Downloaded via the EU tax law app / web

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 5 de octubre de 2017 (1)

Asunto C-387/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

con intervención de:

Nidera B. V.,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 183 — Deducción de las cuotas del IVA soportadas — Devolución del impuesto pagado en exceso — Pago de intereses de demora por devolución fuera de plazo — Posibilidad de reducir los intereses adeudados por razones ajenas al sujeto pasivo — Neutralidad fiscal — Principios de equivalencia y efectividad — Seguridad jurídica y protección de la confianza legítima»

Introducción

1. Los impuestos pagados en exceso deben devolverse al sujeto pasivo dentro de un plazo razonable. En caso de incumplirse dicho plazo, deberá indemnizarse el daño causado al contribuyente mediante el pago de intereses de demora. Estas reglas resultan de las disposiciones del Derecho de la Unión y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. No obstante, en casos extremos, la aplicación de dichos principios puede conducir a que se paguen al sujeto pasivo intereses en cuantías considerables que sean desproporcionadas respecto del importe a devolver. Por esta razón, el órgano jurisdiccional remitente plantea en el presente asunto la cuestión de si, en determinadas circunstancias, puede limitarse la aplicación de estos principios. En mi opinión, procede responder negativamente a esta cuestión por razones que expondré en las presentes conclusiones.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2. El artículo 183, párrafo primero, de la Directiva CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (2) dispone:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas».

Derecho lituano

3. En Derecho lituano se regula la obligación de devolver el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») pagado en exceso en el artículo 91, apartado 10, de la Lietuvos Respublikos pridėtins vertės mokesčio įstatymas (Ley del impuesto sobre el valor añadido). De conformidad con la Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Ley de Administración Tributaria) dicha devolución se produce con arreglo a determinadas reglas.

4. Según el artículo 87, apartados 6, 7 y 9 de dicha Ley, los impuestos recaudados de manera ilegal se devolverán a instancia del sujeto pasivo en principio en un plazo de 30 días. En aquellos casos en los que deban llevarse a cabo procedimientos de control, la devolución deberá producirse en un plazo de 20 días desde la adopción de la resolución por la que se declare el derecho a devolución tras el procedimiento de control. En caso de incumplimiento de los plazos antes citados de devolución del impuesto pagado en exceso, el importe de devolución devengará intereses por importe equivalente a los intereses que deberá abonar un sujeto pasivo si paga el impuesto o la tasa fuera de plazo.

5. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 99 de la misma Ley, el Ministro de Hacienda determinará el importe de los intereses teniendo en cuenta el tipo de interés medio anual de las letras del Tesoro emitidas en los tres meses anteriores. Para fijar el importe de los intereses, dicho tipo de interés medio se eleva en diez puntos porcentuales.

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

6. Nidera B.V., una sociedad neerlandesa, adquirió entre febrero y mayo de 2008 trigo de productores lituanos. Por dichas compras pagó el IVA por importe de 11 743 259 litas lituanas (LTL) (aproximadamente 3,4 millones de euros). A continuación, Nidera exportó dicho trigo a terceros países aplicando el tipo impositivo de IVA del 0 %.

7. El 12 de agosto de 2008, Nidera se registró como sujeto pasivo del IVA en Lituania y solicitó en la declaración del IVA correspondiente al período comprendido entre el 12 y el 31 de agosto de 2008 la devolución del IVA pagado en relación con las operaciones realizadas entre febrero y mayo de 2008. La Administración Tributaria lituana denegó la devolución mediante resolución de 19 de marzo de 2009 afirmando que Nidera no tiene derecho a practicar la deducción, puesto que en el momento de realizar la operación no estaba registrada como sujeto pasivo del IVA.

8. Contra dicha resolución, Nidera inició un procedimiento judicial en cuyo curso el Tribunal de Justicia se pronunció con carácter prejudicial. (3) A raíz de dicha sentencia, Nidera recibió el 22 de diciembre de 2010 la devolución del IVA por importe de 11 743 259 LTL, lo que se corresponde con el impuesto pagado. A continuación, Nidera solicitó el pago de los intereses correspondientes por haberse devuelto el IVA fuera de plazo. La Administración Tributaria le abonó 214 902,27 LTL (aprox. 60 000 euros) en concepto de intereses por el período

comprendido entre la fecha de adopción de la sentencia del Tribunal de Justicia y la fecha de devolución del impuesto. La reclamación que Nidera interpuso contra dicha resolución ante el órgano superior de la Administración Tributaria fue desestimada.

9. Mediante la demanda presentada a continuación ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania), Nidera solicitó que se anulase la resolución antes citada y que se condenase a la Administración Tributaria a pagar 3 864 706,66 LTL (1 100 100 euros aproximadamente) en concepto de intereses por el período comprendido entre el 21 de noviembre de 2008, es decir, el día de incoación del procedimiento de control, y la fecha de devolución del IVA. El citado Tribunal estimó parcialmente la demanda de Nidera, a saber, en lo relativo al pago de intereses por el período a partir del 17 de febrero de 2009. La Administración Tributaria recurrió dicha resolución en apelación ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania), órgano judicial que ha remitido la petición de decisión prejudicial en el presente asunto.

10. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si es competente para limitar el importe de los intereses que han de pagarse por la devolución fuera de plazo del IVA pagado en exceso, habida cuenta de que son desproporcionados con respecto al principal y del daño efectivo causado al sujeto pasivo. En estas circunstancias, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 183 de la Directiva [2006/112], en relación con el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que impide una reducción de los intereses que normalmente han de abonarse de conformidad con el Derecho nacional por un pago en exceso del IVA (excedente) no devuelto (compensado) dentro de plazo, reducción ésta que tenga en cuenta circunstancias distintas de las resultantes de la actuación del propio sujeto pasivo, como la relación entre los intereses y el importe del pago en exceso no devuelto dentro de plazo, el período durante el que no se ha procedido a la devolución del excedente y las pérdidas efectivamente soportadas por el sujeto pasivo?»

11. La petición de decisión prejudicial se recibió en el Tribunal de Justicia el 12 de julio de 2016. Nidera, los Gobiernos lituano y checo, así como la Comisión Europea presentaron observaciones escritas. Nidera, el Gobierno lituano y la Comisión estuvieron representados en la vista celebrada el 8 de junio de 2017.

Apreciación

12. Mediante la cuestión prejudicial que plantea en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, que se dilucide si el artículo 183 de la Directiva 2006/112, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que le permite reducir el importe de los intereses adeudados al sujeto pasivo por la devolución fuera de plazo del IVA recaudado en exceso, con respecto al importe de los intereses a los que normalmente habría tenido derecho, por razones vinculadas a circunstancias ajenas al propio sujeto pasivo y que resultan del elevado importe de dichos intereses con respecto al importe principal y a las pérdidas realmente sufridas por el contribuyente.

Obligación de devolver el impuesto recaudado en exceso

13. Con carácter previo, ha de recordarse que la obligación de devolución del IVA recaudado en exceso y de los intereses —basada en el artículo 183 de la Directiva 2006/112, visto a la luz del principio de neutralidad fiscal— cuando la devolución no se ha producido dentro de un plazo razonable, resulta de jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia. (4) El punto de partida para

calcular el importe de los intereses debe ser, en principio, la fecha en la que debía haberse producido la devolución. (5) El plazo para la devolución puede prorrogarse por la necesidad de efectuar un control a fin de determinar el derecho a la devolución del impuesto, aunque, cuando la duración de dicho control excede el tiempo necesario para su realización, el contribuyente también tiene derecho a que se le paguen intereses. (6)

14. Una regla similar, a saber, la obligación de devolución con intereses, se aplica también en el caso del impuesto recaudado en infracción del Derecho de la Unión. (7) Ha de considerarse que esto se refiere también, como sucede en el presente asunto, al impuesto que se ha pagado de conformidad con el Derecho de la Unión, pero cuya denegación de devolución es contraria al referido Derecho.

15. Por lo tanto, considero que no cabe negar que Nidera, en virtud del artículo 183 de la Directiva 2006/112, visto a la luz del principio de neutralidad fiscal, tiene derecho a la devolución del IVA objeto del litigio principal, así como a los intereses calculados a partir de la fecha en la que debía haberse producido la devolución del impuesto con arreglo a las disposiciones lituanas, una vez efectuado el control tributario. (8) La decisión de denegar la devolución del impuesto, adoptada por la Administración Tributaria lituana el 19 de marzo de 2009 era, por lo tanto, errónea y contraria al Derecho de la Unión.

16. El órgano jurisdiccional remitente, sin cuestionar ese derecho en cuanto a su principio, plantea la cuestión de si es posible limitar el importe de dichos intereses mediante decisión judicial en las circunstancias particulares del procedimiento principal, en las que la importancia del retraso en la devolución del impuesto genera, para el sujeto pasivo, el derecho a recibir intereses muy elevados en relación con el importe principal y que pueden exceder la cuantía de las pérdidas reales sufridas por ese sujeto pasivo debido a la no devolución del impuesto.

Principios de equivalencia y efectividad

17. La normativa de los Estados miembros determina, en virtud del principio de autonomía procesal, las reglas de devolución de los impuestos pagados en exceso o indebidamente, incluida la cuantía de los posibles intereses. No obstante, dichas reglas deben ser conformes con los principios de equivalencia y efectividad. (9)

Principio de equivalencia

18. El principio de equivalencia exige que las reglas relativas a las devoluciones a las que tiene derecho el contribuyente con arreglo al Derecho de la Unión no sean menos favorables que las reglas relativas a derechos similares derivados de la normativa nacional.

19. A la vista de las disposiciones de Derecho lituano, citadas en la resolución de remisión, no parece que los órganos jurisdiccionales dispongan de la facultad expresa de reducir el importe de los intereses pagados a los contribuyentes por el retraso en la devolución de impuestos con respecto al importe derivado de las disposiciones normativas. La resolución de remisión tampoco contiene información acerca de la práctica de los tribunales lituanos a este respecto. Por lo tanto, es difícil decir si la reducción de los intereses en caso de devolución del impuesto sobre la base del Derecho de la Unión constituiría un trato menos favorable con respecto a la regla de devolución de los impuestos aplicada en virtud del Derecho nacional.

20. En consecuencia, incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar la cuestión de la observancia del principio de equivalencia. No obstante, pienso que si en Derecho lituano no existen disposiciones claras que permitan a los tribunales reducir los intereses, y si no existe una práctica judicial establecida que permita tal comportamiento de los tribunales en lo que respecta a

las devoluciones de impuestos efectuadas en virtud del Derecho nacional, la reducción de los intereses adeudados por la devolución del impuesto sobre la base del Derecho de la Unión, sobre todo si constituyera un precedente, sería contraria al principio de equivalencia. Si el órgano jurisdiccional remitente comprueba que efectivamente es así, considero que es suficiente para responder afirmativamente a la cuestión prejudicial.

Principio de efectividad

21. El principio de efectividad exige, por su parte, que las reglas fijadas por la normativa nacional en lo relativo al derecho a recurrir no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de las facultades derivadas del Derecho de la Unión. La respuesta a la cuestión relativa a la posibilidad de reducir los intereses adeudados al contribuyente por la devolución tardía del impuesto pagado en exceso a la luz del principio de efectividad requiere un análisis más detenido.

22. Como se desprende de la jurisprudencia antes citada, sobre la base del artículo 183 de la Directiva 2006/112, el sujeto pasivo del IVA tiene derecho a la devolución del impuesto pagado cuando el importe de dicho impuesto exceda el importe de su derecho a deducción del mismo. Así se deriva de la estructura del IVA, cuya carga pesa sobre el consumo de productos y servicios y que no deben soportar las empresas. De esta estructura resulta el principio de neutralidad del IVA para los sujetos pasivos.

23. Las devoluciones de impuestos deben efectuarse dentro de un plazo razonable, definido por las disposiciones internas de los Estados miembros. El incumplimiento de un plazo razonable para la devolución debe conllevar la reparación del daño sufrido por el contribuyente por esa razón de manera que no sufra por ese hecho ningún riesgo económico. (10)

24. Las pérdidas que el contribuyente puede sufrir debido al retraso en la devolución del impuesto pueden ser variadas. Resultan principalmente de la incapacidad de disponer de recursos económicos que están «congelados» en la cuenta de la Administración Tributaria, cuando, en condiciones normales, es decir, en caso de devolución dentro de plazo, estarían a su disposición.

25. Las pérdidas de este tipo no son fáciles de cuantificar con precisión. En efecto, consisten principalmente en un lucro cesante (*lucrum cessans*), lucro que el contribuyente habría podido obtener invirtiendo los recursos económicos en el marco de sus actividades o en instrumentos financieros. Por lo tanto, estamos aquí ante las dificultades que se encuentran típicamente en el cálculo de los ingresos futuros, que por su naturaleza son inciertos y no incondicionales.

26. Por consiguiente, el modo de reparación generalmente aceptado en relación con ese tipo de pérdidas es el pago de intereses, lo que constituye una indemnización a tanto alzado. Este modo de indemnización permite al acreedor (en el caso de autos, el sujeto pasivo) obtener una reparación equitativa sin necesidad de presentar las pruebas, bien difíciles de reunir, del importe real de las pérdidas, evitando así al deudor la necesidad de pagar cantidades imprevisibles y posiblemente muy elevadas.

27. Los intereses de demora tienen también otra función: constituyen en efecto una sanción cuyo objetivo es incitar al deudor a pagar el importe adeudado al acreedor dentro del plazo establecido, sin lo cual ese importe será incrementado con intereses. No obstante, creo que cuando el deudor es un Estado y el acreedor un contribuyente, la desproporción entre las capacidades económicas de las dos partes hace que la función de indemnización tenga el papel de mayor importancia. En efecto, mientras en los presupuestos del Estado una cuantía adeudada a un contribuyente determinado constituye una suma insignificante, ese mismo importe representa

normalmente, en el presupuesto del contribuyente, una parte importante y, en algunos casos, puede resultar incluso decisivo para su liquidez.

28. Los intereses de demora se determinan normalmente sobre la base del coste medio del dinero en el mercado bancario. La indemnización en forma de intereses tiene, por lo tanto, la ventaja adicional de permitir al acreedor obtener los recursos necesarios en forma de un préstamo bancario, con la garantía de que la cantidad recibida en forma de intereses de demora se corresponde aproximadamente con el coste ligado a la obtención de dicho préstamo.

29. El importe de los intereses de demora se determina normalmente por las disposiciones de Derecho nacional de los Estados miembros. Desde el punto de vista del Derecho de la Unión, salvo que dicha cuantía se hubiese fijado en un nivel anormalmente bajo, lo que sería contrario al principio de efectividad, los Estados miembros son libres de determinar el importe de los intereses en virtud de su Derecho nacional en el marco de su autonomía procesal. El importe de los intereses determinado de este modo permite tanto a los acreedores como a los deudores prever de manera precisa el importe futuro de sus derechos o, respectivamente, de sus obligaciones de índole económica. De este modo, queda garantizada la seguridad jurídica.

30. Por lo tanto, si el artículo 183 de la Directiva 2006/112, en relación con el principio de neutralidad fiscal, da lugar a que nazca un derecho del contribuyente a recibir dentro de un plazo razonable la devolución del impuesto pagado en exceso y a que, en caso de incumplimiento de dicho plazo razonable, tenga derecho también a una indemnización de las pérdidas sufridas por el retraso en la devolución del impuesto, esto implica, a mi juicio, el derecho a recibir la totalidad del importe de los intereses por la devolución fuera de plazo del impuesto que se haya determinado en el Derecho nacional del Estado miembro de que se trate. Por lo tanto, la limitación del derecho a recibir los intereses debe considerarse contraria al principio de efectividad, puesto que implica que el ejercicio de un derecho derivado del Derecho de la Unión —consistente en un derecho a la indemnización de las pérdidas sufridas por la devolución fuera de plazo del impuesto— se haga imposible o, al menos, excesivamente difícil. Además, dicha limitación es también contraria a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, puesto que el contribuyente, que en esa situación es el acreedor de la Administración Tributaria, tiene derecho a contar con que se le abone la totalidad de los intereses previstos en las disposiciones normativas. La limitación del derecho a recibir la totalidad de los intereses únicamente debería ser posible en situaciones particulares, cuando dicho retraso en la devolución del impuesto se deba a razones imputables al contribuyente. No obstante, no sucede así en el asunto principal.

31. En mi opinión, también ha de considerarse contraria al principio de efectividad la posibilidad de que un tribunal reduzca la cuantía de los intereses adeudados al sujeto pasivo cuando un gran retraso en la devolución del impuesto, que no sea imputable al contribuyente, ha dado lugar a que éste tenga derecho a recibir intereses que sean particularmente elevados con respecto al importe del principal y que puedan ser superiores al perjuicio realmente sufrido por el sujeto pasivo por la devolución fuera de plazo del impuesto.

32. Tal reducción del importe de los intereses adeudados implicaría en efecto inevitablemente la necesidad de que el sujeto pasivo demostrase el alcance del daño real. (11) Como he indicado anteriormente, dicha prueba es particularmente difícil de aportar en la medida en que se trata de una pérdida en forma de lucro cesante, de manera que, por su naturaleza, es difícil de calcular y demostrar sin ambigüedad. Por lo tanto, la necesidad de aportar tales pruebas haría excesivamente difícil, y en numerosos casos probablemente imposible, el ejercicio por parte del sujeto pasivo de su derecho a recibir la devolución del impuesto junto con una indemnización por el posible retraso en la referida devolución. Las dificultades vinculadas a ese tipo de indemnización por retraso resultan más claras cuando se comparan con el mecanismo muy

sencillo del pago de intereses de demora en un importe determinado de antemano.

33. Es cierto que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, en determinados casos el importe de los intereses puede exceder del daño real sufrido por el sujeto pasivo. Se trata, sin embargo, de un fenómeno normal vinculado a la indemnización a tanto alzado, que, por su naturaleza, no refleja las pérdidas realmente sufridas, sino las pérdidas aproximativas y estadísticamente probables que el sujeto pasivo puede sufrir. La indemnización en forma de intereses puede, según las situaciones, ser superior o inferior a las pérdidas reales, aunque considero que esto no justifica que deje de usarse.

34. En situaciones particulares, por ejemplo en caso de que el retraso en el pago conlleve la insolvencia del acreedor, éste (o su sucesor) tiene la posibilidad de obtener una indemnización superior al importe de los intereses de demora. Esto se aplica también a las relaciones entre los Estados y los contribuyentes. No obstante, una decisión en este sentido depende únicamente de la voluntad del acreedor. La posibilidad de obtener una indemnización superior al importe de los intereses no priva, sin embargo, al acreedor de la garantía que constituyen esos intereses.

35. Lo mismo ocurre en lo que respecta a la relación entre el importe de los intereses y la deuda principal. El importe de los intereses se determina en función del principal y de la duración del retraso en la devolución del impuesto. Si dicha duración es particularmente larga, el importe de los intereses puede llegar a ser igual al importe principal o incluso superior. Esto únicamente refleja la larga duración del retraso. La figura de los intereses de demora se basa en la hipótesis de que, si el acreedor hubiera dispuesto de las cantidades adeudadas durante todo el tiempo de retraso en el pago de sus créditos, habría podido obtener beneficios cuya cuantía acumulada habría sido proporcional al tiempo transcurrido y habría podido también alcanzar o superar las cantidades invertidas inicialmente. Por lo tanto, el hecho de que reciba una cuantía equivalente en concepto de intereses no constituye un enriquecimiento sin justa causa, sino que es tan sólo la contrapartida de la privación de ingresos que conlleva la demora en la devolución del principal.

36. Por último, ha de recordarse que los Estados miembros determinarán, en el marco de su autonomía procesal, el importe de los intereses de demora, incluidos los pagaderos por el retraso en la devolución de los impuestos recaudados en exceso. Por lo tanto, si el Estado miembro considera que el importe de los intereses determinado por el Derecho nacional excede de la indemnización equitativa del perjuicio causado por dicha demora, tiene la posibilidad de reducirlo por vía legislativa. Sin embargo, mientras no se haya producido dicha reducción por vía legislativa, los sujetos pasivos que tengan derecho a la devolución del impuesto con arreglo al Derecho de la Unión tienen el derecho de recibir el importe íntegro de los intereses que se deriven de las disposiciones en vigor.

Observaciones sobre las alegaciones presentadas por el Gobierno lituano

37. En sus observaciones sobre el presente asunto, el Gobierno lituano invoca, además, el argumento de que los intereses previstos en Derecho lituano para el caso de devolución fuera de plazo del impuesto recaudado en exceso no constituyen una reparación del perjuicio sufrido por el sujeto pasivo debido a la demora en la devolución del impuesto, sino que tienen un carácter meramente penal y tienen por objeto incitar a la Administración Tributaria a cumplir lo antes posible con sus obligaciones de devolución del impuesto. El Gobierno lituano se basa en el hecho de que dichos intereses están establecidos al mismo nivel que las sanciones por retraso que deben pagar los sujetos pasivos en caso de inobservancia del plazo de pago del impuesto, que es el doble de los tipos aplicados en el marco de las relaciones de Derecho privado. Por lo tanto, el Gobierno lituano considera que el tipo de los intereses compensatorios debe determinarse únicamente por el órgano jurisdiccional remitente en el procedimiento principal.

38. Estos argumentos no me convencen por varias razones.

39. En primer lugar, ni en la resolución de remisión ni en las observaciones de las partes se indica que exista una práctica en virtud de la cual el referido órgano jurisdiccional establece un tipo para los intereses compensatorios en lugar del tipo de interés previsto en las disposiciones de Derecho lituano para los casos de demora en la devolución del impuesto. El representante del Gobierno lituano confirmó, por lo demás, en la vista que, según su conocimiento, el presente asunto constituía un precedente. Por consiguiente, debe entenderse que, en los demás casos, incluidos aquellos en los que la devolución del impuesto se produce únicamente sobre la base del Derecho nacional, los contribuyentes reciben los intereses cuyo importe está previsto en la legislación. La aplicación al presente asunto de la teoría presentada por el Gobierno lituano llevaría, entonces, a conferir un trato menos favorable a las reclamaciones basadas en el Derecho de la Unión, lo que sería contrario al principio de equivalencia, por lo que queda excluida. (12)

40. En segundo lugar, si bien los intereses de demora tienen normalmente, tal como ya he mencionado, a la vez una función de indemnización y una función penal, (13) en las relaciones entre un Estado miembro y los sujetos pasivos la importancia de esas dos funciones es diferente. En realidad, cuando el deudor es el sujeto pasivo, la función penal de los intereses tiene mayor importancia, habida cuenta del carácter relativamente insignificante de las pérdidas que sufren los presupuestos del Estado por el impago del impuesto por un solo contribuyente. De manera distinta se presenta la situación inversa, cuando es el Estado miembro el que es deudor del sujeto pasivo en razón de su obligación de devolver el impuesto. En efecto, en tal supuesto, la eficacia de la función penal de los intereses es generalmente muy limitada, mientras que su función de indemnización pasa a primer plano, habida cuenta de que las pérdidas sufridas por el contribuyente debido a la demora en la devolución del impuesto pueden ser muy importantes con respecto a sus recursos económicos globales. Por esta razón, no puedo compartir la afirmación del Gobierno lituano de que los intereses de demora adeudados por los Estados miembros a los contribuyentes por la devolución fuera de plazo del impuesto recaudado en exceso tienen una función idéntica, exclusiva o principalmente penal, a la de los intereses de demora por pago fuera de plazo del impuesto por parte del sujeto pasivo. El hecho de que dichos intereses se hayan fijado al mismo nivel es una elección técnica del legislador lituano.

41. En tercer lugar, la tesis presentada por el Gobierno lituano significaría que el Derecho lituano no determina realmente el tipo de los intereses adeudados al sujeto pasivo por la devolución fuera de plazo del impuesto. Sin embargo, en los casos en los que dicha devolución se produce sobre la base del Derecho de la Unión, esto sería contrario a la jurisprudencia antes citada (14) y al principio de efectividad. El derecho a la devolución del impuesto, junto con los intereses de demora, no implica, en efecto, únicamente el derecho a la expectativa de recibir los intereses a un tipo que determine el juez durante el procedimiento, sino el derecho a recibir intereses cuyo importe se conozca con antelación, fijado previamente por las disposiciones de la ley. El Gobierno lituano, en cambio, parece sobreestimar el alcance de la libertad concedida a los Estados miembros para determinar las reglas de devolución del IVA recaudado en exceso. En efecto, si bien el artículo 183 de la Directiva 2006/112 dispone que los Estados miembros determinarán las condiciones para efectuar la devolución del IVA recaudado en exceso, el modo de determinar esas condiciones debe cumplir determinados criterios mínimos de previsibilidad y seguridad jurídica. Lo mismo sucede con la determinación del importe de los intereses a los que tiene derecho el sujeto pasivo por la devolución fuera de plazo del impuesto, habida cuenta de que el derecho a recibir intereses de demora forma parte del derecho a la devolución del impuesto recaudado en exceso. Por lo tanto, la determinación de las condiciones de devolución, incluida la cuantía de los intereses, no puede producirse ad hoc, tal como pretende el Gobierno lituano, por medio de resoluciones judiciales adoptadas en asuntos concretos con sujetos pasivos

particulares. Considero que dicho mecanismo sería contrario al principio de efectividad, puesto que un elemento esencial del ejercicio efectivo de las facultades conferidas por el Derecho de la Unión es la certeza en cuanto al alcance de esas facultades y la protección de la confianza legítima en la materia.

42. El Gobierno lituano sugiere, por último, que los intereses por la devolución fuera de plazo del impuesto previstos en Derecho lituano se reduzcan limitándolos a un solo componente, a saber, el tipo de interés medio de las letras del Tesoro.

43. Sin embargo, al margen del problema de que tal solución probablemente sea incompatible con el principio de equivalencia, las letras del Tesoro, en cuanto instrumentos financieros considerados particularmente seguros, tienen normalmente tipos de interés muy bajos, muy inferiores al tipo medio de los préstamos bancarios. Por consiguiente, los intereses adeudados por devolución del impuesto fuera de plazo cuyo importe estuviera limitado al nivel del tipo previsto para las letras del Tesoro no cumpliría, en mi opinión, su función de indemnización, puesto que ni siquiera permitirían compensar el coste de adquisición en el mercado bancario de los recursos económicos que faltasen. Dichos intereses no cumplirían, en consecuencia, la función de indemnización del daño sufrido por el sujeto pasivo debido a la devolución del impuesto fuera de plazo y repercutirían en él el riesgo económico ligado a dicho retraso. La fijación de los intereses a un nivel tan bajo sería, por ende, contraria al principio de efectividad.

Resumen

44. En resumen, a mi entender, el artículo 183 de la Directiva 2006/112, interpretado en relación con el principio de neutralidad fiscal y a la luz de los principios de equivalencia y de efectividad, exige que, en caso de incumplimiento por parte de la Administración Tributaria del plazo razonable previsto en las disposiciones nacionales vigentes para la devolución del IVA recaudado en exceso, el sujeto pasivo reciba la devolución de dicho impuesto junto con el total de los intereses previstos en la normativa nacional en vigor si el retraso en la devolución del impuesto no es imputable al sujeto pasivo.

Conclusión

45. En atención a las consideraciones precedentes, procede responder de la siguiente manera a la cuestión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania):

«El artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no permite, en circunstancias que no sean imputables al sujeto pasivo, reducir la cuantía de los intereses adeudados al contribuyente por la devolución fuera de plazo del IVA recaudado en exceso con respecto al importe al que éste habría tenido derecho normalmente.»

1 Lengua original: polaco.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

3 Sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

4 Véase, como más reciente, la sentencia de 6 de Julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), apartados 18 a 22 y jurisprudencia citada.

5 Sentencia antes citada, apartado 23.

6 Sentencia antes citada, apartado 24.

7 Véase, como más reciente, la sentencia de 30 de junio de 2016, Toma y Biroul Executorului Judecătoresc Horașiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499), apartado 32 y jurisprudencia citada.

8 La cuestión relativa a la fecha a partir de la cual deben calcularse los intereses controvertidos en el procedimiento principal no es objeto de la cuestión prejudicial. Debe señalarse únicamente que el órgano jurisdiccional que conoció del litigio principal en primera instancia consideró que los intereses debían calcularse a partir del 17 de julio de 2009. No obstante, procede destacar que, contrariamente a lo que afirma la Administración Tributaria lituana, la no devolución del impuesto era contraria al Derecho de la Unión desde el principio y no desde la fecha en que se pronunció la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627). Las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en el marco de peticiones de decisión prejudicial son, en efecto, de naturaleza declarativa y definen una interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión que debía aplicarse a partir de la entrada en vigor de dichas disposiciones (véanse, en particular, las sentencias de 27 de marzo de 1980, Denkvit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, apartado 16; de 19 de octubre de 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, apartado 33, y de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, apartado 53). Es cierto que es posible, en circunstancias excepcionales, limitar los efectos en el tiempo de las sentencias (véase la sentencia de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, apartado 54), pero el Tribunal de Justicia no lo hizo en la sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

9 Véase, como más reciente, la sentencia de 30 de junio de 2016, Toma y Biroul Executorului Judecătoresc Horașiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, apartado 34 y jurisprudencia citada).

10 Véase la sentencia de 6 de Julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), apartados 20 y 22 y jurisprudencia citada.

11 Debe señalarse que, en virtud de la normativa lituana, no existen disposiciones precisas que definan las reglas para tal reducción de intereses por el juez y que es difícil imaginar que un tribunal los reduzca de manera totalmente arbitraria, sin tener en cuenta la pérdida real sufrida por el sujeto pasivo.

12 Véase el punto 20 de estas conclusiones.

13 Véase el punto 27 de estas conclusiones.

14 Véanse los puntos 13 y 14 de estas conclusiones.