

62016CC0532

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MICHAL BOBEK

presentate il 20 dicembre 2017 (1)

Causa C-532/16

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

interveniente:

Akcin? bendrov? SEB bankas

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

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Rettifica delle detrazioni – Applicabilità – Cessione erroneamente assoggettata all'imposta sul valore aggiunto – Modifica della fattura da parte del fornitore»

I. Introduzione

1.

La Akcin? bendrov? SEB bankas (in prosieguo: la «SEB bankas») acquistava appezzamenti di terreno dalla VKK Investicija UAB (in prosieguo: il «Venditore») per cui quest'ultima emetteva una fattura di pagamento comprensiva di imposta sul valore aggiunto. Al momento della vendita, entrambe le parti consideravano il terreno in questione come «terreno edificabile» e soggetto a IVA. Successivamente, la SEB bankas otteneva una detrazione corrispondente all'IVA addebitata.

2.

Tre anni dopo, il Venditore sosteneva che la cessione del terreno in questione avrebbe in realtà dovuto essere esente dall'IVA. Pertanto, inviava alla SEB bankas una nota di credito per l'importo originariamente fatturato. Emetteva anche una nuova fattura dello stesso importo che, questa volta, non includeva l'IVA.

3.

Sulla base di una successiva ispezione fiscale, il Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Ispettorato nazionale delle imposte, facente capo al Ministero delle Finanze, Lituania) (in prosieguo: l'«Ispettorato nazionale delle imposte») emetteva una decisione che imponeva alla SEB bankas di rimborsare l'importo corrispondente alla detrazione precedentemente concessa. Esso richiedeva inoltre il pagamento di una parte dell'interesse di mora maturato e infliggeva una sanzione.

4.

La causa alla fine è giunta dinanzi al Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte

amministrativa suprema, Lituania). Detto giudice del rinvio chiede ora se il recupero richiesto alla SEB bankas rientri o meno nel meccanismo della rettifica delle detrazioni stabilito nella direttiva IVA (2). Esso chiede inoltre se sia rilevante la nota di credito emessa dal Venditore e anche il fatto che la riclassificazione del terreno in questione si sia verificata a seguito di una modifica della prassi dell'amministrazione tributaria per la determinazione degli obblighi fiscali della SEB bankas.

II. Contesto normativo

1. Direttiva IVA

5.

L'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

(...)

b)

la cessione di un terreno edificabile».

6.

Ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, di tale direttiva:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

k)

le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b)».

7.

Il capo 5 del titolo X della direttiva IVA riguarda la «rettifica delle detrazioni» e contiene gli articoli da 184 a 192. L'articolo 184 stabilisce che «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

8.

L'articolo 185 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«1.

La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2.

In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

9.

Secondo l'articolo 186, «[g]li Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

2. Diritto lituano

10.

L'articolo 65 della Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas n. IX-751 (legge lituana n. IX-751 sull'imposta sul valore aggiunto) del 5 marzo 2002, nella versione della legge n. IX-1960 del 15 gennaio 2004 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), stabilisce la regola generale secondo cui «se, dopo la presentazione della dichiarazione IVA per un determinato periodo fiscale, un soggetto passivo IVA ha annullato l'acquisto di un certo importo dei beni acquistati, sono state ottenute ulteriori riduzioni del prezzo da parte del fornitore dei beni o servizi, o l'IVA da versare al fornitore di beni o servizi è diminuita per qualsiasi altra ragione, (...) e i suddetti importi dell'IVA a monte e/o dell'IVA all'importazione sono stati detratti, le detrazioni IVA devono essere rettificate, con conseguente incremento, nella dichiarazione IVA per il periodo fiscale in cui le circostanze suddette divengono note, dell'importo IVA da versare allo Stato/riduzione dell'importo IVA rimborsabile dallo Stato».

11.

L'articolo 68, paragrafo 1, della Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas n. IX-2112 (legge lituana n. IX-2112 sull'amministrazione tributaria), del 13 aprile 2004 (in prosieguo: la «legge sull'amministrazione tributaria») enuncia che «(...) il soggetto passivo o l'amministrazione tributaria possono calcolare o ricalcolare l'imposta per un periodo che non superi l'anno civile in corso e i cinque anni precedenti contando a ritroso dal 1o gennaio dell'anno in cui l'imposta era stata inizialmente calcolata o ricalcolata».

12.

Infine, l'articolo 80, paragrafo 1, della stessa legge stabilisce che «un soggetto passivo ha il diritto di rettificare la sua dichiarazione dei redditi se il periodo per il calcolo (ricalcolo) delle imposte definito dall'articolo 68 di questa legge non è scaduto».

III. Fatti, procedimento nazionale e questioni pregiudiziali

13.

Il 28 marzo 2007 la SEB bankas e il Venditore stipulavano un contratto di vendita che prevedeva l'acquisto da parte della SEB bankas di sei appezzamenti di terreno (in prosieguo: l'«operazione»). Lo stesso giorno, il Venditore emetteva una fattura alla SEB bankas chiedendo il pagamento della base imponibile di 4067796,61 litas lituani (LTL) e di un importo di IVA pari a LTL 732203,39. L'importo totale della fattura, inclusa l'IVA, era di LTL 4800000 (in prosieguo: la «fattura del 2007»). La SEB bankas includeva l'IVA a monte nella sua dichiarazione IVA per marzo 2007 e le era

concessa una detrazione.

14.

Il 14 aprile 2010 il Venditore emetteva una nota di credito dell'IVA nei confronti della SEB bankas (in prosieguo: la «nota di credito del 2010»). Lo stesso giorno, il Venditore emetteva una nuova fattura per lo stesso totale di LTL 4800000 (in prosieguo: la «fattura del 2010»). Quest'ultima fattura non indicava l'IVA.

15.

Il Venditore presentava la dichiarazione IVA modificata per marzo 2007. Nel 2012 l'amministrazione tributaria competente ha confermato che il Venditore aveva rettificato correttamente la sua dichiarazione IVA per marzo 2007.

16.

L'ordinanza di rinvio dichiara che la SEB bankas non aveva inserito né la nota di credito del 2010 né la fattura del 2010 nella sua contabilità. Detta società rifiutava di riconoscere la fattura del 2010 e la nota di credito del 2010, in quanto riteneva, in sostanza, che il Venditore non avesse il diritto di cambiare unilateralmente il valore imponibile dell'operazione. La SEB bankas riteneva inoltre che, ai sensi della legge in vigore, l'operazione dovesse essere considerata soggetta all'IVA.

17.

Come risulta dal rapporto d'ispezione del 28 febbraio 2014, basato su un'ispezione fiscale effettuata presso la SEB bankas, l'Ispettorato nazionale delle imposte giungeva alla conclusione che la SEB bankas aveva l'obbligo di rettificare la detrazione dell'IVA e di includere nella dichiarazione IVA per aprile 2010 l'importo IVA dichiarato nella nota di credito del 2010.

18.

Il 16 maggio 2014 l'Ispettorato nazionale delle imposte ha inserito gli accertamenti dell'ispezione fiscale all'interno di una decisione fiscale. Inoltre, ha dichiarato che era dovuto un importo pari a LTL 251472 a titolo di interessi di mora sull'IVA non versata e infliggeva una sanzione di LTL 71528. Tuttavia, sollevava parzialmente la SEB bankas dall'obbligo di pagare gli interessi di mora.

19.

Il 10 giugno 2014 la SEB bankas presentava appello alla Commissione per le controversie tributarie contro tale decisione fiscale. Il 12 agosto 2014 la Commissione per le controversie tributarie annullava la decisione fiscale, in quanto giungeva alla conclusione che l'Ispettorato nazionale delle imposte non aveva rispettato il termine applicabile ai sensi del diritto nazionale.

20.

L'Ispettorato nazionale delle imposte impugnava la decisione di annullamento dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania). L'8 marzo 2016 detto tribunale ha rigettato la domanda dell'Ispettorato nazionale delle imposte.

21.

L'Ispettorato nazionale delle imposte ha quindi interposto ricorso dinanzi al Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema lituana), il giudice del rinvio. Detto giudice

ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1)

Se gli articoli da 184 a 186 della direttiva [2006/112 del Consiglio], debbano essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, il meccanismo di rettifica delle detrazioni previsto dalla direttiva 2006/112 non si applica ai casi in cui una detrazione iniziale dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) non avrebbe neppure potuto essere operata poiché l'operazione in questione era un'operazione esente che riguardava la cessione di fondi.

2)

Se sulla risposta alla prima questione incida il fatto che 1) l'IVA sull'acquisto degli appezzamenti di terreno era stata inizialmente detratta in virtù della prassi dell'amministrazione tributaria in base a cui la cessione in questione era stata erroneamente considerata come una cessione di terreno edificabile soggetta a IVA, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, e/o 2) dopo la detrazione operata inizialmente dall'acquirente, il venditore dei terreni aveva emesso una nota di credito dell'IVA all'acquirente rettificando gli importi dell'IVA indicati (specificati) nella fattura iniziale.

3)

In caso di risposta affermativa alla prima questione, se, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, gli articoli 184 e/o 185 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che, nel caso in cui una detrazione iniziale non avrebbe neppure potuto essere operata perché l'operazione in questione era esente da IVA, l'obbligo del soggetto passivo di rettificare tale detrazione deve essere considerato come sorto immediatamente oppure solo quando si è scoperto che la detrazione iniziale non avrebbe potuto essere operata.

4)

In caso di risposta affermativa alla prima questione, se, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, la direttiva 2006/112 e, in particolare, gli articoli 179, da 184 a 186 e 250 della stessa, debbano essere interpretati nel senso che gli importi rettificati dell'IVA a monte detraibile devono essere detratti nel periodo d'imposta in cui è sorto l'obbligo del soggetto passivo e/o il suo diritto di rettificare la detrazione operata inizialmente».

22.

La SEB bankas, il governo lituano e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. Essi hanno anche presentato osservazioni all'udienza che ha avuto luogo il 4 ottobre 2017.

IV. Valutazione

23.

Le presenti conclusioni sono strutturate come segue: inizierò con due punti preliminari relativi ai termini e alla (ri)classificazione dell'operazione ai fini dell'IVA (A). Successivamente, mi dedicherò all'applicabilità del meccanismo della rettifica nella presente causa (B). Infine, esaminerò la rilevanza della nota di credito del 2010 così come gli effetti della (ri)classificazione dell'operazione ai fini dell'IVA (C). Alla luce della mia proposta di risposta negativa alla prima questione, non è necessario rispondere alla terza e alla quarta questione poste dal giudice del rinvio (D).

A. Osservazioni preliminari

24.

Esistono due variabili che incidono sulla valutazione nella presente causa. Entrambe sono state sollevate nelle osservazioni delle parti nonché in udienza. Sono entrambe questioni di diritto nazionale che devono essere risolte dal giudice del rinvio. Tuttavia, alla luce della discussione nel presente procedimento, vorrei iniziare con alcuni chiarimenti preliminari relativi ad entrambi i punti. Il primo riguarda la possibilità che il ricorso dell'Ispettorato nazionale delle imposte contro la SEB bankas possa effettivamente cadere in prescrizione (1). Il secondo punto riguarda la classificazione dell'operazione ai fini dell'IVA ai sensi del diritto nazionale (2).

1. Termine applicabile al ricorso nel procedimento principale

25.

La Commissione osserva nelle sue memorie scritte che, alla luce delle informazioni fornite nell'ordinanza di rinvio, il ricorso presentato dall'Ispettorato nazionale delle imposte contro la SEB bankas sembra essere prescritto ai sensi del diritto nazionale. La Commissione sottolinea che, in ogni caso, le autorità nazionali possono richiedere la rettifica delle detrazioni solamente se i termini applicabili non sono ancora scaduti.

26.

L'articolo 68, paragrafo 1, della legge sull'amministrazione tributaria sembra stabilire un termine di, in linea di principio, cinque anni entro cui gli obblighi fiscali possono essere calcolati o ricalcolati. L'operazione si è svolta nel marzo 2007. Sembra (e spetta al giudice del rinvio verificare) che l'azione ufficiale mediante la quale è stato chiesto il rimborso dell'importo alla SEB bankas sia avvenuta nel febbraio 2014 – quando i risultati dell'ispezione fiscale condotta in relazione alla SEB bankas sono stati formalizzati. A ciò è seguita una decisione adottata dall'Ispettorato nazionale delle imposte nel maggio 2014, in cui si confermavano gli accertamenti di detta ispezione fiscale, si stabiliva l'importo degli interessi di mora, e si infliggeva una sanzione.

27.

Vorrei sottolineare che la direttiva IVA non contiene norme sui termini applicabili all'azione nel procedimento principale. Stabilire tali termini spetta quindi agli Stati membri, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (3), così come dell'obbligo generale che deriva dalla direttiva IVA, letta in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 3, TUE – di adottare tutte le misure idonee a garantire che l'IVA dovuta nei loro rispettivi territori sia interamente riscossa e lottare contro la frode (4).

28.

Nulla nell'ordinanza di rinvio indica che i termini stabiliti dal diritto nazionale non siano conformi a tali requisiti generali. Infatti alla Corte non si chiede di valutare tale aspetto.

29.

Le presenti conclusioni sono fondate sull'assunto che l'azione nel procedimento principale sia conforme ai termini applicabili e che la risposta alle questioni formulate sia utile. Se il termine applicabile è considerato già scaduto (circostanza che spetta al giudice del rinvio determinare), ciò renderà le questioni pregiudiziali sollevate nella presente causa ipotetiche, salvo per l'ipotesi

specifica di termini che causerebbero problemi sistematici e strutturali intralciando l'effettiva riscossione dell'IVA all'interno dello Stato membro in questione (5).

30.

Oltre a questo particolare e piuttosto singolare scenario, vorrei sottolineare che la direttiva IVA non può essere compresa o invocata per estendere o erodere i chiari termini stabiliti dal diritto nazionale. Se è stabilito che l'Ispettorato nazionale delle imposte era fuori tempo per escutere l'obbligo fiscale in questione nei confronti della SEB bankas, la classificazione di tale obbligo fiscale secondo questo o quel titolo della direttiva IVA non cambierà il fatto che l'azione è prescritta. Fuori tempo significa fuori tempo.

2. Classificazione dell'operazione ai fini dell'IVA ai sensi del diritto nazionale

31.

Inoltre, dall'ordinanza di rinvio così come dalle osservazioni presentate a questa Corte sembra che l'interpretazione della nozione di «terreno edificabile» ai sensi del diritto nazionale sia cambiata nel periodo di tempo pertinente. Tale cambiamento di interpretazione sembra aver inciso sul trattamento dell'operazione ai fini dell'IVA.

32.

Ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, «[g]li Stati membri esentano (...) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b)». Ai sensi di quest'ultima disposizione, «[g]li Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, (...) la cessione di un terreno edificabile». Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, con tale nozione «si considerano [...] i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri».

33.

L'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede la facoltà per gli Stati membri di assoggettare all'IVA il «terreno edificabile» (6). Risulta che la Lituania si sia avvalsa di tale facoltà. Se il terreno interessato dall'operazione vada classificato in concreto come «terreno edificabile» è tuttavia meno chiaro.

34.

Secondo la SEB bankas, al momento dell'operazione, il terreno ceduto era considerato, ai sensi del diritto nazionale, «terreno edificabile» e perciò soggetto all'IVA. Ciò deriva dal commento ufficiale alla legge sull'IVA, pubblicato a quanto pare dall'Ispettorato nazionale delle imposte e dall'avviso emesso il 10 novembre 2009 dall'amministrazione tributaria e diretto alla SEB bankas.

35.

Il governo lituano ha spiegato che tale classificazione è cambiata a seguito di una decisione della Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Corte amministrativa suprema) che ha inteso uniformare le precedenti prassi applicative incoerenti (7). Di conseguenza, il terreno interessato dall'operazione doveva essere considerato quale (ri)classificato ex tunc dall'Ispettorato nazionale delle imposte come non costituente «terreno edificabile». Ciò a sua volta ha indotto l'Ispettorato nazionale delle imposte a richiedere alla SEB bankas il rimborso dell'importo detraibile.

36.

Vorrei sottolineare che la questione della conformità o meno di tale (ri)classificazione della nozione di «terreno edificabile» al diritto dell'Unione non è stata posta dal giudice del rinvio. Non viene quindi esaminata nel presente procedimento.

37.

La rilevanza della (ri)classificazione è sollevata in un differente contesto, all'interno della seconda questione pregiudiziale, per accertare se abbia avuto o meno qualche incidenza sull'applicazione del meccanismo di rettifica. Se, sul piano fattuale, la (ri)classificazione abbia avuto effettivamente luogo è una questione che spetta al giudice nazionale decidere. Da parte mia, continuerò a basarmi sulla presunzione che l'oggetto dell'operazione non avrebbe dovuto essere considerato come «terreno edificabile» e che, quindi, l'operazione non avrebbe dovuta essere soggetta all'IVA. In altre parole, assumo come punto di partenza e come dichiarazione di fatto che quanto è espresso nella formulazione della prima questione pregiudiziale è che le parti hanno applicato erroneamente l'IVA all'operazione.

B. Correzione degli errori relativi all'esistenza del diritto alla detrazione

38.

Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il meccanismo di rettifica delle detrazioni ai sensi degli articoli 184 e segg. della direttiva IVA si applichi per correggere una situazione in cui una detrazione è stata erroneamente concessa.

39.

In questa parte delle conclusioni, spiegherò innanzitutto che il meccanismo di rettifica non si applica all'azione avviata dall'Ispettorato nazionale delle imposte (1). In secondo luogo, considererò che, anche se tale meccanismo non è applicabile, ciò non esclude che il rimborso di una detrazione concessa erroneamente deve in linea di principio essere richiesto dalle autorità tributarie (2).

1. L'applicabilità del meccanismo di rettifica

40.

Prima di tutto delinearò la tipologia di correzione che sembra essere prevista mediante il meccanismo di rettifica (a), prima di distinguerla dalla natura della correzione richiesta nel procedimento principale (b).

a) La natura della correzione oggetto del meccanismo di rettifica

41.

I soggetti passivi sono autorizzati, ai sensi degli articoli 167 e 168 della direttiva IVA, a detrarre l'IVA dovuta (8) per i beni ceduti o i servizi resi da un altro soggetto passivo nella misura in cui tali beni e servizi sono impiegati ai fini di operazioni imponibili (9).

42.

Come la Corte ha più volte dichiarato, il diritto alla detrazione previsto dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non

può essere soggetto a limitazioni. Tale sistema delle detrazioni «è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche» (10).

43.

Più nello specifico, il meccanismo di rettifica previsto dagli articoli 184 e segg. della direttiva IVA mira ad aumentare la precisione delle detrazioni IVA controllando la misura in cui il soggetto passivo utilizza effettivamente tali beni per fini detraibili (11). La Corte ha spiegato che «[t]ale meccanismo persegue, quindi, l'obiettivo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle» (12). Attraverso tale applicazione, le operazioni effettuate nella fase anteriore continuano a dare luogo al diritto alla detrazione soltanto nei limiti in cui esse siano destinate a fornire prestazioni soggette ad IVA (13). In tal modo, il meccanismo di rettifica contribuisce a garantire la neutralità dell'imposizione fiscale (14).

44.

Per quanto riguarda la sua precisa formulazione, l'articolo 184 della direttiva IVA stabilisce che «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

45.

L'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce inoltre che la rettifica deve essere operata, «in particolare», successivamente alla dichiarazione dell'IVA e quando sono intervenuti mutamenti degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione (15).

46.

Inoltre, l'utilizzo dell'espressione «in particolare» dimostra che tali fattori (segnatamente l'annullamento di acquisti o le riduzioni di prezzi) non sono esaustive. Nel corso degli anni, la giurisprudenza della Corte si è occupata anche di situazioni come la demolizione e la realizzazione di un progetto di costruzione (16), un furto (del quale l'autore non è stato identificato) (17), o un cambiamento del modo di calcolare il diritto alla detrazione dell'IVA versata per beni e servizi utilizzati in modo promiscuo (18).

47.

Pertanto, in termini generali, gli esempi citati riguardano fattori che potrebbero determinare la portata della detrazione cui si ha diritto e che, per natura, può essere valutata con accuratezza solamente nel tempo, tenuto debito conto dell'uso effettivo dei beni in questione. Ciò è anche confermato dalla logica dell'articolo 187 della direttiva IVA, che prevede una rettifica annuale basata sull'utilizzo effettivo dei beni di investimento.

48.

La questione sollevata nella presente causa è se tale meccanismo di rettifica possa applicarsi al fine di correggere un errore iniziale nella valutazione che una data operazione è imponibile mentre non lo è. La correzione di un siffatto errore iniziale sull'esistenza del diritto alla detrazione è della stessa natura della correzione che deve essere applicata alla portata di un diritto alla detrazione perché si è verificato un cambiamento relativo alla cessione in questione? Entrambi i tipi di correzione innescano l'applicazione dello stesso meccanismo?

b) La natura della correzione richiesta nella presente causa

49.

La correzione richiesta nella presente causa mira a trovare un rimedio ad una situazione in cui l'autorità tributaria competente ha concesso una detrazione dell'IVA sebbene detta detrazione apparentemente non avrebbe mai dovuta essere stata concessa. In conseguenza di tale errore le autorità tributarie hanno richiesto la restituzione dell'importo corrispondente alla detrazione concessa. È possibile che tale rettifica degli obblighi fiscali rientri nell'ambito di applicazione del meccanismo di rettifica dell'IVA?

50.

Secondo la SEB bankas, no. Tale parte ritiene che, in primo luogo, non vi sia stato alcun cambiamento dei fattori pertinenti che incidono sul proprio diritto alla detrazione conseguente all'operazione. Non esisteva quindi alcun obbligo per quest'ultima di rettificare i propri obblighi IVA. Il solo cambiamento che si è verificato è la (ri)classificazione dell'operazione ai fini dell'IVA da «soggetta all'IVA» a «esente dall'IVA», in quanto non si considerava più «terreno edificabile» ai sensi del diritto nazionale. In secondo luogo, se fosse dimostrato che l'IVA non era dovuta e che, quindi, la detrazione non era giustificata (quod non secondo tale parte), la restituzione dei rispettivi importi è regolata dal diritto degli Stati membri, e non dalla direttiva IVA.

51.

Il governo lituano sostiene che si applica il meccanismo di rettifica. Esso fonda la sua posizione sulla formulazione dell'articolo 184 della direttiva IVA, sugli obiettivi perseguiti dal meccanismo di rettifica, nonché sulle misure con cui tale meccanismo è attuato. Per quanto riguarda la formulazione dell'articolo 184, detto governo sottolinea che la rettifica della detrazione iniziale è richiesta quando la detrazione concessa è «superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto». Matematicamente parlando, laddove il diritto iniziale fosse pari a zero, ne consegue che qualsiasi detrazione effettuata era troppo alta e deve essere rettificata.

52.

Non vi è alcun dubbio che, nel regno dell'aritmetica convenzionale, questa proposizione sia corretta: qualsiasi numero positivo è più elevato di zero. Sono, tuttavia, meno sicuro che tale equazione renda giustizia al sistema e alla logica del meccanismo di rettifica.

53.

Iniziando dal linguaggio dell'articolo 185, che descrive le condizioni alle quali il meccanismo di rettifica si applica, i termini «sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni» (19) sembrerebbe avere ad oggetto un'ipotesi differente rispetto a quella del procedimento principale. L'errore che deve essere corretto nel procedimento principale non riguarda la questione di quanto la SEB bankas avrebbe avuto il diritto di detrarre, ma piuttosto (la questione) se il diritto alla detrazione esistesse in assoluto. In altre parole, ciò che l'Ispettorato nazionale delle imposte intende correggere è l'illegittima determinazione per quanto riguarda l'esistenza del diritto alla detrazione, non l'ambito di applicazione di detto diritto.

54.

Riconosco che la formulazione dell'articolo 184, che introduce il capo 5 del titolo X della direttiva IVA sulla rettifica delle detrazioni, è generica ed aperta quanto alla propria portata. Si può quindi

dubitare che sia giusto interpretare l'articolo 184, che è espresso in termini generici, alla luce delle disposizioni più specifiche dell'articolo 185. Tale domanda è a maggior ragione rilevante se si considera che i fattori esposti nell'articolo 185, paragrafo 1 che conducono alla rettifica non sono esaustivi, come osservato sopra, al paragrafo 46 di queste conclusioni.

55.

Ciò detto, gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA costituiscono un'unità logica all'interno del capo 5 del titolo X. Essi dovrebbero così formare un insieme coerente ed essere interpretati l'uno alla luce dell'altro e del fine generale del capo in questione. Tale fine generale del meccanismo previsto da tale capo è correggere l'importo della detrazione, non la situazione in cui non sussisteva alcun diritto alla detrazione sin dall'inizio. Dove non vi è diritto alla detrazione, la portata di una rettifica a tale diritto alla detrazione non è pertinente.

56.

L'ultima interpretazione sembra essere confermata dalla constatazione della Corte nella causa *Uudenkaupungin kaupunki*, che riguardava il meccanismo di rettifica stabilito dall'articolo 20 della sesta direttiva (che era, in sostanza, equivalente a quello esistente ai sensi della direttiva IVA) (20). La causa riguardava beni di investimento che erano stati prima utilizzati in un'attività esente da imposta e poi in attività soggette all'IVA (tale cambiamento è avvenuto durante il periodo di rettifica pertinente).

57.

La Corte ha dichiarato che «l'applicazione del meccanismo di rettifica dipende dalla questione se sia sorto un diritto a detrazione basato sull'art[icolo] 17 della sesta direttiva» (21). La Corte ha concluso che la successiva comparsa del diritto alla detrazione ha permesso che si applicasse il meccanismo di rettifica. Prima di arrivare alla conclusione, la Corte ha confermato che, al momento dell'acquisto, l'entità che ha successivamente richiesto l'utilizzo del meccanismo di rettifica era un soggetto passivo.

58.

Le circostanze di fatto della causa *Uudenkaupungin kaupunki* erano quindi differenti da quelle della causa in esame. Tuttavia, è comunque istruttivo il fatto che l'applicabilità del meccanismo di rettifica sia stata subordinata all'esistenza del diritto alla detrazione (considerato non in relazione alla natura della cessione ma allo status dell'acquirente).

59.

Alla luce di quanto precede, ritengo che il meccanismo di rettifica non si applichi all'azione nel procedimento principale.

2. Il principio di neutralità fiscale, che richiede la restituzione di una detrazione concessa illegalmente

60.

Concordo con la posizione espressa, in sostanza, dalla Commissione (e riconosciuta a titolo subordinato dalla *SEB bankas*) secondo cui l'errata detrazione concessa dovrebbe essere comunque rettificata, sempre naturalmente nel rispetto dei termini applicabili. Tale rettifica, tuttavia, dovrebbe avvenire ai sensi del diritto nazionale. Nel contempo, la constatazione secondo cui l'errore commesso nel procedimento principale non rientra nel meccanismo di rettifica non

significa che esso ricada interamente fuori dall'ambito di applicazione del sistema comune dell'IVA e del principio di neutralità fiscale.

61.

Come dichiarato nel considerando 7 della direttiva IVA, «[i]l sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale (...)».

62.

Tale carico deve essere imposto equamente ai soggetti passivi che si trovano in situazioni analoghe (22). Tale neutralità non è tuttavia rispettata se si accerta che un soggetto passivo, come la SEB bankas, ha beneficiato di una detrazione IVA erroneamente concessa. Lo Stato membro le cui autorità tributarie hanno concesso tale detrazione è quindi obbligato ad assicurare che tale indebito vantaggio fiscale sia corretto.

63.

In concreto, ciò significa che gli Stati membri devono attuare misure che consentono alle autorità tributarie di richiedere ai soggetti passivi, come la SEB bankas, la restituzione dell'importo corrispondente alla detrazione, ai sensi delle disposizioni applicabili del diritto nazionale e nel rispetto di termini chiari e prevedibili.

64.

Noto che una soluzione simile per quanto riguarda il riferimento alle rispettive disposizioni del diritto nazionale sarebbe richiesta anche se fosse applicato il meccanismo di rettifica. Ciò in quanto, mentre gli articoli 184 e 185 stabiliscono le condizioni materiali per l'applicazione del meccanismo di rettifica, l'articolo 186 della direttiva IVA fa riferimento al diritto degli Stati membri per quanto riguarda le modalità procedurali.

65.

Si potrebbe aggiungere, per chiarire, che tale conclusione non impedisce agli Stati membri di prevedere a livello nazionale le norme procedurali che si applicherebbero sia per rettificare gli errori iniziali nella classificazione di un'operazione (in quanto esente dall'IVA o soggetta all'IVA) sia per la rettifica delle detrazioni concesse in relazione alle operazioni imponibili. Il fatto che la prima ipotesi non rientri nel meccanismo di rettifica previsto dalla direttiva IVA non significa che debba essere tenuto separato a livello nazionale.

66.

Alla luce di quanto precede, la mia conclusione provvisoria è che gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che il meccanismo di rettifica stabilito da dette disposizioni non si applica in una situazione, come quella del procedimento principale, in cui la detrazione iniziale dell'IVA non poteva assolutamente essere effettuata perché l'operazione in questione era esente dall'IVA. Tuttavia, il principio di neutralità fiscale richiede che gli Stati membri recuperino l'importo corrispondente ad una detrazione d'IVA indebitamente concessa, ai sensi delle disposizioni applicabili del diritto nazionale.

C. La conclusione è influenzata dalle specifiche circostanze del caso?

67.

Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede se la risposta alla prima questione sia influenzata dall'emissione della nota di credito del 2010 (1), e dal fatto che l'operazione è stata inizialmente ritenuta soggetta all'IVA, e solo successivamente trattata come esente dall'IVA (2).

68.

Alla luce della risposta da me proposta alla prima questione del giudice nazionale, la seconda questione può essere intesa come una questione di diritto nazionale che non richiede un orientamento da parte di questa Corte. Tuttavia, poiché la seconda questione si collega alla prima, ed è effettivamente un'ulteriore elaborazione di essa, e nello spirito di collaborazione che permea la procedura di domanda di pronuncia pregiudiziale, i limitati suggerimenti che posso fornire sulla seconda questione sono i seguenti.

1. Rilevanza della nota di credito del 2010

69.

La rilevanza della nota di credito del 2010 può essere considerata, dal mio punto di vista, da due prospettive differenti.

70.

In primo luogo, ci si potrebbe chiedere se essa possa aver stabilito un obbligo fiscale per la SEB bankas. La risposta è chiaramente negativa. Fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio circa i precisi effetti giuridici che il diritto nazionale attribuisce ad un tale documento, ritengo che la nota di credito del 2010 sia un documento emesso da una parte privata, non un documento ufficiale emesso dall'autorità tributaria. In quanto tale, esso può comportare effetti in capo alla parte che lo emette, ma non, in linea di principio, alla controparte di una transazione (23).

71.

In secondo luogo, ci si potrebbe chiedere se l'emissione della nota di credito del 2010 possa avere conseguenze sui termini applicabili, entro cui l'Ispettorato nazionale delle imposte può modificare gli obblighi fiscali della SEB bankas. Anche questa verifica spetta al giudice del rinvio.

72.

Esistono sistemi in cui il diritto nazionale potrebbe fornire non solo un termine «oggettivo» (cioè assoluto) ma anche uno «soggettivo» (cioè relativo). È probabile che la decorrenza del termine oggettivo sia innescata dall'avvenimento di uno specifico evento indipendentemente dalla conoscenza della parte interessata. Quello soggettivo è innescato quando detta parte acquisisce la conoscenza che si è verificato l'evento rilevante.

73.

Se così fosse nel diritto nazionale, si potrebbe sostenere che al ricevimento della nota di credito del 2010, la SEB bankas ha appreso che doveva rettificare le sue dichiarazioni IVA. Perciò, tale nota di credito potrebbe forse essere interpretata come il momento da cui decorre il termine soggettivo.

74.

Ciò detto, anche se il diritto nazionale ha stabilito un termine soggettivo, di norma il termine soggettivo non può estendersi oltre la fine di quello oggettivo. La decorrenza del termine soggettivo potrebbe pertanto iniziare successivamente, ma terminare al più tardi con la fine del termine oggettivo. Pertanto, anche in questa seconda dimensione potenziale, ho difficoltà a capire come esattamente la nota di credito del 2010 sarebbe rilevante in relazione ai termini nel procedimento principale.

75.

Pertanto, sulla base degli elementi presentati alla Corte, non ritengo che la nota di credito del 2010 sia rilevante per la valutazione degli obblighi fiscali della SEB bankas.

2. Rilevanza della (ri)classificazione dell'operazione

76.

Contrariamente alla nota di credito del 2010 emessa dal Venditore, la prassi interpretativa e la condotta specifica dell'amministrazione tributaria nei confronti della SEB bankas sono importanti per la valutazione degli obblighi fiscali della SEB bankas. Questo perché, fatta salva la valutazione fattuale da parte del giudice nazionale, esse potrebbero aver dato adito a legittime aspettative della SEB bankas sulla portata dei propri obblighi, in base alla natura e al contenuto delle garanzie fornitele (24).

77.

Il governo lituano riconosce che, quando si è verificata l'operazione, l'interpretazione «ufficiale» di ciò che doveva essere considerato come «terreno edificabile» giustificava la conclusione che detta operazione era soggetta all'IVA. Allo stesso tempo, detto governo ha anche rilevato che tale interpretazione è cambiata, a seguito di una sentenza della Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema lituana), resa nel 2009 (25).

78.

Come ricordato dalla Corte nella sentenza Nigl e a., «il principio di certezza del diritto non osta a che l'amministrazione fiscale proceda, entro [i termini applicabili], a una rettifica dell'IVA riguardante l'imposta detratta o i servizi già prestati, i quali avrebbero dovuto essere assoggettati a tale imposta». La Corte ha altresì dichiarato che ciò vale ugualmente qualora «un regime, del quale beneficia un debitore dell'IVA, viene rimesso in discussione da parte dell'amministrazione fiscale, anche per un periodo precedente la data in cui è stata svolta una siffatta valutazione, ma a condizione che la suddetta valutazione intervenga entro il termine di prescrizione dell'azione dell'amministrazione fiscale e che i suoi effetti non retroagiscano a una data precedente rispetto a quella in cui si sono verificati gli elementi di diritto e di fatto sui quali è fondata la valutazione stessa» (26).

79.

La stessa logica sembra valere anche per la presente causa. Se il termine per la valutazione degli obblighi fiscali della SEB bankas è in un certo qual modo ancora aperto, vale a dire se la rivalutazione e il ricalcolo sono ancora concessi perché il caso rimane entro i termini applicabili, e se entro tale periodo una decisione di una giurisdizione nazionale superiore (come una corte amministrativa suprema) uniforma precedenti prassi interpretative incoerenti, l'interpretazione

uniforme così fornita potrebbe produrre effetti incidentali su come il diritto deve essere interpretato in tutti i casi pendenti in cui tale interpretazione è rilevante.

80.

Tale retrospettività incidentale delle decisioni dei tribunali superiori è, in realtà, molto comune (27). È la logica conseguenza di tali decisioni interpretative, che si innestano sulla normativa interpretata in questione, diventando quindi (salvo che tali effetti siano esplicitamente esclusi) applicabili ex tunc, insieme alla normativa oggetto d'interpretazione.

81.

Si potrebbe suggerire, come risulta dall'argomentazione della Commissione all'udienza, che in relazione ad un periodo imponibile già scaduto, l'applicazione di una decisione interpretativa di un tribunale nazionale superiore non sarebbe più solo retrospettiva, ma in realtà retroattiva.

82.

Non condivido questa tesi. Fino a quando, e a meno che, il termine per il ricalcolo e la rettifica previsto nel diritto nazionale non scade, la valutazione di tale periodo imponibile non è realmente chiusa. La rivalutazione è ancora aperta e si potrebbe aggiungere che è aperta non solo per l'amministrazione tributaria, ma anche per il soggetto passivo. Pertanto, entro tale periodo, è anche il soggetto passivo che potrebbe voler far valere a suo vantaggio un'armonizzazione interpretativa risultante da una decisione di un tribunale nazionale superiore. In senso metaforico, una finestra aperta è aperta in entrambi i lati.

83.

Tuttavia, anche se, entro i termini applicabili, è possibile, in senso stretto, che le autorità fiscali considerino e applichino una decisione di un tribunale nazionale superiore che abbia uniformato una precedente interpretazione incoerente del diritto, ciò non solleva le autorità tributarie competenti dal ricercare, in ogni singolo caso, un giusto equilibrio tra la necessità di un'applicazione uniforme del diritto e le particolari circostanze del singolo caso, che avrebbero potuto dare luogo a legittime aspettative da parte del soggetto passivo.

84.

Nel caso in questione, sarebbe concepibile, per esempio, che un giusto equilibrio tra l'eventuale necessità, sotto il profilo giuridico, di rettificare la classificazione dell'operazione e la tutela delle legittime aspettative della SEB bankas (qualora dopo la valutazione fattuale si potesse affermare che esse erano effettivamente generate dal comportamento dell'autorità nazionale) potrebbe forse risiedere nel consentire la riclassificazione dell'operazione, senza penalizzare la SEB bankas in alcun modo, vale a dire, non infliggendole alcun interesse di mora o sanzione (28).

85.

Alla luce di quanto precede, la mia conclusione è che la risposta alla prima questione pregiudiziale non è influenzata dall'emissione della nota di credito del 2010. Tuttavia, laddove l'autorità competente rettifichi gli obblighi fiscali di un soggetto passivo, come la SEB bankas, in seguito a una (ri)classificazione di una cessione ai fini dell'IVA, come la cessione del terreno nel procedimento principale, questa autorità dovrà stabilire un equilibrio congruo tra gli obblighi di garantire la neutralità fiscale e dell'applicazione uniforme del diritto e le legittime aspettative di tale soggetto.

D. Terza e quarta questione

86.

Sebbene le ipotesi che introducono la terza e quarta questione in relazione alla esatta formulazione della prima questione non siano del tutto chiare, dalla logica sottostante l'ordinanza di rinvio comprendo che la terza e quarta questione del giudice del rinvio sono poste solo per il caso in cui il meccanismo di rettifica fosse considerato applicabile alla fattispecie di cui al procedimento principale.

87.

Poiché sono del parere che tale meccanismo di rettifica non si applichi alla controversia nel procedimento principale, non vi è pertanto necessità di rispondere alla terza e quarta questione.

V. Conclusione

88.

Alla luce di quanto precede, suggerisco alla Corte di rispondere al Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėsaugos (Corte amministrativa suprema, Lituania) come segue:

—

Gli articoli da 184 a 186 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che il meccanismo di rettifica stabilito in dette disposizioni non si applica in una situazione, come quella di cui al procedimento principale, in cui una detrazione iniziale d'imposta sul valore aggiunto non si sarebbe potuta effettuare in assoluto in quanto l'operazione in questione era esente dall'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, il principio di neutralità fiscale richiede che gli Stati membri recuperino l'importo corrispondente ad una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente concessa, ai sensi delle disposizioni applicabili del diritto nazionale.

—

Quando le autorità competenti correggono gli obblighi fiscali di un soggetto passivo, in seguito a una (ri)classificazione di una cessione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, come la cessione del terreno nel procedimento principale, dette autorità dovranno stabilire un congruo equilibrio tra gli obblighi di garantire la neutralità fiscale e l'uniforme applicazione del diritto e le legittime aspettative di tale soggetto.

(1) Lingua originale: l'inglese.

(2) Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

(3) Quanto al principio di effettività in questo contesto, v. sentenza del 14 giugno 2017, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, punto 42 e giurisprudenza citata).

(4) V., in tal senso, sentenza del 7 novembre 2013, *Tulic and Plavo* (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 41 e giurisprudenza citata), e dell'8 settembre 2015, *Taricco e a.* (C-105/14, EU:C:2015:555, punto 36 e giurisprudenza citata).

(5) V., in tal senso, sentenza dell'8 settembre 2015, *Taricco e a.* (C-105/14, EU:C:2015:555, in

particolare punti 46 e 47). Ma vedi sentenza del 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, punti da 51 a 58).

(6) Sentenza del 15 settembre 2011, S?aby e a. (C?180/10 e C?181/10, EU:C:2011:589, punto 33 e giurisprudenza citata). Per quanto riguarda l'ambito di applicazione della discrezionalità degli Stati membri nell'ambito dell'articolo 12 della direttiva IVA, v. sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, punti 44 e segg. e giurisprudenza citata).

(7) A tal proposito, il governo lituano faceva riferimento in particolare alla sentenza della Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Grande Sezione) del 7 dicembre 2009, A-438-1346/2009.

(8) V., per esempio, sentenze del 13 dicembre 1989, Genius Holding (C?342/87, EU:C:1989:635, punto 13); del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punto 53), e del 6 febbraio 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punto 39).

(9) Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punto 18 e giurisprudenza citata). V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:138, paragrafo 24 e giurisprudenza citata).

(10) Sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, punto 44 e giurisprudenza citata); del 30 settembre 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, punti 34 e 35 e giurisprudenza citata), e del 22 marzo 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punti 35 e 36 e giurisprudenza citata).

(11) V., in particolare, conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:352, paragrafi 27 e 28).

(12) V. sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punto 50 e giurisprudenza citata).

(13) V., per esempio, sentenze del 16 giugno 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punto 28 e giurisprudenza citata), e del 13 marzo 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punto 50 e giurisprudenza citata).

(14) Ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punto 24 e giurisprudenza citata).

(15) Sentenza del 16 giugno 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punto 29 e giurisprudenza citata). V. anche sentenza del 16 giugno 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, punto 47).

(16) Sentenza del 29 novembre 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, punti da 37 a 42). V., per analogia, sentenza del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, punti da 32 a 37).

(17) L'ipotesi del furto è affrontata nel primo comma dell'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA. Sentenza del 4 ottobre 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614).

(18) Sentenza del 9 giugno 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, punti da 37 a 47).

(19) Il corsivo è mio.

(20) Sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214). V.

paragrafo 1 dell'articolo 20 della sesta direttiva, intitolato «Rettifica delle de[tra]zioni». Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1).

(21) Sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punto 37). V. anche sentenza del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335, punto 44), in cui la Corte dichiara che «un organismo di diritto pubblico che acquista un bene d'investimento (...) non in qualità di soggetto passivo, e che in un secondo momento vende tale bene in veste di soggetto passivo, non beneficia relativamente a tale vendita di un diritto a rettifica ex art. 20 della stessa direttiva per dedurre l'IVA assolta all'acquisto del detto bene». V. anche ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

(22) V., per analogia, sentenza del 14 giugno 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, punti da 30 e 32 e giurisprudenza citata), che riguarda le norme nazionali sulla restituzione, all'emittente di una fattura, dell'IVA pagata in eccesso. Analogamente, la Corte di giustizia ha dichiarato che, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede o quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale – sentenza del 18 giugno 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punti 36 e 37 e giurisprudenza ivi citata). V. anche sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punti da 56 a 58).

(23) V., analogamente, sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punti da 41 a 44).

(24) Sentenze del 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (C?144/14, EU:C:2015:452, punto 43 e giurisprudenza citata), e Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punto 44 e giurisprudenza citata). V. anche sentenza del 14 settembre 2006, Elmeka (da C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563, punto 32 e giurisprudenza citata).

(25) V. nota 7 supra.

(26) Sentenza del 12 ottobre 2016 (C?340/15, EU:C:2016:764, punti 48 e 49 e giurisprudenza citata).

(27) Recentemente discussa, nel contesto dell'applicazione temporale delle decisioni di codesta Corte nell'area dell'IVA, per esempio nelle mie conclusioni nelle cause Cussens e a. (C?251/16, EU:C:2017:648, paragrafo 35 e segg.) e Scialdone (C?574/15, EU:C:2017:553, paragrafo 179).

(28) Come indicato sopra (v. paragrafo 18 delle presenti conclusioni), dall'ordinanza di rinvio consegue che l'Ispettorato nazionale delle imposte ha liberato in parte la SEB bankas dall'obbligo di pagare gli interessi di mora maturati.