobre 2010 (*)

«Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte – Normativa nazionale che esclude il diritto alla detrazione per beni rivenduti prima della registrazione del soggetto passivo ai fini dell'IVA»

Nel procedimento C-385/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lituania), con decisione 21 settembre 2009, pervenuta in cancelleria il 29 settembre 2009, nella causa

Nidera Handelscompagnie BV

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts (relatore), presidente di sezione, dal sig. D. Šváby, dalla sig.ra R.

Silva de Lapuerta, dai sigg. E. Juhász e J. Malenovský, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 1° luglio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Nidera Handelscompagnie BV, dal sig. I. Misiūnas;
- per il governo lituano, dalla sig.ra R. Mackevičienė, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, dalle sig.re A. Steiblytė e M. Afonso, 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 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle disposizioni della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Nidera Handelscompagnie BV (in prosieguo: la «Nidera») e il Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (ispettorato tributario nazionale presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania), in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata in occasione dell'acquisto in Lituania di beni esportati in Stati terzi.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'art. 9, n. 1, della direttiva 2006/112:

«1. Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 L'art. 167 di detta direttiva enuncia quanto segue:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

5 In base all'art. 168 di tale direttiva:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre

dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)).

6 L'art. 178 della stessa direttiva così dispone:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)).

7 Conformemente all'art. 213 della direttiva 2006/112:

«1. Il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.

(...)).

8 L'art. 214, n. 1, di questa direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

(...)

c) ogni soggetto passivo che effettua nel loro rispettivo territorio acquisti intracomunitari di beni ai fini di proprie operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, ed effettuate fuori di tale territorio.

(...)).

9 L'art. 273 di detta direttiva è formulato nel seguente modo:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Il diritto nazionale

10 L'art. 2, punto 28, della legge della Repubblica di Lituania n. IX?751, relativa all'imposta sul valore aggiunto (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas n. IX?751, Žin., 2002, n. 35?1271, 2002, n. 40, 2002, n. 46, 2002, n. 48), come modificata (Žin., 2004, n. 17?505, 2005, n. 81?2944), (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), definisce nel seguente modo la nozione di

«soggetto registrato ai fini IVA»:

«[U]n soggetto registrato come soggetto passivo dell'IVA presso l'autorità tributaria, inclusa ogni identificazione ai fini dell'IVA, se munito di appropriato numero di identificazione, ad esclusione delle persone registrate ai fini del regime forfetario di compensazione dell'onere dell'IVA».

11 Secondo l'art. 41 della legge sull'IVA:

«1. Salvo disposizione contraria del presente capo, le cessioni di beni sono tassate con l'aliquota dello 0% qualora i beni siano trasportati fuori del territorio della Comunità europea dai fornitori o da un terzo per conto di questi ultimi.

(...)».

12 L'art. 57 della legge sull'IVA è così formulato:

«1. Il diritto a detrazione dell'IVA compete unicamente a soggetti passivi dell'IVA che non ricadono sotto le disposizioni della sezione quinta di cui al capo XII della presente legge. (...)»

(...)

3. Chiunque disponga del diritto a detrazione dell'IVA può decidere di non esercitare tale diritto».

13 Secondo l'art. 58 della legge sull'IVA:

«1. Il soggetto passivo dell'IVA ha il diritto a detrazione dell'IVA assoluta a monte e/o all'importazione su beni e/o servizi acquistati e/o importati, a condizione che detti beni e/o servizi siano destinati ad essere impiegati per le seguenti attività:

1) cessione di beni e/o prestazione di servizi soggetti ad IVA;

2) cessione di beni e/o prestazione di servizi al di fuori del territorio nazionale che, secondo le disposizioni della presente legge, non sarebbero esenti da IVA se fossero effettuate all'interno del territorio nazionale. Tale condizione non si applica relativamente alla prestazione, al di fuori della Comunità europea, di servizi assicurativi e/o finanziari di cui all'art. 28 della presente legge.

(...)».

14 Ai sensi dell'art. 63 della legge sull'IVA:

«1. Il soggetto passivo dell'IVA ha il diritto a detrazione dell'IVA assoluta a monte e/o all'importazione su beni e/o servizi acquistati e/o importati prima della data di registrazione come soggetto passivo dell'IVA, a condizione che detti beni e/o servizi siano impiegati dal soggetto passivo dell'IVA ai fini di un'attività specificata dall'art. 58, n. 1, della presente legge, ai sensi delle disposizioni del presente capo e delle limitazioni previste dal presente articolo.

(...)».

15 In forza dell'art. 71 della legge sull'IVA:

«(...)

3. I soggetti passivi stranieri sono tenuti a registrarsi come soggetti passivi dell'IVA tramite la loro sede nel territorio nazionale o, in mancanza di una tale sede, tramite un agente fiscale

nominato in Lituania. Il requisito della nomina di un agente fiscale non vale per soggetti passivi con sede in un altro Stato membro, i quali possono registrarsi direttamente come soggetti passivi dell'IVA. I soggetti passivi stranieri non sono obbligati a registrarsi come soggetti passivi dell'IVA qualora svolgano sul territorio nazionale esclusivamente le seguenti attività:

(...)

3) cessione di beni e/o prestazione di servizi per i quali, ai sensi della presente legge, si applica IVA ad aliquota zero, (...)».

16 L'art. 117 della legge sull'IVA è formulato come segue:

«1. Un soggetto passivo d'imposta straniero è legittimato a presentare una domanda diretta al rimborso dell'IVA assolta in Lituania solamente se i seguenti criteri risultano soddisfatti nel periodo per cui il rimborso dell'IVA è domandato:

1) il soggetto passivo non aveva alcuna sede in Lituania, o, qualora sia una persona fisica, egli non aveva la propria residenza in Lituania; e

2) il soggetto passivo non svolge alcuna attività nel territorio nazionale in cui, conformemente alla presente legge, è soggetto all'IVA, salvo se diversamente previsto nel presente articolo.

(...)».

17 L'art. 147 della legge della Repubblica di Lituania n. IX?2112, sull'amministrazione tributaria (Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas n. IX?2112, Žin., 2004, n. 63?2243), come modificata (Žin., 2007, n. 80?3220, 2008, n. 131?5036), in prosieguo: la «legge sull'amministrazione tributaria», dispone quanto segue:

«Le controversie tributarie vengono esaminate dall'amministrazione tributaria centrale, dal Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (commissione tributaria presso il governo della Repubblica di Lituania)] (...) e dai giudici».

18 In base all'art. 148 della legge sull'amministrazione tributaria:

«1. Il Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] è una persona giuridica di diritto pubblico finanziata dal bilancio statale.

2. Il Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] ha il compito di svolgere un esame obiettivo dei ricorsi proposti dai soggetti passivi e di adottare decisioni conformi al diritto e debitamente motivate.

3. Il Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] si compone di un presidente e di altri membri. Il numero totale dei membri di [tale] commissione e il suo regolamento interno vengono approvati dal governo.

4. I membri del Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] vengono nominati, per un periodo di sei anni, dal governo, su proposta congiunta del Ministro delle Finanze e del Ministro della Giustizia. Può essere nominato come membro di [tale] commissione unicamente un soggetto dotato di reputazione irrepreensibile, titolare di un diploma di laurea in scienze finanziarie, giuridiche o economiche o che abbia completato equivalenti studi a livello superiore e con un'esperienza lavorativa non inferiore a tre anni in materia di diritto tributario, doganale o societario. I membri di [detta] commissione devono avere la cittadinanza lituana.

5. Un membro del Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] può cessare dalle sue funzioni prima della scadenza del suo mandato in caso di:

- 1) dimissioni;
- 2) perdita della cittadinanza lituana;
- 3) assenza dal lavoro a causa di incapacità temporanea per oltre 120 giorni consecutivi o oltre 140 giorni durante gli ultimi dodici mesi ovvero a seguito di dichiarazione, da parte di una commissione medica o di invalidità, della sua incapacità a svolgere le proprie mansioni;
- 4) passaggio in giudicato di una sentenza con cui è stata comminata una pena per un reato doloso grave o molto grave o per un reato contro il patrimonio o contro diritti o interessi legati alla proprietà, contro l'economia e gli usi commerciali o contro il sistema finanziario;
- 5) violazione seria dei propri obblighi lavorativi.

6. L'attività dei membri del Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] in seno a [tale] commissione ha il carattere d'impiego principale e la loro remunerazione viene determinata conformemente alla legge sulla remunerazione delle cariche politiche e di taluni funzionari statali. Essi possono assumere solo l'incarico in [detta] commissione ma possono svolgere attività scientifiche e didattiche.

7. Scaduto il proprio mandato, ogni membro del Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] continua a svolgere le proprie funzioni fino alla nomina di un nuovo membro.

(...)».

19 Conformemente all'art. 151 della legge sull'amministrazione tributaria:

«Il Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] esamina:

- 1) le controversie tributarie tra un soggetto passivo e l'amministrazione tributaria centrale;
- 2) le controversie tributarie tra un soggetto passivo e l'amministrazione tributaria centrale in merito a decisioni adottate da quest'ultima su ricorso del soggetto passivo avverso decisioni dell'autorità tributaria locale;
- 3) controversie tributarie tra un soggetto passivo e l'amministrazione tributaria centrale in merito alla mancata adozione di una decisione sulla controversia tributaria entro i termini previsti nella presente legge».

20 L'art. 158 della legge sull'amministrazione tributaria dispone quanto segue:

«Dopo la scadenza del termine fissato dalla presente legge per contestare la decisione sulla controversia tributaria, la decisione adottata dall'amministrazione tributaria centrale o dal Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] è vincolante per le parti della controversia e per terzi interessati da quest'ultima».

21 L'art. 159 della legge sull'amministrazione tributaria è così formulato:

«1. Un soggetto passivo che contesti una decisione dell'amministrazione tributaria centrale o del Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] relativa ad una controversia

tributaria ha il diritto di impugnare la decisione di cui trattasi dinanzi ad un giudice.

2. Anche l'amministrazione tributaria centrale è legittimata a impugnare una decisione del Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] ma unicamente nei casi in cui l'amministrazione tributaria centrale stessa e [tale] commissione, nel risolvere la controversia tributaria (o nel corso della controversia), abbiano interpretato in modo differente disposizioni di legge o altri atti giuridici.

(...)

4. Il Vilniaus apygardos administraciniamė teismas (tribunale amministrativo regionale di Vilnius) è competente a statuire in merito ad impugnazioni delle decisioni dell'amministrazione tributaria centrale o di [detta] commissione relative a controversie tributarie.

(...)».

22 Secondo il punto 4 del regolamento interno del Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Mokestini? gin?? komisijos nuostatos), adottato con decisione del governo lituano 2 settembre 2004, n. 1119 (Žin., 2004, n. 136-4947; in prosieguo: il «regolamento interno»):

«Nel corso della sua attività il Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] è tenuto al rispetto della Costituzione della Repubblica di Lituania, della legge (...) sull'amministrazione tributaria, degli altri atti legislativi e regolamentari e del presente regolamento».

23 I punti 26 e 27 del regolamento interno stabiliscono, in particolare, quanto segue:

«26. Il Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] esamina i ricorsi nel corso delle sedute. (...)

Un membro di [tale] commissione non può partecipare all'esame di una controversia tributaria e deve esserne escluso (è tenuto ad astenersi) se ha un interesse diretto o indiretto relativamente all'esito del procedimento, se ha un legame familiare o di stretta parentela con una delle parti della controversia tributaria o se ha lavorato presso un'impresa che partecipa alla controversia tributaria e sono trascorsi meno di tre anni dal termine del suo rapporto di impiego, ovvero ricorrono altre circostanze che possono pregiudicare l'imparzialità del suo giudizio. Il membro della [stessa] commissione è tenuto ad informare quest'ultima. Anche coloro che partecipano alla controversia tributaria possono sollevare un'eccezione di incompatibilità. L'eccezione dev'essere motivata e dev'essere sollevata prima dell'esame del ricorso nel corso della seduta del Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s]. [Tale] commissione adotta una decisione separata in merito alla ricasazione di uno o più dei suoi membri.

27. Il soggetto passivo (o i suoi rappresentanti) e i rappresentanti dell'amministrazione tributaria vengono invitati alla seduta del Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s]. Alla seduta partecipa il segretario di seduta; sono legittimati a parteciparvi anche un interprete, gli esperti di [detta] commissione che hanno istruito il procedimento e i periti. Se le parti della controversia non prendono parte alla seduta, la controversia viene esaminata in loro assenza. Qualora, prima dell'inizio dell'esame del ricorso, durante la seduta, detti soggetti presentino al Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] una domanda diretta all'aggiornamento dell'esame del ricorso per motivi ritenuti importanti da [tale] commissione, quest'ultima è legittimata ad aggiornare l'esame.

(...)».

Causa principale e questioni pregiudiziali

24 La causa principale verte, in sostanza, sulla questione se la Nidera abbia il diritto di detrarre l'IVA versata in occasione dell'acquisto in Lituania di beni che sono stati esportati in Stati terzi, dato che essa non si era identificata in Lituania come soggetto passivo IVA al momento di tali operazioni commerciali.

25 Tra il febbraio e il maggio 2008 la Nidera ha acquistato del grano in Lituania presso fornitori di prodotti agricoli. Sul prezzo pagato, LTL 11 743 259 (ovvero circa EUR 3,4 milioni) rappresentavano l'IVA dichiarata dai fornitori e versata a questi ultimi. La Nidera ha successivamente esportato l'intero quantitativo di grano tra il febbraio e il maggio 2008 verso Stati terzi, l'Algeria e la Turchia, applicando un'aliquota IVA dello 0%, conformemente all'art. 49 della legge sull'IVA.

26 Il 12 agosto 2008 la Nidera è stata registrata in Lituania come soggetto passivo IVA. Nella sua dichiarazione IVA per il periodo compreso tra il 12 e il 31 agosto 2008, essa ha dichiarato la somma di LTL 11 743 259 a titolo di IVA assolta a monte e ha chiesto il rimborso dello stesso importo da parte del pubblico erario. Pertanto, ha chiesto di poter detrarre l'IVA versata a titolo di beni acquistati in Lituania ed esportati verso Stati terzi prima della sua registrazione come soggetto passivo IVA.

27 Con decisione 16 gennaio 2009, confermata il 19 marzo successivo, l'ispettorato tributario competente per il distretto di Vilnius ha deciso che la Nidera non poteva detrarre l'IVA in parola assolta a monte, in quanto i beni di cui trattasi, essendo già stati venduti, non sarebbero stati più impiegati ai fini delle sue operazioni soggette ad IVA.

28 Il 14 aprile 2009 la Nidera ha proposto ricorso presso il Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos. Con decisione 22 giugno 2009, quest'ultimo ha respinto questo ricorso e ha approvato la posizione dell'ispettorato tributario competente per il distretto di Vilnius. Secondo tale decisione, solo i soggetti passivi dell'IVA hanno il diritto di detrarre tale imposta e, anche se secondo la normativa nazionale la Nidera non era obbligata a registrarsi come soggetto passivo IVA in Lituania, essa doveva tuttavia agire in tal senso se desiderava ottenere il rimborso dell'IVA assolta a monte.

29 Il 29 luglio 2009 la Nidera ha proposto ricorso dinanzi al Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s. Con tale ricorso essa ha fatto valere che non era tenuta a registrarsi in Lituania come soggetto passivo IVA, conformemente all'art. 71, n. 3, della legge sull'IVA, poiché possedeva lo status di soggetto passivo estero e la sua attività consisteva unicamente nella fornitura di beni in Stati terzi, operazione tassata con l'aliquota dello 0%. Secondo la Nidera, la circostanza che essa si sia avvalsa della possibilità di non identificarsi ai fini IVA in Lituania non può annullare il suo diritto alla detrazione dell'IVA.

30 Nella sua decisione di rinvio, il Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s si chiede se le disposizioni della legge sull'IVA, che richiedono, al fine di avere il diritto a detrazione dell'IVA, non solo lo svolgimento di un'attività imponibile e la detenzione dei documenti appropriati ma anche la formale registrazione dell'interessato come soggetto passivo dell'IVA in Lituania, siano conformi alla direttiva 2006/112 e siano compatibili con i principi generali del sistema dell'IVA, secondo cui l'IVA è un'imposta al consumo e un suo elemento fondamentale è il diritto a detrarla.

31 In tale contesto, il Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una normativa che conferisca il diritto a detrazione dell’IVA unicamente a soggetti passivi dell’IVA – vale a dire, unicamente a soggetti passivi registrati come soggetti passivi dell’IVA nello Stato membro interessato (nel caso di specie, in Lituania) secondo la normativa in vigore – sia conforme alle disposizioni della direttiva 2006/112 (...) che disciplina il diritto a detrazione dell’IVA.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se sia compatibile con i principi generali del diritto a detrazione dell’IVA, stabiliti dalla direttiva 2006/112 (...), il fatto che una siffatta normativa preveda che un soggetto passivo dell’IVA ha il diritto a detrazione dell’IVA assoluta a monte e/o all’importazione relativamente a beni e/o servizi acquistati prima della sua registrazione come soggetto passivo dell’IVA unicamente nell’ipotesi in cui tali beni vengano successivamente impiegati per una sua attività soggetta ad IVA, di modo che l’IVA assoluta a monte e/o all’importazione in relazione a beni e servizi acquistati prima della sua registrazione come soggetto passivo dell’IVA non può essere detratta ove i beni siano già stati impiegati per tale attività».

Sulle questioni pregiudiziali

32 Poiché il giudice del rinvio chiede alla Corte di pronunciarsi sulla compatibilità con le regole del diritto dell’Unione di una normativa come quella di cui trattasi nella causa principale, si deve ricordare che, se è vero che non spetta alla Corte pronunciarsi, nell’ambito di un procedimento pregiudiziale, sulla compatibilità di disposizioni del diritto nazionale con dette regole, essa ha reiteratamente dichiarato di essere competente a fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell’Unione che gli consentano di pronunciarsi sulla detta compatibilità per la definizione della causa della quale è adito (sentenza 26 gennaio 2010, causa C?118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, Racc. pag. I?635, punto 23, e la giurisprudenza ivi citata).

33 Tenuto conto del contesto fattuale della causa principale, occorre intendere le questioni sollevate dal giudice del rinvio come volte a stabilire, in sostanza, se la direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo IVA che soddisfa i requisiti materiali per detrarre quest’ultima, conformemente alle disposizioni di tale direttiva, possa essere privato della possibilità di esercitare il suo diritto alla detrazione da una normativa nazionale che vieta la detrazione dell’IVA versata in occasione dell’acquisto di beni qualora tale soggetto passivo non si sia registrato come soggetto passivo dell’IVA prima d’impiegare questi ultimi ai fini della sua attività imponibile.

Sulla ricevibilità

34 Il governo lituano rimette in discussione la qualità di organo giurisdizionale del Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s, in quanto tale commissione non sarebbe indipendente. Infatti, essa sarebbe legata alla struttura organizzativa del Ministero delle Finanze cui dovrebbe presentare relazioni annuali e con il quale avrebbe l’obbligo di cooperare.

35 Al riguardo va rammentato che, secondo costante giurisprudenza, per valutare se l'organo del rinvio possiede le caratteristiche di una giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE, la Corte tiene conto di un insieme di elementi, quali il fondamento legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche e che sia indipendente (sentenza 17 settembre 1997, causa C-54/96, Dorsch Consult, Racc. pag. I-4961, punto 23, e giurisprudenza ivi citata).

36 Nella causa principale, risulta dall'art. 148, n. 2, della legge sull'amministrazione tributaria che il Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s ha il compito di svolgere un esame obiettivo dei ricorsi proposti dai soggetti passivi e di adottare decisioni conformi al diritto e debitamente motivate. Conformemente a detto art. 148, n. 4, i membri di questa commissione sono nominati per sei anni e devono essere persone aventi una reputazione ineccepibile. In base a detto art. 148, n. 6, i membri di detta commissione possono assumere solo l'incarico in quest'ultima. Infine, l'art. 26 del regolamento interno prevede una procedura di riconsiliazione dei membri della stessa commissione in caso di conflitto di interessi.

37 Occorre constatare che tali disposizioni conferiscono al Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s l'indipendenza necessaria per poter essere considerato un organo giurisdizionale ai sensi dell'art. 234 CE. La circostanza che questa commissione sarebbe legata alla struttura organizzativa del Ministero delle Finanze e dovrebbe presentare relazioni annuali a quest'ultimo non può inficiare tale analisi.

38 Quanto all'obbligo di cooperare con il Ministero delle Finanze, il governo lituano, interrogato a tale proposito nel corso dell'udienza, ha affermato di non conoscere casi in cui il Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s avrebbe ricevuto, da parte di questo Ministero, istruzioni o indicazioni sulla soluzione cui sarebbe auspicabile giungere in un caso particolare. Ciò considerato, l'esistenza di un siffatto obbligo generale di cooperazione non è nemmeno incompatibile con l'indipendenza di tale commissione da detto Ministero.

39 Inoltre, dalla normativa nazionale citata nei punti 17-23 della presente sentenza risulta che il Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s soddisfa gli altri criteri accolti dalla giurisprudenza della Corte menzionata nel punto 35 della presente sentenza per qualificare un organo giurisdizionale.

40 Alla luce di quanto precede, si deve concludere che il Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s possiede le caratteristiche di un organo giurisdizionale ai sensi dell'art. 234 CE e che la presente domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Nel merito

41 Occorre rilevare che gli Stati membri possono limitare il diritto alla detrazione dell'IVA solo nei casi espressamente previsti dalla direttiva 2006/112 (v., per analogia, sentenze 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia, Racc. pag. 4797, punti 16 e 17; 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 27, nonché 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal, Racc. pag. I-1, punto 16).

42 Peraltro, la Corte ha dichiarato, nel contesto del regime dell'inversione contabile, che il principio fondamentale di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (sentenze 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, Ecotrade, Racc. pag. I-3457, punto 63, e 30 settembre 2010, causa C-392/09, Uszodaépítő, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 39). Poiché l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie

per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, riguardo al diritto di quest'ultimo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso (citate sentenze Ecotrade, punto 64, e Uszodaépítő, punto 40).

43 Le questioni sollevate dal giudice del rinvio devono essere esaminate alla luce di questi principi.

44 Al riguardo, dall'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112 discende che il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta in uno Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo, utilizzati ai fini delle sue attività soggette a imposta.

45 Dalla decisione di rinvio emerge che la Nidera ha esportato l'intero quantitativo di grano di cui trattasi, da essa acquisito in Lituania, verso Stati terzi, applicando un'aliquota IVA dello 0%, conformemente al diritto nazionale applicabile.

46 È pacifico che, in tale contesto, la Nidera ha il diritto alla detrazione previsto all'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112, per quanto concerne l'IVA versata su tali beni in Lituania. Conformemente all'art. 167 di detta direttiva, questo diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

47 In forza dell'art. 178, lett. a), della direttiva 2006/112, l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'art. 168, lett. a), di quest'ultima, relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, è subordinato ad un solo requisito formale attinente al possesso, da parte del soggetto passivo, di una fattura redatta conformemente agli articoli 220^o236 e 238^o240 di tale direttiva.

48 È vero che i soggetti passivi hanno anche l'obbligo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle loro attività, conformemente ai provvedimenti adottati a tal fine dagli Stati membri, e ciò in forza dell'art. 213 della direttiva 2006/112. Tuttavia, la Corte ha già dichiarato che una siffatta disposizione non autorizza affatto gli Stati membri, in mancanza di tale dichiarazione, a posticipare l'esercizio del diritto alla detrazione sino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili oppure a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto (v., per analogia, sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C^o110/98 a C^o147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I^o1577, punto 51).

49 Inoltre, la Corte ha già dichiarato che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'art. 273 della direttiva 2006/112, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto necessario a tal fine e non devono mettere in discussione la neutralità dell'IVA (v., per analogia, sentenza 27 settembre 2007, causa C^o146/05, Collée, Racc. pag. I^o7861, punto 26, e giurisprudenza ivi citata).

50 Di conseguenza, l'identificazione prevista all'art. 214 della direttiva 2006/112, al pari degli obblighi di cui all'art. 213 di quest'ultima, menzionati nel punto 48 della presente sentenza, non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo.

51 Da quanto precede risulta che non si può impedire ad un soggetto passivo IVA di esercitare il proprio diritto alla detrazione in quanto non si sarebbe registrato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile.

52 Indubbiamente il soggetto passivo che non rispetta i requisiti formali stabiliti dalla direttiva 2006/112 può essere punibile con una sanzione amministrativa, conformemente ai provvedimenti

nazionali che traspongono tale direttiva nel diritto interno. Inoltre, come osserva giustamente la Commissione, anche se l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA non fosse soggetto ad alcun limite nel tempo, la certezza del diritto non sarebbe pienamente rispettata. Infatti, l'obbligo per i soggetti passivi di registrarsi ai fini dell'IVA potrebbe essere svuotato di significato se gli Stati membri non avessero il diritto d'imporre un termine ragionevole a tal fine.

53 Nella causa principale, tuttavia, risulta che la Nidera non era obbligata a registrarsi ai fini dell'IVA in Lituania, conformemente all'art. 71, n. 3, della legge sull'IVA, anche se, secondo l'art. 63, n. 1, di tale legge, i soggetti passivi possono detrarre l'IVA solo se agiscono in tal senso. Poiché la Nidera necessitava pertanto di una registrazione ai fini dell'IVA per esercitare il suo diritto alla detrazione, occorre constatare che essa lo ha fatto prima che fossero passati sei mesi dalla realizzazione delle operazioni che danno luogo a tale diritto e, pertanto, entro un termine ragionevole.

54 In considerazione di tutti i rilievi che precedono, occorre risolvere le questioni sottoposte dichiarando che la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo IVA, il quale soddisfi i requisiti sostanziali per detrarre quest'ultima conformemente alle disposizioni di tale direttiva e che si registri ai fini dell'IVA entro un termine ragionevole a decorrere dalla realizzazione delle operazioni che danno luogo al diritto alla detrazione, possa essere privato della possibilità di esercitare tale diritto da parte di una normativa nazionale che vieta la detrazione dell'IVA versata in occasione dell'acquisto di beni qualora tale soggetto passivo non si sia registrato come soggetto passivo dell'IVA prima d'impiegare questi ultimi ai fini della sua attività imponibile.

Sulle spese

55 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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:

La direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, il quale soddisfi i requisiti sostanziali per detrarre quest'ultima conformemente alle disposizioni di tale direttiva e che si registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole a decorrere dalla realizzazione delle operazioni che danno luogo al diritto alla detrazione, possa essere privato della possibilità di esercitare tale diritto da parte di una normativa nazionale che vieta la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto di beni qualora tale soggetto passivo non si sia registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto prima d'impiegare questi ultimi ai fini della sua attività imponibile.

Firme

* Lingua processuale: il lituano.