62016CC0387

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MACIEJ SZPUNAR

presentate il 5 ottobre 2017 (1)

Causa C-387/16

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

con l'intervento di:

Nidera B.V.,

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte suprema amministrativa, Lituania)]

Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 183 – Detrazione dell'imposta assolta monte – Rimborso dell'eccedenza d'imposta – Pagamento degli interessi a titolo di rimborso dell'eccedenza effettuato oltre i termini – Possibilità di una riduzione degli interessi dovuti per ragioni non imputabili al soggetto passivo – Neutralità dell'imposta – Principi di equivalenza ed effettività – Certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento

Introduzione

1.

L'imposta versata in eccesso deve essere rimborsata al soggetto passivo entro un termine ragionevole. In caso di superamento di tale termine, il soggetto passivo avrà diritto ad un risarcimento sotto forma di interessi di mora. Tali principi risultano dalle disposizioni del diritto dell'Unione e dalla giurisprudenza della Corte. In casi estremi, tuttavia, l'applicazione dei suddetti principi può portare ad una situazione in cui il soggetto passivo percepisca, a titolo di interessi, importi molto più elevati rispetto all'importo dell'imposta soggetto al rimborso. Il giudice del rinvio nella presente causa solleva quindi la questione se, in tali particolari circostanze, le norme di cui sopra subiscano una limitazione. A mio avviso no, e ciò per le ragioni che presenterò nelle presenti conclusioni.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

2.

Ai sensi dell'articolo 183, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2):

«Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati

membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite».

Diritto lituano

3.

Nel diritto lituano il principio del rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») è stato stabilito all'articolo 91, paragrafo 10, della Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto). Tale rimborso viene effettuato secondo le modalità definite nella Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas (legge sull'amministrazione tributaria).

4.

Ai sensi dell'articolo 87, paragrafi 6, 7 e 9, della legge appena citata, le imposte indebitamente riscosse sono rimborsate su richiesta del soggetto passivo, in linea di principio, entro 30 giorni. Nelle fattispecie che richiedono lo svolgimento di procedimenti di verifica il rimborso deve avvenire entro 20 giorni dall'adozione della decisione che dichiara, in esito alla verifica, la fondatezza del rimborso. In caso di inosservanza dei suddetti termini di rimborso delle imposte assolte in eccesso, l'importo del rimborso viene maggiorato degli interessi il cui ammontare corrisponde agli interessi applicabili in caso di pagamento tardivo delle imposte da parte del soggetto passivo.

5.

Ai sensi dell'articolo 99 della medesima legge il Ministro delle Finanze determina l'importo degli interessi, tenendo conto del tasso di rendimento medio annuo dei Buoni del Tesoro emessi negli ultimi tre mesi. L'importo degli interessi viene calcolato aumentando il suddetto tasso di rendimento medio di dieci punti percentuali.

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

6.

La Nidera B.V., società di diritto olandese (in prosieguo: la «Nidera»), ha acquistato, nel febbraio e maggio 2008, partite di cereali dai produttori lituani, pagando l'IVA su tali forniture per un importo di 11743259 di litas (LTL) (circa EUR 3400000). Successivamente la Nidera ha esportato i suddetti cereali verso paesi terzi, applicando l'aliquota IVA dello 0%.

7.

In data 12 agosto 2008 la Nidera è stata registrata come soggetto passivo IVA in Lituania ed ha chiesto, nella dichiarazione IVA per il periodo dal 12 al 31 agosto 2008, il rimborso dell'IVA versata in occasione delle operazioni effettuate nei mesi di febbraio e maggio 2008. Le autorità tributarie lituane, con decisione del 19 marzo 2009, hanno però negato il rimborso, sostenendo che, dal momento che la Nidera non risultava registrata come soggetto passivo IVA alla data di effettuazione dell'operazione, essa non aveva diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte.

8.

La Nidera ha avviato in merito un procedimento giudiziario, il quale ha portato all'emissione di una pronuncia pregiudiziale da parte della Corte (3). A seguito di tale sentenza, la Nidera ha ottenuto, il 22 dicembre 2010, il rimborso dell'IVA per un importo di LTL 11743259, ossia per un importo corrispondente all'ammontare dell'imposta pagata. Successivamente, la Nidera ha chiesto il

pagamento degli interessi di mora per il rimborso tardivo dell'IVA. Le autorità fiscali hanno rimborsato ad essa l'importo di LTL 214902,27 (circa EUR 60000) a titolo di interessi per il periodo decorrente dalla data di pronuncia della sentenza della Corte fino alla data del rimborso dell'imposta. Il reclamo proposto dalla Nidera avverso la suddetta decisione dinanzi all'autorità tributaria di grado superiore è stato respinto.

9.

Successivamente la Nidera ha presentato ricorso dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania), chiedendo l'annullamento della decisione in parola e la condanna delle autorità amministrative al pagamento dell'importo di LTL 3864706,66 (circa EUR 1100000) a titolo di interessi per il periodo dal 21 novembre 2008, ossia dalla data di avvio del procedimento di verifica fiscale, fino alla data del rimborso dell'IVA. Tale giudice ha accolto parzialmente il ricorso della Nidera, disponendo la condanna al pagamento degli interessi per il periodo decorrente dal 17 febbraio 2009. L'autorità tributaria ha proposto appello avverso tale sentenza dinanzi al Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėjų kolegija (Corte suprema amministrativa, Lituania), che è il giudice del rinvio nella presente causa.

10.

Il giudice del rinvio nutriva dubbi riguardo alla propria competenza a limitare l'ammontare degli interessi di mora dovuti per il rimborso tardivo dell'IVA indebitamente riscossa, in considerazione dell'elevato importo degli interessi rispetto all'importo principale e alla perdita effettivamente subita dal soggetto passivo. In tali circostanze, il Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėjų kolegija (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 183 della direttiva [2006/112/CE], in combinato disposto con il principio della neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una riduzione degli interessi normalmente dovuti, in applicazione del diritto nazionale, su un'eccedenza di pagamento (eccedenza di IVA) che non sia stata rimborsata (compensata) tempestivamente, quando la riduzione tiene conto di circostanze diverse da quelle risultanti da azioni del soggetto passivo, come il rapporto tra gli interessi e l'ammontare dell'eccedenza non rimborsata tempestivamente, la durata e le cause del ritardo nel rimborso nonché le perdite effettivamente subite dal soggetto passivo».

11.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 12 luglio 2016. Osservazioni scritte sono state presentate dalla Nidera, dai governi lituano e ceco, nonché dalla Commissione europea. La Nidera, il governo lituano e la Commissione erano rappresentati all'udienza tenutasi l'8 giugno 2017.

Analisi

12.

Con la questione pregiudiziale nella presente causa il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 183 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con il principio della neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso consente una riduzione dell'importo degli interessi dovuti al soggetto passivo per il rimborso tardivo dell'IVA pagata in eccesso, rispetto all'importo degli interessi a cui avrebbe diritto secondo le modalità ordinarie, per ragioni non correlate alle azioni del soggetto passivo interessato, ma risultanti dal fatto che l'importo degli interessi in parola

è significativamente superiore rispetto all'importo principale e alle perdite effettivamente subite dal soggetto passivo.

Obbligo di rimborso dell'imposta versata in eccesso

13.

Occorre anzitutto ricordare che, ai sensi dell'articolo 183 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, l'obbligo del rimborso dell'IVA versata in eccesso, maggiorata di interessi qualora tale rimborso non avvenga entro un termine ragionevole, risulta da una ben consolidata giurisprudenza della Corte (4). In linea di principio, quale data di decorrenza per il calcolo dell'importo degli interessi deve essere preso in considerazione il giorno in cui il rimborso avrebbe dovuto essere effettuato (5). Il termine per il rimborso può essere prorogato in ragione della necessità di avviare un procedimento di verifica volto ad accertare il diritto al rimborso dell'imposta, tuttavia, nella situazione in cui la durata della suddetta verifica superi il tempo necessario per il suo completamento, il soggetto passivo ha diritto anche agli interessi (6).

14.

Principi analoghi, ossia l'obbligo del rimborso corredato di interessi, si applicano alle imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione (7). Si deve ritenere che ciò vale anche nell'ipotesi di un'imposta che, come nel caso di specie, è vero che è stata riscossa conformemente al diritto dell'Unione, ma il cui negato rimborso è stato contrario a tale diritto.

15.

Ritengo, pertanto, che sia pacifico che, ai sensi dell'articolo 183 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con il principio della neutralità fiscale, la Nidera ha diritto al rimborso dell'IVA, oggetto del procedimento principale, maggiorata degli interessi calcolati a decorrere dal termine ultimo per il rimborso di tale imposta dopo la conclusione della verifica fiscale, determinato conformemente alle disposizioni lituane (8). Le autorità tributarie lituane hanno invece adottato, in data 19 marzo 2009, una decisione, di rifiuto del rimborso dell'imposta, erronea ed incompatibile con il diritto dell'Unione.

16.

Il giudice del rinvio, senza contestare, in linea di principio, tale diritto, si pone, tuttavia, la domanda se, nelle circostanze particolari del procedimento principale – in cui un lungo ritardo nel rimborso delle imposte ha fatto sorgere, in capo al soggetto passivo, il diritto a ricevere interessi molto elevati rispetto all'importo principale, che superano, potenzialmente, l'ammontare delle perdite effettivamente subite da tale soggetto passivo a causa del mancato rimborso delle imposte – sia possibile operare una riduzione dell'importo degli interessi in questione mediante una decisione giudiziaria.

Principi di equivalenza e di effettività

17.

Conformemente al principio dell'autonomia procedurale, spetta alle legislazioni degli Stati membri definire le modalità di rimborso delle imposte pagate in eccesso o indebitamente riscosse, compreso l'ammontare di eventuali interessi. Siffatte modalità devono, tuttavia, essere compatibili con i principi di equivalenza e di efficacia (9).

Principio di equivalenza

18.

Il principio di equivalenza esige che le norme concernenti i rimborsi cui il soggetto passivo acquisisce il diritto in base alla normativa dell'Unione, non siano meno favorevoli rispetto alle norme relative ai diritti analoghi derivanti dalla normativa nazionale.

19.

Dalle disposizioni del diritto lituano citate nella domanda di pronuncia pregiudiziale non risulta, a mio avviso, una chiara competenza delle autorità giudiziarie a ridurre l'importo degli interessi pagabili ai soggetti passivi per il rimborso tardivo delle imposte rispetto all'importo di tali interessi risultante dalle disposizioni legislative. L'ordinanza del giudice del rinvio non contiene nemmeno le informazioni sulla prassi dei giudici lituani in tale materia. Di conseguenza, è difficile valutare se la riduzione degli interessi in caso di rimborso delle imposte basato sul diritto dell'Unione costituisca un trattamento meno favorevole rispetto alle norme per il rimborso delle imposte che viene effettuato ai sensi del diritto nazionale.

20.

Pertanto, la questione del rispetto del principio di equivalenza sarà valutata, in ultima analisi, dal giudice del rinvio. Tuttavia, ritengo che, qualora nel diritto lituano manchino chiare disposizioni che consentano ai giudici di ridurre gli interessi e qualora non esista nemmeno una consolidata prassi giudiziaria che sancisca le suddette attività dei giudici in relazione ai rimborsi di imposte effettuati sulla base del diritto nazionale, la riduzione degli interessi dovuti per il rimborso delle imposte fondato sul diritto dell'Unione, soprattutto se nel caso in cui costituisca un precedente, risulterebbe contraria al principio di equivalenza. Qualora il giudice del rinvio dovesse stabilire che ciò è quanto si verifica nella fattispecie, già tale fatto sarebbe di per sé sufficiente, a mio avviso, per dare una risposta affermativa alla questione pregiudiziale.

Principio di effettività

21.

Il principio di effettività, a sua volta, esige che le modalità di ricorso definite nel diritto nazionale non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti derivanti dal diritto dell'Unione. La risposta alla questione relativa all'ammissibilità della riduzione degli interessi dovuti al soggetto passivo per il rimborso tardivo delle imposte versate in eccesso richiede un'analisi più approfondita alla luce del principio di effettività.

22.

Come risulta dalla succitata giurisprudenza, ai sensi dell'articolo 183 della direttiva 2006/112, il soggetto passivo IVA ha diritto al rimborso dell'imposta versata nel caso in cui l'importo della suddetta imposta superi l'importo alla cui detrazione il soggetto passivo ha diritto. Ciò risulta dalla struttura dell'IVA, il cui onere deve gravare sul consumo di beni o servizi e non deve essere sopportato dagli operatori economici. Da una siffatta configurazione deriva il principio della neutralità dell'IVA per i soggetti passivi.

23.

Il rimborso dell'imposta deve essere effettuato entro un termine ragionevole definito dalle

disposizioni interne degli Stati membri. Il superamento del termine ragionevole del rimborso dovrebbe implicare il risarcimento del danno subito per tale ragione dal soggetto passivo, cosicché questi non incorra in un rischio finanziario a ciò legato (10).

24.

Le perdite che un soggetto passivo può subire a causa del rimborso tardivo delle imposte possono essere di diversi tipi. Esse derivano principalmente dall'indisponibilità delle somme di denaro, che, in condizioni normali, ossia nel caso di conseguimento del rimborso entro i termini, sarebbero a sua disposizione, e che invece restano «congelate» sul conto dell'autorità tributaria.

25.

Le perdite di questo tipo non sono facili da calcolare con precisione, in quanto consistono principalmente nel mancato guadagno (lucro cessante) che il soggetto passivo potrebbe ottenere investendo somme di denaro, nell'ambito della propria attività o in strumenti finanziari. In quei casi sorgono difficoltà tipiche di calcolo dei redditi futuri, per loro natura incerti e non incondizionati.

26.

Per tale ragione, la forma di riparazione generalmente accettata per le perdite di questo tipo è il pagamento degli interessi, i quali costituiscono una forma di riparazione forfettaria. Detta forma di risarcimento permette al creditore (in quel caso, al soggetto passivo) di ottenere un'equa riparazione senza la necessità di presentare una prova, molto difficile, riguardo all'ammontare delle perdite effettive, e, d'altro lato, non espone il debitore al pagamento di somme per un importo imprevedibile, potenzialmente molto elevato.

27.

Gli interessi di mora svolgono anche un ruolo supplementare, in quanto costituiscono una sanzione che deve indurre il debitore a pagare l'importo dovuto al creditore entro i termini, altrimenti detto importo verrà maggiorato di interessi. Ritengo, tuttavia, che in una situazione in cui debitore è lo Stato e creditore è il soggetto passivo, le disparità di capacità finanziarie delle due parti fanno sì che il ruolo preminente viene svolto dalla funzione compensativa degli interessi. Mentre, infatti, per il bilancio dello Stato un singolo credito nei confronti di un soggetto passivo concreto costituisce un'entità trascurabile, nel bilancio dei soggetti passivi esso rappresenta, di solito, una voce considerevole e, a volte, può anche compromettere la loro liquidità finanziaria.

28.

Gli interessi di mora sono solitamente fissati a livello del costo medio del denaro sul mercato bancario. Una riparazione sotto forma di interessi offre quindi anche un ulteriore vantaggio che consente al creditore di ottenere i fondi di cui ha bisogno con le modalità di un prestito bancario, con la garanzia di recuperare, sotto forma di interessi moratori, l'importo corrispondente grosso modo ai costi della concessione del suddetto prestito.

29.

Il tasso degli interessi di mora è di solito stabilito nelle disposizioni del diritto nazionale degli Stati membri. Dal punto di vista del diritto dell'Unione – e salvo che tale tasso non venga fissato ad un livello anormalmente basso, circostanza che sarebbe contraria al principio di effettività –, gli Stati membri sono liberi, nell'ambito della loro autonomia procedurale, di determinare il tasso di interesse applicabile nel loro diritto nazionale. Il tasso di interesse così fissato consente, tanto ai creditori, quanto ai debitori, di prevedere l'esatto ammontare dei loro futuri diritti o, rispettivamente,

obblighi finanziari. Ciò costituisce pertanto una garanzia della certezza del diritto.

30.

Pertanto, dato che dall'articolo 183 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con il principio della neutralità fiscale, risulta il diritto del soggetto passivo a ricevere, entro un termine ragionevole, il rimborso dell'imposta pagata in eccesso, e, in caso di superamento di un siffatto termine ragionevole, anche il diritto alla riparazione delle perdite subite a causa del ritardo nel rimborso dell'imposta, ciò comporta, a mio avviso, il diritto di ricevere interessi di mora per il rimborso tardivo delle imposte nell'intero importo determinato nel diritto nazionale dello Stato membro interessato. Una limitazione del diritto a ricevere gli interessi deve pertanto essere considerata contraria al principio di effettività, in quanto essa implica che l'esercizio di un diritto derivante dalla normativa dell'Unione e consistente nel diritto di ottenere un risarcimento dei danni subiti a causa del rimborso tardivo delle imposte, risulti impossibile o quantomeno eccessivamente difficile. Inoltre, una limitazione del genere si porrebbe in contrasto anche con il principio della certezza del diritto e con la tutela del legittimo affidamento, in quanto il soggetto passivo, che in questo caso è creditore nei confronti delle autorità tributarie, ha diritto di confidare nell'ottenimento dell'intero ammontare degli interessi previsto dalle disposizioni della legge. Limitare il diritto a ricevere la totalità degli interessi sarebbe possibile solo in circostanze particolari, nelle quali il ritardo nel rimborso delle imposte si fosse verificato per ragioni imputabili al soggetto passivo. Tuttavia tale ipotesi non si è verificata nel caso di specie.

31.

Quale limitazione contraria al principio di effettività deve essere considerata, a mio avviso, anche la possibilità della riduzione, da parte di un giudice, dell'importo degli interessi dovuti al soggetto passivo nell'ipotesi in cui, nel rimborso dell'imposta, un ritardo significativo, non imputabile però al soggetto passivo, abbia fatto sorgere, in capo al soggetto passivo, il diritto di ricevere interessi particolarmente elevati rispetto all'importo principale, potenzialmente superiori al danno effettivamente subito dal soggetto passivo a causa del ritardo nel rimborso delle imposte.

32.

Tale riduzione dell'importo degli interessi implicherebbe, inevitabilmente, la necessità per il soggetto passivo di provare l'ammontare di tale danno effettivo (11). Come ho indicato in precedenza, tuttavia, tale prova è particolarmente difficile, in quanto si tratta di una perdita sotto forma di mancato guadagno, e pertanto, per sua natura, difficile da calcolare e provare in modo preciso ed inequivocabile. La necessità di fornire la prova in tale circostanza renderebbe eccessivamente difficile e, in molti casi, probabilmente anche impossibile l'esercizio, da parte dei soggetti passivi, del diritto di ricevere un rimborso delle imposte, maggiorate di una riparazione per un eventuale ritardo nell'effettuazione del rimborso stesso. Le difficoltà connesse alle suddette modalità procedurali per il conseguimento di una riparazione per detti ritardi sono maggiormente evidenti qualora le si paragoni ad un meccanismo molto semplice, quale quello del pagamento degli interessi di mora a un tasso predeterminato.

33.

In effetti, come osserva il giudice del rinvio, in alcuni casi l'importo degli interessi può superare il danno effettivo subito dal soggetto passivo. Tuttavia, si tratta di un fenomeno normale, legato all'applicazione di una riparazione forfettaria, la quale, per sua natura, riflette la perdita approssimativa e statisticamente probabile, che il soggetto passivo potrebbe subire, e non il danno effettivamente subito. Il risarcimento sotto forma di interessi può essere, in casi concreti, superiore o inferiore alla perdita effettiva, ma ciò, a mio avviso, non giustifica la decisione di non applicarlo.

34.

In situazioni particolari, ad esempio, qualora il ritardo nel pagamento di un debito comporti l'insolvenza del creditore, questi (o suoi aventi causa) può chiedere un risarcimento superiore all'importo degli interessi di mora. Ciò vale anche per le relazioni tra Stato e soggetti passivi. Una decisione del genere dipende, tuttavia, esclusivamente dalla volontà del creditore. La possibilità di chiedere un risarcimento superiore all'importo degli interessi non priva, tuttavia, il creditore della garanzia che è rappresentata dagli interessi.

35.

Lo stesso vale per il rapporto tra gli interessi e l'importo principale. L'ammontare degli interessi è desunto dall'importo principale e dalla durata del ritardo nel rimborso dell'imposta. Qualora tale periodo di tempo sia stato particolarmente lungo, l'importo degli interessi potrebbe avvicinarsi all'importo principale, o addirittura superarlo. Tuttavia, una situazione siffatta si manifesta solo in caso di un lungo periodo di ritardo. L'istituto degli interessi di mora si fonda sul presupposto che il creditore, qualora avesse la disponibilità delle somme di denaro per tutta la durata del ritardo nel pagamento degli importi dovutigli, potrebbe percepirne un reddito, il cui importo complessivo accumulato varierebbe in funzione del tempo e potrebbe anche raggiungere o superare l'importo originariamente investito. L'ottenimento da parte dello stesso di un importo simile a titolo di interessi non costituisce pertanto in alcun modo un arricchimento senza causa, ma semplicemente una riparazione della mancata opportunità di conseguire guadagni a causa del ritardo nel rimborso dell'importo principale.

36.

Infine, è opportuno ricordare che gli Stati membri determinano, nell'ambito della loro autonomia procedurale, i tassi di interessi di mora, compresi quelli per il ritardo nel rimborso delle imposte versate in eccesso. Qualora, quindi, uno Stato ritenga che l'ammontare degli interessi definiti nel diritto nazionale ecceda l'equa riparazione per i danni causati da tale ritardo, esso ha la possibilità di ridurre tale ammontare mediante una legge. Tuttavia, fino a quando ciò non avvenga, i soggetti passivi il cui diritto al rimborso dell'imposta deriva dalla normativa dell'Unione, hanno diritto di ricevere l'intero importo degli interessi risultante dalle disposizioni applicabili.

Considerazioni relative all'argomentazione del governo lituano

37.

Il governo lituano nelle sue osservazioni nella presente causa si richiama anche all'argomento secondo cui gli interessi di mora previsti nel diritto lituano per il ritardo nel rimborso delle imposte versate in eccesso non costituiscono un risarcimento dei danni subiti dal soggetto passivo a causa del rimborso tardivo dell'imposta, ma hanno soltanto carattere sanzionatorio e servono ad indurre le autorità fiscali ad adempiere, al più presto, all'obbligo di rimborso dell'imposta. Il governo lituano fa riferimento al fatto che gli interessi in questione sono fissati allo stesso livello degli interessi di mora sanzionatori che gravano sui soggetti passivi per il ritardato pagamento delle imposte, livello

che supera di due volte il tasso di interesse di mora nei rapporti di diritto privato. Di conseguenza, secondo il governo lituano, il tasso d'interesse a carattere compensativo dovrebbe essere determinato solo dal giudice del rinvio nel procedimento principale.

38.

Tale argomento non mi convince per diversi motivi.

39.

In primo luogo, né nella domanda di pronuncia pregiudiziale, né nelle osservazioni delle parti, è contenuta alcuna informazione indicante che sussiste una qualsivoglia prassi consistente in una siffatta determinazione, da parte del giudice, del tasso di interessi compensativi in sostituzione del tasso di interesse previsto dalle disposizioni del diritto lituano in caso di ritardo nel rimborso delle imposte. Peraltro, l'agente del governo lituano ha confermato in udienza, a quanto gli constava, che questo caso costituiva un precedente. Pertanto, da ciò risulterebbe che in altri casi, incluso qualora il rimborso avvenga esclusivamente sulla base del diritto nazionale, i soggetti passivi ricevono gli interessi al tasso previsto dalla legge. L'applicazione nel caso di specie della teoria presentata dal governo lituano, comporterebbe, quindi, un trattamento meno favorevole di una pretesa fondata sul diritto dell'Unione, il che si porrebbe in contrasto con il principio di equivalenza e sarebbe, già solo per questo motivo, inammissibile (12).

40.

In secondo luogo, benché gli interessi di mora svolgano, di solito, come ho già detto (13), tanto una funzione compensativa, quanto una funzione sanzionatoria, nei rapporti tra lo Stato e soggetti passivi, l'importanza di queste due funzioni è differente. In effetti, quando debitore è il soggetto passivo, la funzione sanzionatoria degli interessi assume una rilevanza maggiore, in quanto le perdite per il bilancio dello Stato in seguito al mancato pagamento delle imposte da parte di un singolo soggetto passivo sono relativamente contenute. Lo stesso non si può dire nell'ipotesi inversa, ossia, quando ad essere debitore del soggetto passivo in virtù dell'obbligo di rimborso delle imposte è lo Stato. In tali casi, infatti, l'efficacia della funzione sanzionatoria degli interessi è il più delle volte abbastanza limitata, mentre appare manifestamente predominante la loro funzione compensativa, dal momento che le perdite subite dal soggetto passivo a causa del ritardo nel rimborso delle imposte possono essere potenzialmente molto rilevanti rispetto alle sue risorse finanziarie generali. Non posso quindi condividere l'affermazione del governo lituano che gli interessi di mora dovuti dallo Stato al soggetto passivo per il ritardo nel rimborso delle imposte assolute in eccesso svolgano la stessa funzione, esclusivamente o principalmente sanzionatoria, degli interessi dovuti per il ritardo nel pagamento delle imposte da parte del soggetto passivo. Il fatto che il tasso dei suddetti interessi sia stato fissato allo stesso livello costituisce una scelta tecnica del legislatore lituano.

41.

In terzo luogo, la tesi presentata dal governo lituano implicherebbe che, in effetti, il diritto lituano non determina affatto il tasso degli interessi dovuti ai soggetti passivi per il rimborso tardivo delle imposte. Nelle situazioni in cui il rimborso avvenga sulla base del diritto dell'Unione, ciò si porrebbe, tuttavia, in contrasto con la giurisprudenza succitata (14), e con il principio di effettività. Il diritto al rimborso, corredato di interessi moratori, non implica, infatti, solo un'aspettativa di ottenere un eventuale pagamento degli interessi nella misura che il giudice vorrà determinare nel corso del procedimento, ma il diritto a ricevere gli interessi nella misura conosciuta in anticipo, predeterminata dalla legge. Il governo lituano sembra, invece, sopravvalutare la portata della libertà di cui godono gli Stati membri nel determinare le norme per il rimborso dell'IVA pagata in

eccesso. Benché l'articolo 183, primo comma, della direttiva 2006/112 preveda che gli Stati membri stabiliscono le condizioni alle quali effettuano il rimborso dell'IVA assolta in eccesso, il metodo di determinazione delle suddette condizioni deve soddisfare determinati criteri minimi di prevedibilità e di certezza del diritto. Lo stesso vale per la fissazione del tasso di interesse al quale il soggetto passivo ha diritto in caso di rimborso tardivo delle imposte, in quanto il diritto di ricevere gli interessi in caso di ritardo costituisce un elemento del diritto al rimborso di imposte versate in eccesso. La determinazione delle condizioni di rimborso, compreso il tasso di interesse, non può avvenire, come vorrebbe il governo lituano, ad hoc, mediante decisioni giudiziarie nei singoli casi che riguardano i concreti soggetti passivi. Tale meccanismo sarebbe, a mio avviso, in contrasto con il principio di effettività, dal momento che elemento essenziale di un esercizio efficace dei diritti derivanti dalla normativa dell'Unione è la certezza circa la portata dei suddetti diritti e la tutela del legittimo affidamento nella materia in questione.

42.

Il governo lituano suggerisce, infine, che gli interessi di mora, applicabili in occasione del rimborso delle imposte, previsti nel diritto lituano potrebbero essere ridotti mediante la loro limitazione ad un componente del tasso di tali interessi, ossia al tasso di rendimento medio dei Buoni del Tesoro.

43.

Tuttavia, tralasciando anche il problema di una probabile incompatibilità di tale soluzione con il principio di equivalenza, i Buoni del Tesoro, in quanto strumenti finanziari considerati estremamente sicuri, hanno di solito un tasso di rendimento molto basso, notevolmente al di sotto del tasso medio dei prestiti sul mercato bancario. Gli interessi per il rimborso tardivo delle imposte ad un tasso limitato al livello del tasso di rendimento dei Buoni del Tesoro non svolgerebbero quindi, a mio avviso, la loro funzione compensativa, in quanto non consentirebbero nemmeno di compensare il costo della raccolta sul mercato bancario delle risorse finanziarie mancanti. Tali interessi non svolgerebbero pertanto il ruolo di una riparazione del danno subito dal soggetto passivo a causa del ritardo nel rimborso delle imposte e trasferirebbero in capo ad esso una parte del rischio finanziario associato a tale ritardo. La fissazione del tasso di interesse ad un livello così basso si porrebbe quindi in contrasto con il principio di effettività.

Conclusioni

44.

In conclusione, ritengo che l'articolo 183 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con il principio della neutralità fiscale e alla luce dei principi di equivalenza e di effettività, esiga che, in caso di inosservanza, da parte delle autorità tributarie, del termine ragionevole previsto dal diritto nazionale per il rimborso dell'IVA assolta in eccesso, il soggetto passivo ottenga il rimborso di tale imposta, maggiorata degli interessi per l'intero ammontare previsto dalle disposizioni nazionali applicabili, laddove il ritardo nel rimborso dell'imposta non sia stato causato da azioni imputabili al soggetto passivo.

Conclusione

45.

In base alle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale proposta dal Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte suprema amministrativa, Lituania) nel modo seguente:

L'articolo 183 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il principio della neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso non consente una riduzione dell'importo degli interessi dovuti al soggetto passivo per il rimborso tardivo dell'IVA versata in eccesso, rispetto all'importo a cui avrebbe diritto secondo le modalità ordinarie, per ragioni non correlate alle azioni del soggetto passivo interessato.

(1) Lingua originale: polacco.

(2) GU 2006, L 347, pag. 1.

(3) Sentenza del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627).

(4) V. da ultimo sentenza del 6 luglio 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, punti da 18 a 22 e giurisprudenza ivi citata).

(5) Ibidem, punto 23.

(6) Ibidem, punto 24.

(7) V. da ultimo sentenza del 30 giugno 2016, Toma e Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu?Vasile Cruduleci (C?205/15, EU:C:2016:499, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

(8) Il tema della data, a partire dalla quale occorre calcolare gli interessi che sono in discussione nel procedimento principale, non costituisce oggetto della questione pregiudiziale. Ricordo soltanto che il giudice di primo grado, nel procedimento principale, ha ritenuto che gli interessi dovevano essere calcolati dal 17 febbraio 2009. Orbene, vale la pena di sottolineare che, contrariamente a quanto affermato dalle autorità tributarie lituane, il mancato rimborso dell'imposta controversa era contrario al diritto dell'Unione fin dall'inizio e non dalla data di pronuncia, da parte della Corte, della sentenza del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627). Le sentenze pronunciate dalla Corte su un rinvio pregiudiziale hanno infatti carattere dichiarativo e stabiliscono un'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione che deve essere applicata a partire dalla data della loro entrata in vigore (v., in particolare, sentenze del 27 marzo 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punto 16; del 19 ottobre 1995, Richardson, C?137/94, EU:C:1995:342, punto 33, e del 14 aprile 2015, Manea, C?76/14, EU:C:2015:216, punto 53). Se è vero che in casi eccezionali gli effetti di una sentenza possono essere limitati nel tempo (v. sentenza del 14 aprile 2015, Manea, C?76/14, EU:C:2015:216, punto 54), la Corte, tuttavia, non ha deciso in tal senso per quanto riguarda la sentenza del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627).

(9) V. da ultimo, sentenza del 30 giugno 2016, Toma e Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu?Vasile Cruduleci (C?205/15, EU:C:2016:499, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

(10) V. sentenza del 6 luglio 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, punti 20 e 22 e giurisprudenza ivi citata).

(11) Ricordo che nel diritto lituano non esistono disposizioni precise che definiscano le modalità di una siffatta riduzione degli interessi da parte di un giudice ed è difficile immaginare che un giudice riduca tali interessi in modo totalmente arbitrario, senza tener conto delle perdite effettive subite dal soggetto passivo.

(12) V. paragrafo 20 supra.

(13) V. paragrafo 27 supra.

(14) V. paragrafi 13 e 14 supra.