

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

28 febbraio 2018 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Articolo 183 – Rimborso dell'eccedenza di IVA – Rimborso tardivo – Ammontare degli interessi di mora dovuti in applicazione del diritto nazionale – Riduzione di tale ammontare per ragioni non imputabili al soggetto passivo – Ammissibilità – Neutralità dell'imposta – Certezza del diritto»

Nella causa C-387/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausioji administracinė teisėsaugos komisija (Corte amministrativa suprema, Lituania), con decisione del 5 luglio 2016, pervenuta in cancelleria il 12 luglio 2016, nel procedimento

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

contro

**Nidera BV,**

con l'intervento di:

**Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,**

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Vajda (relatore), E. Juhász, K. Jürimäe e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: R. Schiano, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 giugno 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Nidera BV, da I. Misiūnas, V. Vičius e I. Pašvenskaitė, in qualità di agenti;
- per il governo lituano, da D. Kriaušinis, R. Butvydytė e R. Krasuckaitė, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vlášil, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 ottobre 2017,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 183 della 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Ispettorato tributario statale presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania; in prosieguo l'«Ispettorato tributario statale») e la Nidera BV relativamente all'ammontare degli interessi moratori dovuti per il rimborso tardivo a quest'ultima dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata in eccedenza.

## **Contesto normativo**

### **Diritto dell'Unione**

3 L'articolo 183, primo comma, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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**

4 L'articolo 91, paragrafo 10, del Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (legge della Repubblica di Lituania relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella versione introdotta dalla legge n. IX-751 del 5 marzo 2002, prevedeva che l'IVA versata in eccedenza fosse rimborsata secondo le modalità ed entro i termini stabiliti dal Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas (legge della Repubblica di Lituania sull'amministrazione tributaria).

5 L'articolo 8, paragrafo 3, della legge della Repubblica di Lituania sull'amministrazione tributaria, come modificata dalla legge n. X-1249 del 3 luglio 2007 (in prosieguo: la «legge sull'amministrazione tributaria»), dispone quanto segue:

«Ai fini dell'amministrazione tributaria, l'autorità tributaria osserva i criteri di ragionevolezza e di equità».

6 Ai sensi dell'articolo 87, paragrafi da 5 a 7 e 9, della legge sull'amministrazione tributaria:

«5. L'importo di tasse e imposte versato in eccedenza dal soggetto passivo che residua dopo la compensazione con un eventuale debito fiscale sarà rimborsato su domanda del soggetto passivo. (...)

6. L'autorità tributaria verifica la fondatezza della domanda di rimborso dell'eccedenza di pagamento presentata dal soggetto passivo secondo le modalità ed entro i termini previsti dalla presente legge. (...)

7. (...) [L]autorità tributaria rimborsa al soggetto passivo l'eccedenza di pagamento secondo le seguenti modalità:

1) l'eccedenza di pagamento viene rimborsata entro 30 giorni dalla data di ricevimento di una domanda scritta di rimborso della stessa. Qualora l'autorità tributaria chieda al soggetto passivo di

presentare documenti supplementari, detto termine di 30 giorni verrà calcolato con decorrenza dal giorno di ricevimento dei documenti richiesti. (...) I termini indicati nel presente punto non si applicano nei casi di cui al punto 2 del presente paragrafo;

2) nel caso in cui sia eseguita una verifica fiscale a seguito della domanda di rimborso dell'eccedenza o nel caso in cui questioni relative al rimborso dell'eccedenza siano parte integrante di una verifica fiscale effettuata dall'autorità tributaria nei confronti del soggetto passivo, l'eccedenza di pagamento viene rimborsata entro e non oltre 20 giorni dalla data di notifica al soggetto passivo della decisione dell'autorità tributaria che ricalcola e fissa nuovamente l'imposta, la tassa e/o le somme accessorie (o dell'avviso che non sono state accertate violazioni). (...)

(...)

9. Qualora l'autorità tributaria non abbia proceduto al rimborso dell'eccedenza entro i termini di cui al paragrafo 7 del presente articolo, vengono calcolati interessi a favore del soggetto passivo fino al momento del rimborso di tale eccedenza. Il tasso di tali interessi è identico a quello degli interessi di mora dovuti in caso di versamento tardivo dell'imposta o della tassa».

7 L'articolo 99 della legge sull'amministrazione tributaria dispone quanto segue:

«Il Ministro delle Finanze fissa il tasso degli interessi moratori e le relative modalità di calcolo tenendo conto della media ponderata del tasso di interesse annuale dei Buoni del Tesoro emessi, nel trimestre precedente, dallo Stato lituano mediante aggiudicazione. Il tasso degli interessi moratori è calcolato maggiorando il tasso medio summenzionato di 10 punti percentuali».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

8 Tra i mesi di febbraio e di maggio 2008 la Nidera, società stabilita nei Paesi Bassi, acquistava, in Lituania, partite di grano da fornitori di prodotti agricoli. L'importo totale dell'IVA assolta, conformemente alle fatture di tali fornitori, era di 11 743 259 litas lituane (LTL) (circa EUR 3 400 000). Durante il medesimo periodo, la Nidera esportava tale grano verso paesi terzi, applicando l'aliquota IVA dello 0% prevista dal diritto lituano.

9 Il 12 agosto 2008 la Nidera veniva registrata in Lituania come soggetto passivo IVA. Nella sua dichiarazione IVA per il periodo dal 12 al 31 agosto 2008 essa dichiarava il summenzionato importo di IVA assolta e ne chiedeva il rimborso.

10 Con decisione del 19 marzo 2009, recante approvazione della relazione di ispezione, il Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Ispettorato tributario del distretto di Vilnius, Lituania) denegava tale rimborso argomentando che, al momento dell'acquisto delle partite di grano in questione, la Nidera non era registrata come soggetto passivo IVA, cosicché, conformemente al diritto lituano, non aveva diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte.

11 Tuttavia, a seguito della sentenza del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), la Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania), con decisione del 24 novembre 2010, riconosceva alla Nidera il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte e imponeva all'autorità tributaria il rimborso della somma in questione. Il 22 dicembre 2010, l'Ispettorato tributario statale rimborsava alla Nidera, a titolo di eccedenza IVA, l'importo di 11 743 259 LTL (circa EUR 3 400 000).

12 La Nidera chiedeva indi il pagamento degli interessi dovuti a causa dell'iniziale diniego di rimborso dell'eccedenza IVA. L'11 agosto 2011, l'Ispettorato tributario del distretto di Vilnius le

versava la somma di 214 902,27 LTL (circa EUR 60 000) a titolo di interessi su tale eccedenza per il periodo compreso tra la pronuncia della sentenza di condanna al pagamento e la data del rimborso della suddetta eccedenza. Il medesimo Ispettorato rifiutava, per contro, il pagamento degli interessi moratori per il periodo precedente alla sentenza. Con decisione del 2 ottobre 2013, l'Ispettorato tributario statale respingeva il reclamo della Nidera avverso tale decisione.

13 La Nidera proponeva ricorso dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) per l'annullamento della decisione dell'Ispettorato tributario statale e la riforma della decisione dell'Ispettorato tributario del distretto di Vilnius, chiedendo che quest'ultimo fosse condannato a rimborsarle l'importo di 3 864 706,66 LTL (circa EUR 1 100 000) a titolo di interessi. La Nidera sosteneva che gli interessi dovevano essere calcolati dalla data di avvio del procedimento di verifica fiscale, ossia il 21 novembre 2008, fino alla data del rimborso dell'eccedenza di IVA. Il giudice adito accoglieva parzialmente il ricorso della Nidera e condannava l'Ispettorato tributario del distretto di Vilnius a versare a quest'ultima interessi per il periodo compreso tra il 17 febbraio 2009 e la suddetta data di rimborso. L'Ispettorato tributario statale interponeva appello avverso tale decisione dinanzi al giudice del rinvio.

14 Tale giudice rileva che dalla sentenza del 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298), risulta in particolare che l'articolo 183 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, osta a una normativa nazionale secondo la quale il normale termine per effettuare il rimborso dell'eccedenza di IVA, alla cui scadenza sono dovuti interessi moratori sulla somma da rimborsare, sia prorogato in caso di avviamento di un procedimento di verifica fiscale. A suo giudizio occorrerebbe, quindi, calcolare gli interessi dovuti alla Nidera con decorrenza non già dal termine previsto all'articolo 87, paragrafo 7, punto 2, della legge sull'amministrazione tributaria, bensì dal termine di cui all'articolo 87, paragrafo 7, punto 1, di tale legge, ossia 30 giorni dopo la data di ricezione della domanda di rimborso dell'eccedenza.

15 Tuttavia, il giudice del rinvio si domanda se le autorità nazionali, comprese le autorità giudiziarie, possano ridurre gli interessi dovuti invocando le circostanze peculiari del procedimento principale. In particolare, tale giudice si domanda se disponga di potere discrezionale per stabilire la fondatezza e la correttezza dell'ammontare degli interessi dovuti, tenendo conto, segnatamente, del rapporto tra tale ammontare e quello dell'eccedenza non rimborsata, della durata del periodo in cui tale eccedenza non è stata rimborsata e delle ragioni del ritardo – nel caso di specie l'esclusione, secondo il diritto nazionale, della detrazione dell'IVA versata a monte per le persone non registrate ai fini dell'IVA – nonché delle perdite effettivamente subite dal soggetto passivo.

16 Secondo il giudice del rinvio, dalla sentenza del 24 ottobre 2013, *Rafinaria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 25), è possibile desumere che l'importo degli interessi dovuti non può essere ridotto per circostanze non imputabili al soggetto passivo stesso. Tuttavia, atteso che gli interessi in parola hanno la finalità di compensare le perdite subite da quest'ultimo a causa dell'indisponibilità dei fondi di cui trattasi, tale giudice considera che un lungo periodo di indisponibilità di fondi può dar luogo a un ammontare di interessi sproporzionato rispetto alle perdite realmente subite e che i criteri di ragionevolezza e di equità, i quali orientano sia l'autorità tributaria, conformemente all'articolo 8, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria, sia il giudice nazionale, possono portare a una riduzione di tale importo.

17 Nondimeno, tenuto conto delle finalità perseguite mediante il rimborso dell'IVA, segnatamente quella di non esporre il soggetto passivo ad alcun rischio finanziario, il giudice del rinvio osserva che le conseguenze finanziarie negative risultanti dall'indisponibilità di fondi possono manifestarsi dopo il rimborso di questi ultimi. Così, la circostanza di far dipendere l'ammontare degli interessi dovuti dalle perdite effettivamente subite dal soggetto passivo, al fine

di ridurre l'importo di tali interessi, non elimina qualsiasi rischio finanziario e penalizza il soggetto passivo, giacché spetterebbe al medesimo dimostrare le perdite subite.

18 In tali circostanze, il Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema, Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 183 della direttiva [IVA], in combinato disposto con il principio di 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».

### **Sulla questione pregiudiziale**

19 In via preliminare, occorre rilevare che dalla motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, a seguito della pronuncia della sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), il giudice del rinvio ha statuito, ai fini della controversia al suo esame, che gli interessi moratori dovuti alla Nidera sull'importo di eccedenza di IVA rimborsata devono essere calcolati con decorrenza dal termine previsto all'articolo 87, paragrafo 7, punto 1, della legge sull'amministrazione tributaria, circostanza che la Nidera e il governo lituano hanno confermato in udienza. Tale giudice interpella quindi la Corte non sulla data dalla quale gli interessi in mora sono dovuti, bensì unicamente in ordine alla possibilità di ridurre l'importo di tali interessi.

20 Con la sua questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 183 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso osta alla riduzione dell'importo degli interessi normalmente dovuti, in applicazione del diritto nazionale, sull'eccedenza di IVA non rimborsata nei termini quando vengono invocate ragioni connesse a circostanze non imputabili al soggetto passivo, quali l'elevato ammontare di tali interessi rispetto all'importo dell'eccedenza di IVA, la durata e le cause del ritardo nel rimborso nonché le perdite effettivamente subite dal soggetto passivo.

21 Occorre ricordare che, se è vero che l'articolo 183 della direttiva IVA non prevede né l'obbligo di versare interessi sull'eccedenza di IVA a credito né il dies a quo per il calcolo degli interessi stessi, tale circostanza non consente, di per sé, di concludere che detto articolo deve essere interpretato nel senso che le modalità stabilite dagli Stati membri ai fini del rimborso dell'eccedenza di IVA sono dispensate da qualsivoglia controllo in riferimento al diritto dell'Unione (sentenze del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punti 27 e 28, e del 6 luglio 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punto 18).

22 Da un lato, infatti, l'attuazione del diritto al rimborso dell'eccedenza di IVA previsto all'articolo 183 della direttiva IVA ricade, di massima, nella sfera dell'autonomia procedurale degli Stati membri, ma tale autonomia è nondimeno inquadrata nei principi di equivalenza e di effettività (v., in tal senso, sentenze del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 29; del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 27, nonché del 24 ottobre 2013, Rafin?ria Steaua Rom?n?, C-431/12, EU:C:2013:686, punto 20).

23 Dall'altro lato, dalla giurisprudenza della Corte risulta che nell'attuazione del diritto al rimborso dell'eccedenza di IVA gli Stati membri sono tenuti al rispetto di talune norme specifiche derivate dall'articolo 183 della direttiva IVA, interpretato alla luce del contesto e dei principi

generali che disciplinano il settore dell'IVA (sentenze del 24 ottobre 2013, *Rafin?ria Steaua Rom?n?*, C?431/12, EU:C:2013:686, punto 21, e del 6 luglio 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C?254/16, EU:C:2017:522, punto 19).

24 Pertanto, mentre gli Stati membri dispongono indubbiamente di una certa libert? nello stabilire le modalit? di rimborso dell'eccedenza di IVA, dette modalit? non devono ledere il principio di neutralit? fiscale gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta. In particolare, tali modalit? devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalit? del credito risultante da detta eccedenza di IVA, ci? che impone che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (sentenze del 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, punto 33, e del 6 luglio 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C?254/16, EU:C:2017:522, punto 20).

25 Pertanto, qualora il rimborso al soggetto passivo dell'eccedenza di IVA avvenga oltre un termine ragionevole, il principio di neutralit? del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie cos? generate, a svantaggio del soggetto passivo, dall'indisponibilit? delle somme di denaro di cui trattasi siano compensate dal pagamento di interessi di mora. In assenza di legislazione dell'Unione in materia di IVA, ? l'ordinamento giuridico interno di ogni Stato membro a prevedere le condizioni alle quali gli interessi di mora devono essere versati, segnatamente il tasso e le modalit? di calcolo di tali interessi, nel rispetto tuttavia del principio di neutralit? fiscale (v., in tal senso, sentenze del 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, punti 33, 53 e 54; del 19 luglio 2012, *Littlewoods Retail e a.*, C?591/10, EU:C:2012:478, punto 27, nonch? del 24 ottobre 2013, *Rafin?ria Steaua Rom?n?*, C?431/12, EU:C:2013:686, punti 22 e 23).

26 Per quanto riguarda la controversia di cui al procedimento principale, il giudice del rinvio fa presente che, conformemente all'articolo 87, paragrafo 9, della legge sull'amministrazione tributaria, il tasso degli interessi dovuti al soggetto passivo in caso di rimborso tardivo dell'eccedenza di IVA ? identico a quello degli interessi moratori che si applica ai soggetti passivi in caso di pagamento tardivo dell'imposta o della tassa dovuta. Ai sensi dell'articolo 99 di tale legge, tale tasso ? ottenuto applicando una maggiorazione di dieci punti percentuali alla media ponderata del tasso di interesse annuale dei Buoni del Tesoro emessi nel trimestre precedente dalla Repubblica di Lituania.

27 Il giudice del rinvio considera che, quando il rimborso dell'eccedenza di IVA supera di molto i termini previsti e comporta un lungo periodo di indisponibilit? di fondi, un calcolo del genere potrebbe dar luogo a un importo di interessi compensativi sproporzionato rispetto alle perdite effettivamente subite dal soggetto passivo. In tali circostanze, i criteri di ragionevolezza e di equit? permetterebbero sia all'autorit? tributaria, ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria, sia al giudice nazionale di concordare una riduzione dell'importo in parola per i motivi menzionati nella questione pregiudiziale, motivi non correlati al comportamento del soggetto passivo. Ci? premesso, dalla risposta fornita dal governo lituano a un quesito posto in udienza dalla Corte risulta che finora i giudici nazionali non hanno mai operato una riduzione del genere.

28 Trattandosi, in primo luogo, di una riduzione a causa dell'elevato ammontare degli interessi normalmente dovuti, in applicazione delle norme di diritto nazionale, rispetto all'importo dell'eccedenza di IVA, tale ammontare di interessi rappresenta semplicemente una riparazione della mancata opportunit? di conseguire guadagni a causa del ritardo nel rimborso dell'importo principale, come rileva l'avvocato generale al paragrafo 35 delle sue conclusioni. Ne discende che procedere a una riduzione di tale ammontare solo perch? esso ? pi? elevato dell'importo principale implicherebbe, per il soggetto passivo, il rischio che il pagamento degli interessi moratori non

copra tutto il periodo durante il quale il principio di neutralità fiscale impone, secondo la giurisprudenza citata ai punti 24 e 25 della presente sentenza, che l'indisponibilità delle somme di denaro controverse sia compensata dal pagamento di interessi moratori.

29 In secondo luogo, per quanto riguarda la durata del periodo in cui non è stato effettuato il rimborso, dal punto precedente risulta che tale durata non può di per sé giustificare una riduzione degli interessi di mora, in quanto l'ammontare di questi ultimi è proprio inteso a compensare le perdite finanziarie subite dal soggetto passivo durante il periodo di tempo in questione. Inoltre, la possibilità di ridurre l'ammontare degli interessi dovuti in ragione della durata del ritardo nel rimborso potrebbe far sì che le autorità tributarie non si affrettino a rimborsare l'eccedenza di IVA, ciò che genererebbe a sua volta un rischio finanziario per il soggetto passivo contrario al principio di neutralità fiscale.

30 Occorre peraltro sottolineare che neppure il rifiuto dell'autorità tributaria di rimborsare l'eccedenza di IVA reclamata dalla Nidera prima della pronuncia della sentenza del 21 ottobre 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627), può giustificare una riduzione dell'importo degli interessi di mora. È necessario ricordare, infatti, che l'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione che la Corte fornisce nell'esercizio della competenza attribuitale dall'articolo 267 TFUE chiarisce e precisa il significato e la portata della norma stessa come deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata dalla data della sua entrata in vigore (sentenze del 27 marzo 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, punto 16, e del 14 aprile 2015, *Manea*, C-776/14, EU:C:2015:216, punto 53 e giurisprudenza ivi citata).

31 Del resto, dal punto di vista del soggetto passivo, non sussistono differenze rilevanti tra un rimborso tardivo dovuto a un trattamento amministrativo della domanda eccedente i termini e un rimborso tardivo avvenuto a causa di atti amministrativi che hanno escluso illegittimamente il rimborso e che sono stati successivamente annullati a seguito di una decisione della Corte (v., per analogia, sentenza del 24 ottobre 2013, *Rafin?ria Steaua Rom?n?*, C-431/12, EU:C:2013:686, punto 25).

32 Per quanto riguarda, in terzo luogo, la possibilità per un giudice nazionale di ridurre l'importo degli interessi normalmente dovuti, in applicazione del diritto nazionale, al fine di tener conto delle perdite effettivamente subite dal singolo soggetto passivo a causa della mancanza, durante il periodo in cui non è stato effettuato il rimborso, dell'importo di eccedenza di IVA a credito, una possibilità del genere richiede che il soggetto passivo dimostri le perdite finanziarie effettivamente subite a causa di tale mancanza di fondi.

33 Tuttavia, il governo lituano sostiene, da un lato, che il tasso degli interessi previsto all'articolo 99 della legge sull'amministrazione tributaria è volto non soltanto a compensare le perdite subite dal soggetto passivo, ma, in virtù della maggiorazione di dieci punti percentuali del tasso annuale dei Buoni del Tesoro, anche a sanzionare. Esso sottolinea che, conformemente all'articolo 87, paragrafo 9, di detta legge, il tasso di interessi da versare al soggetto passivo, in caso di mancato rimborso dell'eccedenza di IVA entro i termini previsti, corrisponde al tasso di interessi di mora applicabile ai soggetti passivi in caso di pagamento tardivo dell'imposta o della tassa dovuta.

34 Dall'altro lato, il tasso fissato a detto articolo 99 potrebbe applicarsi solo al periodo compreso tra la data della decisione dell'autorità tributaria o, se del caso, della decisione giudiziaria che constata la fondatezza della domanda di rimborso e la data del rimborso integrale dell'eccedenza di IVA al soggetto passivo. Il governo lituano ne conclude che l'applicazione di un tasso siffatto al periodo che precede una tale decisione comporterebbe una sovracompensazione delle perdite subite dal soggetto passivo a causa dell'indisponibilità dei fondi da rimborsare, circostanza che procurerebbe a quest'ultimo un vantaggio ingiustificato.

35 A tal proposito occorre osservare che gli argomenti del governo lituano si basano su una lettura della normativa lituana che differisce da quella esposta dal giudice del rinvio. Dalla decisione di rinvio non risulta, infatti, che gli interessi di mora in questione nel procedimento principale abbiano carattere sanzionatorio. Inoltre, come rilevato al punto 19 della presente sentenza, il giudice del rinvio ha deciso che la data a partire dalla quale tali interessi sono dovuti sia determinata ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 7, punto 1, della legge sull'amministrazione tributaria, il quale fissa un termine di 30 giorni dalla data della ricezione della domanda di rimborso e non dalla data della decisione su tale domanda. Orbene, spetta unicamente al giudice del rinvio procedere all'interpretazione della normativa nazionale e spetta alla Corte pronunciarsi sulla questione pregiudiziale basandosi sull'interpretazione della suddetta normativa effettuata dal giudice del rinvio (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 38).

36 In ogni caso, nell'ambito della libertà di stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA, ricordata al punto 23 della presente sentenza, gli Stati membri hanno il diritto, al fine di assicurare una compensazione mediante regole che siano agevolmente gestite e controllate dall'autorità tributaria, di prevedere interessi di mora forfettari. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 33 delle sue conclusioni, se è vero che, in taluni casi particolari, l'importo degli interessi compensativi supera il danno effettivo subito dal soggetto passivo, tale circostanza è soltanto la conseguenza di un sistema di riparazione forfettaria che, per sua natura, riflette non le perdite effettivamente subite, bensì le perdite che il soggetto passivo, in base alla valutazione del giudice nazionale, può subire. Il risarcimento sotto forma di interessi può essere, a seconda dei casi, superiore o inferiore alle perdite effettive.

37 Ciò posto, una normativa nazionale che preveda il pagamento di simili interessi moratori forfettari, come quella di cui al procedimento principale, non può nel contempo ammettere la possibilità di rifiutare il pagamento dei suddetti interessi di mora e di limitarsi a una compensazione delle perdite effettive sulla base dei criteri di ragionevolezza e di equità, come invece sostiene il governo lituano. Una simile normativa nazionale implicherebbe, infatti, per il soggetto passivo l'impossibilità di conoscere le condizioni alle quali attendersi il pagamento di interessi di mora forfettari e, pertanto, l'impossibilità di pianificare la propria attività in funzione di un tale pagamento. Appare evidente, pertanto, che una normativa del genere non consente al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante dall'eccedenza di IVA senza incorrere in alcun rischio finanziario, in violazione del principio di neutralità fiscale (v., per analogia, sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punti 57 e 58).

38 Tutto ciò considerato, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 183 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una riduzione dell'importo degli interessi normalmente dovuti, in applicazione del diritto nazionale, su un'eccedenza di IVA non rimborsata nei termini, quando tale riduzione sia invocata per circostanze non imputabili al soggetto passivo, quali l'elevato ammontare di tali interessi rispetto all'importo dell'eccedenza di IVA, la durata e le cause del



ritardo nel rimborso nonché le perdite effettivamente subite dal soggetto passivo.

### **Sulle spese**

39 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

**L'articolo 183 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una riduzione dell'importo degli interessi normalmente dovuti, in applicazione del diritto nazionale, su un'eccedenza di imposta sul valore aggiunto non rimborsata nei termini, quando tale riduzione sia invocata per circostanze non imputabili al soggetto passivo, quali l'elevato ammontare di tali interessi rispetto all'importo dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto, la durata e le cause del ritardo nel rimborso nonché le perdite effettivamente subite dal soggetto passivo.**

Firme

\* Lingua processuale: il lituano.