

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 21 de octubre de 2010*

En el asunto C-385/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lituania), mediante resolución de 21 de septiembre de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de septiembre de 2009, en el procedimiento entre

Nidera Handelscompagnie BV

y

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. D. Šváby, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász y J. Malenovský, Jueces;

* Lengua de procedimiento: lituano.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de julio de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Nidera Handelscompagnie BV, por el Sr. I. Misiūnas;

- en nombre del Gobierno lituano, por la Sra. R. Mackevičienė, en calidad de agente;

- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Steiblytė y M. Afonso, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Nidera Handelscompagnie BV (en lo sucesivo, «Nidera») y la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección tributaria del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania) en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») pagado con ocasión de la compra en Lituania de bienes exportados a Estados terceros.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 A tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4 El artículo 167 de dicha Directiva dispone:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

5 Según el artículo 168 de la referida Directiva:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...].»

6 El artículo 178 de la misma Directiva establece:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

- a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...]»

7 Conforme al artículo 213 de la Directiva 2006/112:

«1. Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

[...]»

8 El artículo 214, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

[...]

c) los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, fuera de ese territorio, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9.

[...]»

9 El artículo 273 de la referida Directiva reza como sigue:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Derecho nacional

- 10 El artículo 2, punto 28, de la Ley de la República de Lituania n° IX-751 relativa al impuesto sobre el valor añadido (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n° IX-751, Žin., 2002, n° 35-1271, 2002, n° 40, 2002, n° 46, 2002, n° 48), en su versión modificada (Žin., 2004, n° 17-505, 2005, n° 81-2944) (en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA»), define como sigue el concepto de «sujeto pasivo identificado a efectos del IVA»:

«Persona registrada por la Administración tributaria como sujeto pasivo del IVA, lo que incluye cualquier otra identificación a efectos del IVA, desde el momento en que posea el número de identificación correspondiente, a excepción de la identificación a efectos del régimen de compensación a tanto alzado.»

- 11 Según el artículo 41 de la Ley sobre el IVA:

«1. Salvo disposición en contra del presente capítulo, las entregas de bienes se gravarán al tipo cero cuando los bienes se transporten fuera del territorio de las Comunidades Europeas por su proveedor o por una tercera persona por su cuenta.

[...]»

- 12 El artículo 57 de la Ley sobre el IVA está redactado como sigue:

«1. Solamente tendrán derecho a deducir el IVA los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA a quienes no sean de aplicación las disposiciones del capítulo XII, sección 5, de la presente Ley. [...]

3. Quienes tengan derecho a deducir el IVA podrán renunciar a ejercer este derecho.»

13 Según el artículo 58 de la Ley sobre el IVA:

«El sujeto pasivo identificado a efectos del IVA podrá deducir el IVA soportado y/o a la importación devengado por los bienes y/o servicios adquiridos y/o importados toda vez que dichos bienes y/o servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones siguientes:

- 1) entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al IVA;

- 2) entregas de bienes y/o prestaciones de servicios efectuadas fuera del territorio nacional que, en virtud de la presente Ley, no estarían exentas del IVA si se realizaran en el territorio nacional. Esta condición no se aplicará en caso de prestación, fuera de las Comunidades Europeas, de servicios de seguros y/o de servicios financieros, contemplados en el artículo 28 de la presente Ley.

[...]»

14 A tenor del artículo 63 de la Ley sobre el IVA:

«1. El sujeto pasivo identificado a efectos del IVA podrá deducir, de conformidad con las disposiciones del presente capítulo y dentro de los límites establecidos en el presente artículo, el IVA soportado y/o a la importación devengado por los bienes y/o servicios adquiridos y/o importados antes de la fecha de su registro como sujeto

pasivo del IVA toda vez que se utilicen para las necesidades de sus operaciones mencionadas en el artículo 58, apartado 1, de la presente Ley.

[...]»

15 En virtud del artículo 71 de la Ley sobre el IVA:

«[...]

3. El sujeto pasivo extranjero deberá registrarse como sujeto pasivo del IVA a través de un establecimiento en territorio nacional o, en su defecto, a través de un representante fiscal en Lituania. No estarán sujetos a la obligación de designar a un representante fiscal los sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros que podrán registrarse directamente como sujetos pasivos del IVA. El sujeto pasivo extranjero no estará obligado a registrarse como sujeto pasivo del IVA si su actividad en el territorio nacional se limita a:

[...]

3) entregas de bienes y/o prestaciones de servicios que, en virtud de la presente Ley, se gravarán al tipo cero, [...]»

16 El artículo 117 de la Ley sobre el IVA está redactado como sigue:

«1. Un sujeto pasivo extranjero sólo podrá solicitar la devolución del IVA pagado en Lituania si, durante el período en que se pagó el IVA cuya devolución se solicita, cumplía los siguientes requisitos:

- 1) no tenía un establecimiento en Lituania o, si se trata de una persona física, no residía en Lituania, y

- 2) no desempeñaba, en el territorio nacional, ninguna actividad sujeta al IVA en virtud de la presente Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el presente artículo.

[...]»

17 El artículo 147 de la Ley de la República de Lituania n° IX-2112 sobre la Administración tributaria (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas n° IX-2112, Žin., 2004, n° 63-2243), en su versión modificada (Žin., 2007, n° 80-3220, 2008, n° 131-5036; en lo sucesivo, «Ley sobre la Administración tributaria»), dispone:

«Los conflictos tributarios serán examinados por la Administración tributaria central, la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisión de conflictos tributarios del Gobierno de la República de Lituania)] [...] y los tribunales.»

18 Según el artículo 148 de la Ley sobre la Administración tributaria:

«1. La Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] es una persona jurídica de Derecho público, financiada con cargo al presupuesto estatal.

2. La misión de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] consiste en examinar de forma imparcial las reclamaciones de los contribuyentes y adoptar decisiones motivadas y acordes a Derecho.

3. La Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] estará formada por el Presidente y otros miembros. El Gobierno de la República de Lituania determinará el número total de miembros de [dicha] Comisión y aprobará su reglamento interno.

4. El mandato de los miembros de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] tendrá una duración de seis años. Los miembros serán nombrados por el Gobierno de la República de Lituania, siguiendo la recomendación conjunta del Ministro de Hacienda y del Ministro de Justicia. Únicamente podrán ser nombrados miembros de [esta] Comisión personas con reputación irreprochable, licenciadas en finanzas, derecho o economía o con una titulación académica superior equivalente, y con una experiencia profesional mínima de tres años en el ámbito del Derecho fiscal, aduanero o societario. Los miembros de [la referida] Comisión deberán ser ciudadanos de la República de Lituania.

5. Un miembro de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] podrá ser apartado de su puesto antes de que expire su mandato en caso de que:

- 1) dimita;
- 2) deje de ser ciudadano de la República de Lituania;
- 3) se ausente de su trabajo por incapacidad temporal durante más de 120 días naturales consecutivos, o más de 140 días durante los últimos doce meses, o si una comisión médica o de invalidez concluye que es incapaz de desempeñar sus funciones;
- 4) devenga firme una sentencia judicial en la que se le imponga una pena por un delito grave o muy grave, o por un delito contra la propiedad, contra los derechos de propiedad y los intereses patrimoniales, contra el orden económico o contra el sistema financiero;
- 5) infrinja gravemente sus obligaciones profesionales.

6. El trabajo de los miembros de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] en [esta] Comisión será considerado su trabajo principal, y serán remunerados de conformidad con el procedimiento expuesto en la Ley sobre retribución de cargos públicos y funcionarios del Estado. Los miembros de la Comisión no podrán desempeñar cargos en órganos distintos a [dicha] Comisión, si bien pueden participar en actividades científicas o docentes.

7. Una vez expire su mandato, un miembro de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] continuará desempeñando su cargo hasta que se nombre a un nuevo miembro.

[...]»

19 De conformidad con el artículo 151 de la Ley sobre la Administración tributaria:

«La Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] examinará:

- 1) Los conflictos tributarios entre el contribuyente y la Administración tributaria central.
- 2) Los conflictos tributarios entre el contribuyente y la Administración tributaria central relativos a la resolución adoptada por ésta respecto de la reclamación del contribuyente contra una resolución de la Administración tributaria local.
- 3) Los conflictos tributarios entre el contribuyente y la Administración tributaria central cuando ésta no haya dictado una resolución al respecto dentro de los plazos establecidos en la presente Ley.»

20 El artículo 158 de la Ley sobre la Administración tributaria dispone:

«Tras la expiración de los plazos establecidos para la interposición de un recurso, la resolución dictada por la Administración tributaria central o la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] será vinculante para las partes en el conflicto y para los terceros interesados.»

21 El artículo 159 de la Ley sobre la Administración tributaria está redactado como sigue:

«1. Todo contribuyente que esté en desacuerdo con la resolución de la Administración tributaria central o de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] respecto a un conflicto tributario podrá recurrirla en vía judicial.

2. La Administración tributaria central también podrá recurrir las resoluciones de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], pero únicamente en los casos en los que, al decidir sobre un conflicto tributario (o durante éste), interpreten de distinto modo las disposiciones legales u otros actos normativos.

[...]

4. Los recursos contra las resoluciones de la Administración tributaria central o de [la referida] Comisión de conflictos tributarios serán sustanciados ante el Vilniaus apygardos administraciniamė teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilna).

[...]»

- 22 Según el punto 4 del Reglamento interno de la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinių ginčų komisijos nuostatos), aprobado mediante la Decisión nº 1119 del Gobierno lituano, de 2 de septiembre de 2004 (Žin., 2004, n° 136-4947; en lo sucesivo, «Reglamento interno»):

«En el desarrollo de sus actividades, la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] respetará la Constitución de la República de Lituania, la Ley de la Administración Tributaria, las demás leyes y actos normativos y el presente Reglamento.»

- 23 En los puntos 26 y 27 del Reglamento interno se dispone, en particular, lo siguiente:

«26. Los conflictos se examinarán en las sesiones de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. [...]»

Un miembro de [dicha] Comisión no podrá participar en el examen de un conflicto tributario, y deberá ser excluido (o inhibirse) si tiene algún interés directo o indirecto en el resultado del asunto, si tiene alguna relación de parentesco o amistad con una de las partes del conflicto tributario o si ha sido empleado de una empresa participante en el conflicto tributario y hayan transcurrido menos de tres años desde el final de su relación laboral, o si existen otras circunstancias que puedan afectar a la imparcialidad del miembro de [la citada] Comisión. El miembro en cuestión deberá informar de todo ello a [la propia] Comisión. Las partes en el conflicto tributario podrán

asimismo solicitar la recusación. La solicitud de recusación deberá estar motivada y se presentará antes de que la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] comience a examinar la reclamación en sesión. [Esta] Comisión se pronunciará mediante resolución separada sobre la recusación de sus miembros.

27. El contribuyente (o sus representantes) y los representantes de la Administración tributaria serán citados a la sesión de la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. El secretario participará en la sesión; asimismo podrán participar en ella un intérprete, los especialistas de [dicha] Comisión que hayan instruido el asunto y los peritos. Si las partes del conflicto no asisten a la sesión, se examinará la reclamación en su ausencia. En caso de que, antes de que comience el examen de la reclamación en la sesión, la Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] reciba de las partes una solicitud de aplazamiento del examen de la reclamación por motivos que [dicha] Comisión considere importantes, [la referida] Comisión podrá aplazarlo.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- ²⁴ El litigio principal tiene por objeto, en esencia, la cuestión de si Nidera tiene derecho a deducir el IVA, pagado con ocasión de la compra en Lituania de bienes que se exportaron a terceros Estados, siendo así que cuando se realizaron dichas operaciones comerciales no se había identificado en Lituania como sujeto pasivo del IVA.

- 25 Entre los meses de febrero y mayo de 2008, Nidera compró trigo en Lituania a proveedores de productos agrícolas. Del precio pagado, 11.743.259 LTL (es decir, alrededor de 3,4 millones de euros) representaban el IVA contabilizado por los proveedores y pagado a éstos. Posteriormente, Nidera exportó todo este trigo, entre los meses de febrero y mayo de 2008, a terceros Estados, Argelia y Turquía, y aplicó el tipo cero del IVA, de conformidad con el artículo 49 de la Ley sobre el IVA.
- 26 El 12 de agosto de 2008, Nidera se registró en Lituania como sujeto pasivo del IVA. En su declaración del IVA correspondiente al período comprendido entre el 12 y el 31 de agosto de 2008, declaró la cantidad de 11.743.259 LTL en concepto de IVA soportado y solicitó la devolución de esa misma cantidad por Hacienda. Así pues, solicitó poder deducir el IVA soportado por los bienes comprados en Lituania y exportados a terceros Estados antes de su identificación como sujeto pasivo del IVA.
- 27 Mediante resolución de 16 de enero de 2009, confirmada el 19 de marzo siguiente, la Inspección tributaria del distrito de Vilna declaró que Nidera no podía deducir dicho IVA soportado, debido a que los bienes de que se trata, al haber sido ya vendidos, no se utilizarían para la realización de sus operaciones sujetas al IVA.
- 28 El 14 de abril de 2009, Nidera presentó una reclamación ante la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Ésta la desestimó mediante resolución de 22 de junio de 2009 y apoyó la posición adoptada por la Inspección tributaria del distrito de Vilna. Según esta resolución, únicamente tienen derecho a deducir el IVA los sujetos pasivos identificados a efectos de dicho impuesto y, aun cuando la legislación nacional no obligaba a Nidera a registrarse como sujeto pasivo del IVA en Lituania, debía llevar a cabo no obstante este trámite si deseaba obtener la devolución del IVA soportado.

29 El 29 de julio de 2009, Nidera recurrió ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. En esta reclamación, alega que no tenía obligación de registrarse como sujeto pasivo del IVA en Lituania, de conformidad con el artículo 71, apartado 3, de la Ley sobre el IVA, dado que era un sujeto pasivo extranjero y su actividad se limitaba exclusivamente a la entrega de bienes a terceros Estados, operación gravada al tipo cero de dicho impuesto. Según Nidera, el haber hecho uso de la posibilidad de no identificarse a efectos del IVA en Lituania no puede extinguir su derecho a deducir el IVA.

30 En su resolución de remisión, la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės se pregunta si las disposiciones de la Ley sobre el IVA, en virtud de las cuales, para ser titular de un derecho a deducción, el interesado no sólo debe ejercer una actividad sujeta al impuesto y poseer los documentos adecuados, sino también haberse identificado formalmente a efectos del IVA en Lituania, son conformes con la Directiva 2006/112 y compatibles con los principios generales del sistema del IVA, según los cuales el IVA es un impuesto sobre el consumo del que el derecho a deducir constituye un elemento fundamental.

31 En estas circunstancias, la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se ajusta a las disposiciones de la Directiva 2006/112 [...] que regulan el derecho a deducir el IVA una normativa en virtud de la cual este derecho únicamente se reconoce a los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA, es decir, únicamente a los sujetos pasivos que se hayan registrado como sujetos pasivos del IVA en el Estado miembro de que se trate (en este caso, Lituania) con arreglo a los procedimientos vigentes?

- 2) En caso de que la respuesta a la primera cuestión sea afirmativa, ¿se ajusta a los principios generales del derecho a deducir el IVA establecidos en la Directiva 2006/112 [...] una normativa en la que se disponga que un sujeto pasivo del IVA únicamente tendrá derecho a deducir el IVA soportado y/o el IVA a la importación que gravó los bienes y/o servicios adquiridos antes de la fecha en que se identificó a efectos del IVA si esos bienes van a ser utilizados en una actividad de ese sujeto pasivo que esté sujeta a IVA, es decir, que el IVA soportado o el IVA a la importación que gravó los bienes y servicios adquiridos antes de la fecha de su identificación a efectos del IVA no será deducible si esos bienes ya han sido utilizados en la citada actividad?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- ³² En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que aprecie la compatibilidad con las normas del Derecho de la Unión de una legislación como la controvertida en el litigio principal, procede recordar que, si bien no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco de un procedimiento prejudicial, apreciar la conformidad del Derecho nacional con dichas normas, éste ha declarado también reiteradamente que es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes a dicho Derecho de la Unión que pueden permitirle apreciar tal conformidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido (sentencia de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Rec. p. I-635, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- ³³ Habida cuenta del contexto fáctico del asunto principal, cabe entender que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente tienen por objeto determinar, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un sujeto pasivo del IVA que reúne los requisitos materiales para deducir este impuesto, de conformidad con lo dispuesto en dicha Directiva, pueda ser privado de la posibilidad de ejercer su derecho a deducir mediante una legislación nacional

que prohíbe la deducción del IVA pagado con ocasión de la compra de bienes toda vez que dicho sujeto pasivo no se identificó a efectos del IVA antes de utilizarlos para una actividad sujeta al impuesto.

Sobre la admisibilidad

- 34 El Gobierno lituano cuestiona la condición de órgano jurisdiccional de la Mokestinių ginčų komisijaprie Lietuvos Respublikos vyriausybės, debido a que esta Comisión no es independiente. En su opinión, está vinculada a la estructura organizativa del Ministerio de Hacienda, al que debe rendir informes anuales y con el que está obligada a cooperar.
- 35 A este respecto, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, para apreciar si el organismo remitente posee el carácter de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia (sentencia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Rec. p. I-4961, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 36 En el asunto de que se trata en el litigio principal, del artículo 148, apartado 2, de la Ley sobre la Administración tributaria se desprende que la misión de la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės consiste en examinar de forma imparcial las reclamaciones de los contribuyentes y adoptar decisiones motivadas y acordes a Derecho. Conforme a este artículo 148, apartado 4, el mandato de los miembros de esta Comisión tiene una duración de seis años y los miembros deben ser personas con reputación irreproachable. Según dicho artículo 148, apartado 6, los miembros de la referida Comisión no pueden desempeñar cargos en órganos distintos a esta Comisión. Por último, el artículo 26 del Reglamento interior establece un

procedimiento de recusación de los miembros de esta misma Comisión en caso de conflicto de intereses.

- 37 Procede señalar que estas disposiciones confieren a la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės la independencia necesaria para ser considerada un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE. El hecho de que esta Comisión esté vinculada a la estructura organizativa del Ministerio de Hacienda, al que debe rendir informes anuales, no desvirtúa este análisis.
- 38 En cuanto a la obligación de cooperar con el Ministerio de Hacienda, el Gobierno lituano, interrogado al respecto en la vista, señaló que no tenía conocimiento de casos en los que la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės hubiera recibido, por parte de dicho Ministerio, instrucciones o indicaciones sobre la solución a que sería deseable llegar en uno u otro asunto. En estas circunstancias, la existencia de tal obligación general de cooperación tampoco resulta incompatible con la independencia de dicha Comisión respecto del referido Ministerio.
- 39 Por lo demás, de la normativa nacional reproducida en los apartados 17 a 23 de la presente sentencia se desprende que la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės cumple los demás criterios considerados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el apartado 35 de la presente sentencia para calificar a un órgano como órgano jurisdiccional.
- 40 Habida cuenta de todo lo anterior, procede concluir que la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės posee el carácter de órgano jurisdiccional, en el sentido del artículo 234 CE, y declarar la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

- 41 Es preciso señalar que los Estados miembros sólo pueden limitar el derecho a deducir el IVA en los casos expresamente previstos por la Directiva 2006/112 (véanse, por analogía, las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 16 y 17; de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 27, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 16).
- 42 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el contexto del régimen de autoliquidación, que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 63, y de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépitő, C-392/09, Rec. p. I-8791, apartado 39). Puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencias Ecotrade, apartado 64, y Uszodaépitő, apartado 40, antes citadas).
- 43 Procede examinar a la luz de estos principios las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.
- 44 A este respecto, del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/122 se desprende que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA devengado o pagado en un Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo que se utilicen para las necesidades de sus actividades gravadas.

- 45 De la resolución de remisión se desprende que Nidera exportó todo el trigo de que se trata, que había adquirido en Lituania, a terceros Estados, y aplicó el tipo cero del IVA, de conformidad con el Derecho nacional aplicable.
- 46 Ha quedado acreditado que, en estas circunstancias, Nidera goza del derecho a deducir, contemplado en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/122, por lo que respecta al IVA pagado por dichos bienes en Lituania. Conforme al artículo 167 de dicha Directiva, tal derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
- 47 En virtud del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/122, el ejercicio del derecho a deducir contemplado en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, está supeditado a un único requisito formal: que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240 de la referida Directiva.
- 48 Es cierto que, en virtud del artículo 213 de la Directiva 2006/122, los sujetos pasivos también están obligados a declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, con arreglo a las medidas que adopten a estos efectos los Estados miembros. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que esta disposición no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo (véase, por analogía, la sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrija* y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 51).
- 49 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Collée*, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 26 y la jurisprudencia citada).

- 50 En consecuencia, la identificación prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que las obligaciones establecidas en su artículo 213, citadas en el apartado 48 de la presente sentencia, no constituye un acto que dé lugar al derecho a deducir, que nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, sino un requisito formal a efectos de control.
- 51 De lo anterior se desprende que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada.
- 52 Es cierto que al sujeto pasivo que no cumpla los requisitos formales establecidos en la Directiva 2006/112 se le puede imponer una sanción administrativa, de conformidad con las medidas nacionales que adapten el Derecho nacional a dicha Directiva. Además, como observa acertadamente la Comisión, si el ejercicio del derecho a deducir el IVA no estuviera sujeto a ninguna limitación temporal, no se respetaría plenamente la seguridad jurídica. En efecto, la obligación de que los sujetos pasivos se identifiquen a efectos del IVA podría quedar privada de sentido si los Estados miembros no pudieran imponer un plazo razonable a tal fin.
- 53 No obstante, en el asunto principal, resulta que Nidera no estaba obligada a identificarse a efectos del IVA en Lituania, conforme al artículo 71, apartado 3, de la Ley sobre el IVA, aun cuando según el artículo 63, apartado 1, de esta Ley, los sujetos pasivos sólo pueden deducir el IVA si realizan dicho trámite. Así pues, en la medida en que Nidera necesitaba identificarse a efectos del IVA para ejercer su derecho a deducir, procede señalar que lo hizo seis meses después de haber llevado a cabo las operaciones que daban lugar a tal derecho y, por lo tanto, dentro de un plazo razonable.
- 54 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que la Directiva 2006/122 debe interpretarse en el sentido de se opone a que un sujeto pasivo del IVA que reúne los requisitos materiales para deducir este impuesto, de conformidad con lo dispuesto en dicha Directiva, y que se identifica a efectos del IVA dentro de un plazo razonable a partir de la realización de las operaciones que dan lugar al derecho a deducir pueda ser privado de la posibilidad

de ejercer este derecho mediante una legislación nacional que prohíbe la deducción del IVA pagado con ocasión de la compra de bienes toda vez que dicho sujeto pasivo no se identificó a efectos del IVA antes de utilizarlos para una actividad sujeta al impuesto.

Costas

- ⁵⁵ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de se opone a que un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido que reúne los requisitos materiales para deducir este impuesto, de conformidad con lo dispuesto en dicha Directiva, y que se identifica a efectos del impuesto sobre el valor añadido dentro de un plazo razonable a partir de la realización de las operaciones que dan lugar al derecho a deducir pueda ser privado de la posibilidad de ejercer este derecho mediante una legislación nacional que prohíbe la deducción del impuesto sobre el valor añadido pagado con ocasión de la compra de bienes toda vez que dicho sujeto pasivo no se identificó a efectos del impuesto sobre el valor añadido antes de utilizarlos para una actividad sujeta al impuesto.

Firmas