

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

6 febbraio 2014 (*)

«Direttiva 79/1072/CEE – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Soggetti passivi residenti in un altro Stato membro – Modalità per il rimborso dell'IVA – Soggetti passivi che hanno nominato un rappresentante fiscale conformemente alle disposizioni nazionali precedenti all'adesione all'Unione – Esclusione – Nozione di “soggetto passivo non residente all'interno del paese” – Condizione dell'assenza di un centro di attività – Condizione dell'assenza di cessione di beni o di prestazione di servizi – Cessioni di energia elettrica a soggetti passivi?rivenditori – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 171»

Nella causa C-323/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel București (Romania), con decisione del 26 aprile 2011, pervenuta in cancelleria il 5 luglio 2012, nel procedimento

E.ON Global Commodities SE, già E.On Energy Trading SE,

contro

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da A. Rosas, facente funzione di presidente della Decima Sezione, D. Šváby e C. Vajda (relatore), giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 maggio 2013,

considerate le osservazioni presentate:

- per la E.ON Global Commodities SE, già E.On Energy Trading SE, da A. Duncea e A. Ionișoaei, avvocati;
- per il governo rumeno, da R.H. Radu, A. Crișan, R.M. Giurescu e E. Gane, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Keppenne, L. Lozano Palacios e G.D. Balan, 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 dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la E.ON Global Commodities SE, già E.On Energy Trading SE (in prosieguo: la «E.ON»), società con sede in Germania, e, dall'altro, l'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria) e la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Direzione generale delle finanze pubbliche del Municipio di Bucarest – Servizio di amministrazione dei contribuenti non residenti) (in prosieguo, congiuntamente: le «autorità tributarie»), riguardo al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta a monte dalla E.ON nell'ambito delle proprie operazioni in Romania.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

La direttiva 2006/112/CE

3 La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2007/75/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2007 (GU L 346, pag. 13; in prosieguo: la «direttiva IVA»), è entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

– Disposizioni in materia di energia elettrica

4 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva IVA, l'energia elettrica è assimilata a un bene materiale ai fini dell'IVA.

5 L'articolo 38 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. In caso di cessione di gas mediante il sistema di distribuzione del gas naturale, o di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore, il luogo della cessione si considera situato nel luogo in cui il soggetto passivo-rivenditore ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale i beni vengono erogati, ovvero, in mancanza di tale sede o centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

2. Ai fini del paragrafo 1 per “soggetto passivo-rivenditore” si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas o di energia elettrica è costituita dalla rivendita di tali prodotti e il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile».

6 Ai sensi dell'articolo 39 della medesima direttiva:

«Nei casi di cessione di gas mediante il sistema di distribuzione di gas naturale ovvero di energia elettrica non previsti dall'articolo 38, il luogo della cessione si considera situato nel luogo in cui l'acquirente usa e consuma effettivamente tali beni.

Se la totalità o parte del gas o dell'energia elettrica non è di fatto consumata dall'acquirente, si ritiene che tali beni non consumati siano stati usati e consumati nel luogo in cui egli ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale i beni vengono erogati. In mancanza di tale sede o centro di attività stabile, si ritiene che egli abbia usato e consumato i beni nel luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

– Disposizioni sull'esigibilità dell'IVA

7 Ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

8 Tale direttiva prevede, all'articolo 193, che l'IVA sia dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202 della citata direttiva.

9 L'articolo 195 della direttiva IVA così dispone:

«L'IVA è dovuta dalle persone identificate ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta e che sono destinatarie delle cessioni di beni alle condizioni previste dagli articoli 38 e 39, se queste sono effettuate da un soggetto passivo non stabilito in tale Stato membro».

– Disposizioni riguardanti la detrazione e il rimborso dell'IVA assolta a monte

10 L'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA prevede che, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo abbia il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore 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.

11 L'articolo 169, lettera a), della direttiva IVA aggiunge che, oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni relative alle attività economiche effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro.

12 L'articolo 170 della direttiva IVA recita quanto segue:

«Il soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 dell'[ottava direttiva] e dell'articolo 171 della presente direttiva, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) le operazioni di cui all'articolo 169;

b) le operazioni per le quali l'imposta è dovuta unicamente dall'acquirente o dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199».

13 L'articolo 171, paragrafo 1, della direttiva IVA è così formulato:

«Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta ma che sono stabiliti in un altro Stato membro è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dall'[ottava direttiva].

I soggetti passivi di cui all'articolo 1 dell'[ottava direttiva] che hanno effettuato nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali il destinatario di tali operazioni è stato designato come debitore dell'imposta a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199, sono anch'essi considerati, ai fini dell'applicazione di detta direttiva, soggetti passivi non stabiliti in tale Stato membro».

L'ottava direttiva

14 L'ottava direttiva è stata abrogata con effetto dal 1° gennaio 2010 dalla direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU L 44, pag. 23). Tenuto conto della data delle operazioni oggetto del procedimento principale, l'ottava direttiva, in vigore fino al 31 dicembre 2009, è l'unica ad esso applicabile.

15 L'articolo 1 dell'ottava direttiva prevede quanto segue:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo (...) che (...) non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che (...) non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata in tale paese [ad eccezione di talune prestazioni di trasporto e di determinate altre prestazioni di servizi]».

16 Ai sensi dell'articolo 2 dell'ottava direttiva, ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite dall'ottava direttiva, l'IVA applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati, in particolare, ai fini delle operazioni di cui all'articolo 169, lettera a), della direttiva IVA.

17 Gli articoli 3 e 4 dell'ottava direttiva elencano una serie di condizioni che devono essere soddisfatte da un soggetto passivo che intende beneficiare del rimborso dell'IVA versata.

18 In forza dell'articolo 6 dell'ottava direttiva, gli Stati membri non possono imporre ai soggetti passivi di cui all'articolo 2 della medesima direttiva, oltre agli obblighi di cui agli articoli 3 e 4 della stessa, alcun altro obbligo oltre a quello di fornire, in casi particolari, le informazioni necessarie per accertare la fondatezza della domanda di rimborso.

Il diritto rumeno

19 La legge n. 571/2003 sul codice tributario (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003; in prosieguo: il «codice tributario») è diretta a trasporre nel diritto rumeno la direttiva IVA nonché l'ottava direttiva.

20 L'articolo 132, paragrafo 1, lettera e), del codice tributario dispone, in termini sostanzialmente identici a quelli dell'articolo 38 della direttiva IVA, che il luogo della cessione di energia elettrica a un soggetto passivo?rivenditore si considera situato presso la sede di detto soggetto passivo?rivenditore.

21 L'articolo 150, paragrafo 1, lettera d), del codice tributario è volto a recepire l'articolo 195 della direttiva IVA nel diritto rumeno e prevede in sostanza che, in caso di cessione di energia elettrica a un soggetto passivo?rivenditore identificato ai fini dell'IVA in Romania da parte di un soggetto passivo non residente in Romania, anche se quest'ultimo è identificato ai fini dell'IVA in Romania, debitore dell'IVA sia il soggetto passivo?rivenditore.

22 L'articolo 147 ter del codice tributario, intitolato «Rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non identificati ai fini dell'IVA in Romania», prevede, al paragrafo 1, lettera a), che possa chiedere il rimborso dell'imposta versata alle condizioni definite con regolamento il «soggetto passivo non identificato che non è tenuto all'identificazione ai fini dell'IVA in Romania ed è stabilito in un altro Stato membro».

23 L'articolo 49, paragrafo 3, del decreto del governo rumeno n. 44, del 22 gennaio 2004, per l'approvazione delle norme di applicazione del codice tributario (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 112, del 6 febbraio 2004), nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale, stabilisce nei seguenti termini le modalità di applicazione del Codice tributario:

«Il soggetto passivo di cui all'articolo 147 ter, paragrafo 1, lettera a), del codice tributario è un soggetto passivo che, nel periodo indicato al paragrafo 1, non è identificato né è tenuto ad identificarsi ai fini dell'IVA in Romania (...), non è stabilito in Romania né ha ivi un centro di attività stabile dal quale sono svolte attività economiche, e che, in tale periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi in Romania, ad eccezione:

(...)

b) delle cessioni di beni e/o delle prestazioni di servizi, nel caso in cui l'imposta ad essi relativa è versata dai beneficiari delle suddette cessioni di beni e/o delle prestazioni di servizi, conformemente all'articolo 150, paragrafo 1, lettere (...) d) (...), del codice tributario».

24 In forza dell'articolo 151, paragrafo 3, del codice tributario, in vigore fino al 31 dicembre 2006, persone, stabilite in uno Stato diverso dalla Romania, che effettuano cessioni di beni imponibili in tale Stato avevano l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale nel medesimo Stato. Tale disposizione è stata abrogata con l'adesione della Romania all'Unione europea.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

25 La E.ON, presente sul mercato rumeno da ottobre 2005, svolge attività commerciali nel settore dell'energia.

26 Per adempiere agli obblighi imposti ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato diverso dalla Romania in forza del codice tributario, nella sua versione in vigore fino all'adesione della Romania all'Unione, il 1° gennaio 2007 la E.ON ha nominato la SC Haarmann, Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, divenuta RSM Hemmelrath Consulting SRL (in prosieguo: la «Haarmann»), quale rappresentante fiscale in Romania. La Haarmann è una persona giuridica di

diritto rumeno con sede a Bucarest ed è identificata ai fini dell'IVA in Romania.

27 Nella sua qualità di rappresentante fiscale della E.ON, la Haarmann ha stipulato contratti con persone giuridiche rumene. Tra il 15 ottobre 2005 e il 31 dicembre 2006 la Haarmann ha svolto attività in nome della E.ON, nella sua qualità di rappresentante fiscale, consistenti nella cessione di energia elettrica e nella rifatturazione di servizi di trasporto, per i quali essa ha emesso fatture fiscali.

28 Poiché l'obbligo di designare un rappresentante fiscale è stato soppresso quando la Romania è diventata membro dell'Unione, la Haarmann ha cessato di emettere fatture fiscali per conto della E.ON a partire dal 1° gennaio 2007. La Haarmann ha tuttavia continuato a rappresentare la E.ON in Romania, in particolare nei confronti delle autorità tributarie.

29 Tra il 1° gennaio e il 31 agosto 2007 la E.ON ha cercato di detrarre l'IVA che essa ha versato per un importo di lei rumeni (RON) 5 118 071 sulla base delle fatture emesse dai partner commerciali, persone giuridiche rumene, nella loro qualità di prestatori di servizi. Quest'importo è così composto:

- RON 2 466 611 di IVA per i servizi di conversione del carbone energetico ad opera di una centrale termoelettrica rumena;
- RON 2 612 888 di IVA per i servizi di trasporto ferroviario di carbon fossile ad opera di una società di trasporti rumena;
- RON 97 di IVA per i servizi doganali, e
- RON 38 475 di IVA per i servizi di trasporto dell'energia elettrica ad opera di una società di gestione delle rete elettrica.

30 La Haarmann, in qualità di rappresentante della E.ON, ha presentato alle autorità tributarie quattro dichiarazioni IVA nei mesi di aprile, luglio, agosto e settembre 2007, che coprivano, rispettivamente, i mesi di marzo, giugno, luglio e agosto 2007, al fine di ottenere la detrazione dell'IVA corrispondente al suddetto importo.

31 In seguito alla presentazione di tali dichiarazioni la Haarmann è stata oggetto di un accertamento tributario parziale per il periodo compreso tra il 19 ottobre 2005 e il 31 agosto 2007.

32 Le autorità tributarie, nel loro verbale redatto il 21 maggio 2008, hanno rifiutato di concedere la detrazione dell'importo di RON 5 118 071 riguardante le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2007. Esse hanno ritenuto, in sostanza, che, in forza dell'articolo 150, paragrafo 1, lettera d), del codice tributario, in vigore dal 1° gennaio 2007, la E.ON non fosse più assoggettata all'IVA in Romania per le operazioni di cessione di energia, con la conseguenza che essa non fatturava e non riscuoteva più l'IVA per le suddette operazioni in Romania, dal momento che tale obbligo incombeva, a partire da tale data, al beneficiario della cessione. Di conseguenza, poiché essa non esercita in Romania alcuna attività assoggettata all'IVA, il suo rappresentante fiscale non avrebbe il diritto di detrarre l'IVA relativa agli acquisti effettuati per la cessione di energia elettrica dopo il 1° gennaio 2007. Inoltre, mantenere il suo rappresentante fiscale in Romania e svolgere operazioni per il suo tramite non sarebbero più un'opzione di legge dal 1° gennaio 2007.

33 Sulla base del verbale dell'accertamento tributario, le autorità tributarie hanno emesso un avviso di accertamento dell'IVA supplementare nel maggio 2008.

Il primo procedimento contenzioso

34 La E.ON ha contestato tale avviso di accertamento. In seguito al rigetto del suo reclamo presso le autorità tributarie, la E.ON ha proposto un ricorso dinanzi alla Curtea de Apel București, che è stato accolto. L'avviso di accertamento è stato annullato nella parte relativa all'importo di RON 5 118 071 e le autorità tributarie sono state condannate a rimborsare tale importo alla E.ON.

35 Nell'ambito dell'impugnazione presentata dalle autorità tributarie, l'Înalta Curte de Casa și Justiție ha riformato la sentenza della Curtea de Apel București e ha definitivamente respinto in toto il ricorso della E.ON con sentenza dell'8 febbraio 2011. Alla data di redazione della domanda di pronuncia pregiudiziale era ancora sconosciuta la motivazione di tale sentenza.

Il secondo procedimento contenzioso

36 Poiché le autorità tributarie non hanno riconosciuto il suo diritto alla detrazione, il 30 giugno 2008 la E.ON ha presentato una domanda di rimborso dell'importo di RON 5 118 071 a titolo dell'IVA, sulla base dell'ottava direttiva nonché dell'articolo 147 ter, paragrafo 1, lettera a), del codice tributario, che è diretto a trasporre quest'ultima nel diritto rumeno, relativa all'anno civile 2007.

37 Con decisione del 29 gennaio 2009 le autorità tributarie hanno respinto tale domanda di rimborso considerando che, durante il periodo in questione, che va da gennaio ad agosto 2007, la E.ON non ha rispettato i requisiti stabiliti dall'articolo 147 ter, paragrafo 1, lettera a), del codice tributario, tenuto conto del fatto che il rimborso ai sensi di tale disposizione riguarda i soggetti passivi non identificati e non soggetti all'obbligo di essere identificati ai fini dell'IVA in Romania, mentre la E.ON ha continuato a essere rappresentata fiscalmente in Romania dalla Haarmann e, di conseguenza, la E.ON è stata, di fatto, identificata ai fini dell'IVA in Romania.

38 Il ricorso amministrativo avverso tale decisione è stato respinto in quanto le autorità tributarie hanno ritenuto, segnatamente, che l'applicazione delle disposizioni dell'ottava direttiva fosse priva di contenuto per quanto riguarda non residenti identificati ai fini dell'IVA che beneficino della detrazione dell'IVA relativa alle operazioni effettuate.

39 La E.ON ha presentato un ricorso avverso la decisione del 29 gennaio 2009 dinanzi alla Curtea de Apel București adducendo in sostanza che, contrariamente a quanto sostengono le autorità tributarie, l'ottava direttiva non prevede la condizione secondo cui il soggetto passivo non deve essere identificato né essere obbligato a farsi identificare ai fini dell'IVA in Romania per poter beneficiare di un rimborso dell'IVA versata. Le autorità tributarie non hanno esposto la loro posizione procedurale dinanzi al giudice del rinvio.

40 In tale contesto, la Curtea de Apel București ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un soggetto passivo avente sede principale in uno Stato membro dell'Unione (...) diverso dalla Romania, che dispone di un rappresentante fiscale identificato ai fini dell'IVA in Romania, sulla base delle disposizioni di legge nazionali in vigore prima dell'adesione della Romania all'Unione (...), possa essere considerato un "soggetto passivo non residente all'interno del paese", ai sensi dell'articolo 1 dell'[ottava direttiva].

2) Se il requisito che la persona giuridica non sia identificata ai fini dell'IVA, stabilito dall'articolo 147 ter, paragrafo 1, lettera a), [del] codice tributario, che recepisce le disposizioni dell'[ottava] direttiva, rappresenti una condizione supplementare rispetto a quelle espressamente disciplinate dagli articoli 3 e 4 dell'ottava direttiva e, in caso di risposta affermativa, se sia consentita una tale condizione supplementare alla luce delle disposizioni dell'articolo 6 dell'[ottava] direttiva.

3) Se le disposizioni degli articoli 3 e 4 dell'ottava direttiva possano produrre effetti diretti, ossia se il soddisfacimento delle condizioni disciplinate espressamente da tali disposizioni conferisca alla persona giuridica non residente nel territorio della Romania, ai sensi dell'articolo 1, il diritto al rimborso dell'IVA, a prescindere dalla loro forma di attuazione nella legislazione nazionale».

Sulle questioni pregiudiziali

41 Con le sue tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni dell'ottava direttiva debbano essere interpretate nel senso che il fatto che un soggetto passivo che sia stabilito in uno Stato membro e abbia effettuato cessioni di energia elettrica in un altro Stato membro nomini un rappresentante fiscale identificato ai fini dell'IVA in tale secondo Stato abbia come conseguenza che tale soggetto passivo non possa avvalersi dell'ottava direttiva in quest'ultimo Stato al fine di ottenere il rimborso dell'IVA assolta a monte.

42 A tal riguardo va rilevato che l'articolo 1 dell'ottava direttiva prevede, in sostanza, due condizioni cumulative che devono essere soddisfatte affinché un soggetto passivo possa essere considerato come non residente all'interno del paese, e dunque beneficiare del diritto al rimborso in virtù dell'articolo 2 di tale direttiva. Da un lato, il soggetto passivo in questione non deve disporre di alcun centro di attività nello Stato membro nel quale cerca di ottenere tale rimborso. Dall'altro, non deve aver effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi che si considerino localizzate in tale Stato membro, ad eccezione di talune prestazioni di servizi specificate.

43 Occorre aggiungere che, conformemente all'articolo 6 dell'ottava direttiva, gli Stati membri non possono imporre al soggetto passivo di cui all'articolo 2 della medesima direttiva, oltre agli obblighi previsti agli articoli 3 e 4 della citata direttiva, alcun altro obbligo oltre a quello di fornire, in casi particolari, le informazioni necessarie per accertare la fondatezza della domanda di rimborso.

44 Si devono esaminare le due condizioni menzionate al punto 42 della presente sentenza.

Sulla condizione relativa all'assenza di un centro di attività nello Stato membro di cui trattasi

45 Al pari di tutti i soggetti interessati che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte, si deve constatare che il fatto che un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro disponga di un rappresentante fiscale identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro non può essere equiparato all'acquisizione di un centro di attività in tale Stato membro ai sensi dell'articolo 1 dell'ottava direttiva.

46 Risulta infatti da una giurisprudenza costante che, per poter essere considerato un centro di attività cui si riferiscono le cessioni di beni o le prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che tale centro di attività presenti un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 17 luglio 1997, ARO Lease, C?190/95, Racc. pag. I?4383, punto 16, e del 7 maggio 1998, Lease Plan, C?390/96, Racc. pag. I?2553, punto 24).

47 Orbene, la mera nomina di un rappresentante fiscale non è sufficiente a ritenere che il

soggetto passivo in questione disponga di una struttura dotata di un sufficiente grado di stabilità e di un personale proprio incaricato della gestione delle proprie attività economiche.

48 Ne consegue che una normativa nazionale che equipari l'esistenza di un rappresentante fiscale a un centro di attività all'interno del paese ai sensi dell'articolo 1 dell'ottava direttiva è contraria a quest'ultima disposizione.

Sulla condizione relativa all'assenza di cessioni di beni e di prestazioni di servizi nello Stato membro di cui trattasi

49 Risulta dal tenore letterale dell'articolo 1 dell'ottava direttiva, ricordato al punto 42 della presente sentenza, che il diritto al rimborso previsto da tale direttiva a favore dei soggetti passivi è parimenti subordinato al fatto che, durante il periodo di riferimento, il richiedente il rimborso della suddetta IVA non abbia effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata in tale paese.

50 Per valutare se una situazione come quella oggetto del procedimento principale soddisfi un siffatto requisito, è opportuno osservare, anzitutto, che, a norma dell'articolo 38, paragrafo 1, della direttiva IVA, in caso di cessione di energia elettrica a un «soggetto passivo?rivenditore» ai sensi del paragrafo 2 di detto articolo, il luogo della cessione si considera situato nel luogo in cui il soggetto passivo?rivenditore ha fissato la sede della propria attività economica.

51 Inoltre, l'energia elettrica, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva IVA, è assimilata a un bene materiale ai fini dell'IVA, di modo che non trova applicazione nessuna delle eccezioni riguardanti talune prestazioni di servizi, previste dall'articolo 1 dell'ottava direttiva.

52 Infine, ai sensi dell'articolo 171, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, i soggetti passivi di cui all'articolo 1 dell'ottava direttiva, che hanno effettuato nello Stato membro interessato unicamente cessioni di beni per le quali il destinatario di tali operazioni è stato designato come debitore dell'imposta a norma dell'articolo 195 della direttiva IVA, sono anch'essi considerati, ai fini dell'applicazione dell'ottava direttiva, soggetti passivi non stabiliti in tale Stato membro. Orbene, detto articolo 195 si applica in particolare a cessioni di energia elettrica a soggetti passivi?rivenditori identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta e che sono destinatari delle cessioni dei beni alle condizioni previste dall'articolo 38 della direttiva IVA.

53 Contrariamente all'argomentazione adottata dal governo rumeno, l'identificazione di una società come la E.ON ai fini dell'IVA in Romania per il tramite di un rappresentante fiscale non può essere legittimamente considerata dall'ordinamento giuridico nazionale come prova del fatto che una tale società abbia effettivamente realizzato cessioni di beni o prestazioni di servizi in tale Stato membro ai sensi dell'articolo 1 dell'ottava direttiva. Infatti, si evince chiaramente dal tenore letterale di tale articolo nonché dell'articolo 171 della direttiva IVA che, ai fini dell'esclusione del diritto al rimborso nell'ambito dell'ottava direttiva, è necessario accertare non già la semplice capacità di realizzare operazioni imponibili nello Stato in cui viene presentata la domanda di rimborso, bensì la realizzazione effettiva di tali operazioni.

54 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, spetta al giudice del rinvio verificare se, nella situazione oggetto del procedimento principale, si possa effettivamente considerare che la E.ON non ha effettuato cessioni di beni o non ha fornito prestazioni di servizi che si considerino localizzate in Romania, ai sensi dell'articolo 1 dell'ottava direttiva.

55 Inoltre, quanto alla tesi difesa dal governo rumeno in udienza, secondo la quale la E.ON, mantenendo il suo rappresentante fiscale, avrebbe creato un vuoto giuridico, che la priva di ogni possibilità di ottenere il rimborso dell'IVA, è opportuno ricordare che, se le cessioni di energia

elettrica di cui trattasi hanno l'effetto di rendere inapplicabile l'ottava direttiva, in linea di principio la detrazione dell'IVA assolta a monte dev'essere accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni requisiti formali non siano stati rispettati dal soggetto passivo. Infatti, il principio di neutralità fiscale osta a una sanzione consistente nel diniego del diritto al rimborso o alla detrazione (v. sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punti 71 e 77; v. altresì, per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, Racc. pag. I-7861, punto 31).

56 Per quanto riguarda, infine, la domanda sollevata dal giudice del rinvio nell'ambito della sua terza questione, si deve osservare che, in virtù di una costante giurisprudenza della Corte, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato quando questo non ha recepito la direttiva nei termini o quando l'ha recepita in modo non corretto (v. sentenza del 19 dicembre 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, punto 51 e giurisprudenza ivi citata). Si deve necessariamente constatare che le disposizioni precedentemente esaminate, in particolare gli articoli 1, 3 e 4 dell'ottava direttiva nonché 171 e 195 della direttiva IVA, soddisfano tali requisiti.

57 Alla luce dell'insieme di tali considerazioni, si deve rispondere alle questioni sollevate dichiarando che le disposizioni dell'ottava direttiva, in combinato disposto con gli articoli 38, 171 e 195 della direttiva IVA, devono essere interpretate nel senso che un soggetto passivo che sia stabilito in uno Stato membro e che abbia effettuato cessioni di energia elettrica a soggetti passivi?rivenditori stabiliti in un altro Stato membro ha il diritto di avvalersi dell'ottava direttiva in tale secondo Stato al fine di ottenere il rimborso dell'IVA pagata a monte. Tale diritto non è escluso per il semplice fatto di avere nominato un rappresentante fiscale identificato ai fini dell'IVA in quest'ultimo Stato.

Sulle spese

58 Nei confronti delle parti nella 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 (Decima Sezione) dichiara:

Le disposizioni dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, in combinato disposto con gli articoli 38, 171 e 195 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2007/75/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2007, devono essere interpretate nel senso che un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro e che abbia effettuato cessioni di energia elettrica a soggetti passivi?rivenditori stabiliti in un altro Stato membro ha il diritto di avvalersi dell'ottava direttiva 79/1072 in tale secondo Stato al fine di ottenere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte. Tale diritto non è escluso per il semplice fatto di avere nominato un rappresentante fiscale identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in quest'ultimo Stato.

Firme

* Lingua processuale: il rumeno.