Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 21 gennaio 2021 [1]

Causa C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
Intervenienti:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 183 – Rimborso dell'eccedenza di IVA versata a monte – Applicazione di interessi in caso di successivo aumento dell'eccedenza d'imposta o di successiva riduzione del debito fiscale – Assenza di misure nazionali di trasposizione – Efficacia diretta di una direttiva – Applicazione analogica di una direttiva non pertinente – Direttiva sui rimborsi IVA (direttiva 2008/9/CE) – Articolo 27 – Interpretazione della normativa nazionale conforme al diritto dell'Unione»

I. Introduzione

1. Il presente procedimento verte sulla questione se la direttiva IVA conferisca al contribuente direttamente il riconoscimento di interessi in relazione a un'eccedenza d'imposta versata a monte rimborsata solo tardivamente o al diritto al rimborso dell'imposta solo tardivamente riconosciuto. Secondo quanto indicato dal giudice del rinvio, la Repubblica d'Austria non ha adottato alcuna normativa in materia di corresponsione di interessi sull'IVA. Le disposizioni sul riconoscimento di interessi esistenti per altri tipi di imposte non potrebbero essere interpretate in modo conforme al diritto dell'Unione e applicate all'IVA.

2. Tuttavia, un'altra direttiva (la direttiva sui rimborsi IVA) prevede il diritto alla corresponsione di interessi direttamente applicabile nel caso di eccedenze d'imposta rimborsate tardivamente a contribuenti residenti all'estero che non abbiano eseguito operazioni nel paese. Non è chiaro se tale direttiva possa trovare applicazione per analogia nella specie.

3. Anche in caso di risposta negativa e qualora neanche dalla direttiva IVA emerga il diritto alla corresponsione di interessi direttamente applicabile, la Corte può peraltro fornire, ove possibile, altre indicazioni utili ai fini di una soluzione della controversia conforme al diritto dell'Unione.

1 Lingua originale: il tedesco.

II. Ambito normativo

A. Diritto dell'Unione

4. L'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [2] (in prosieguo: la «direttiva IVA»), avente ad oggetto la riduzione della base imponibile, così recita:

«1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

5. L'articolo 183 della medesima direttiva 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.

Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante».

6. La direttiva 2008/9/CE, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE [3] (in prosieguo: la «direttiva sui rimborsi IVA»), verte sulle modalità di rimborso dell'imposta versata a monte ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, nel quale non hanno eseguito operazioni.

7. L'articolo 27 della direttiva sui rimborsi IVA riguarda il riconoscimento di interessi in relazione al diritto a rimborso medesimo e così dispone:

«1. L'interesse è calcolato dal giorno successivo all'ultimo giorno per il pagamento del rimborso ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 1, fino al giorno in cui il rimborso è effettivamente pagato.

2. Il tasso di interesse è pari al tasso di interesse previsto per i rimborsi dell'IVA ai soggetti passivi stabiliti nello Stato membro di rimborso conformemente alla legislazione nazionale di tale Stato membro.

Se non vi sono interessi pagabili ai sensi della legislazione nazionale sui rimborsi ai soggetti passivi stabiliti, gli interessi pagabili sono pari agli interessi o agli oneri equivalenti applicati dallo Stato membro di rimborso in caso di ritardato pagamento dell'IVA da parte di soggetti passivi».

B. Diritto austriaco

8. In Austria il diritto del contribuente al pagamento di interessi è disciplinato nel Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben [legge federale recante disposizioni generali e la procedura relativa alle imposte gestite dalle amministrazioni finanziarie federali, regionali e comunali; in breve Bundesabgabenordnung (codice federale delle imposte; in prosieguo: la «BAO»)].

2 GU 2006, L 347, pag. 1.

3 GU 2008, L 44, pag. 23.

9. L'articolo 205 della BAO riguarda il diritto del contribuente al pagamento di interessi per i rimborsi relativi all'imposta sui redditi e all'imposta sulle società:

«1. Sulle differenze di imposte sui redditi e imposte sulle società risultanti da avvisi di accertamento, al netto degli acconti (paragrafo 3), rispetto a pagamenti anticipati o rispetto alle imposte fino a quel momento liquidate, sono riconosciuti interessi per il periodo compreso tra il 1º ottobre dell'anno successivo a quello in cui sorge l'obbligo di versare l'imposta e il momento della notifica dei relativi avvisi (interessi su crediti arretrati). Ciò si applica per analogia alle differenze risultanti da

a) annullamento di avvisi di accertamento, (...).

2. Detti interessi sono calcolati al tasso di interesse di base maggiorato del 2% annuo. Gli interessi inferiori all'importo di EUR 50 non vengono liquidati. Gli interessi su crediti arretrati sono liquidati per un periodo massimo di 48 mesi. (…)».

10. L'articolo 205a della BAO, che prevede, con effetto a decorrere dal 1º gennaio 2012, il diritto del contribuente al riconoscimento di interessi su eccedenze d'imposta, nei casi in cui il quantum dell'imposta dovuta venga successivamente fissato, a seguito di ricorso, in misura inferiore a quello originariamente accertato, così recita:

«1. Qualora l'importo di un debito fiscale già riscosso venga ridotto, direttamente o indirettamente in esito dell'impugnazione di un avviso, vengono liquidati, su domanda del contribuente, interessi per il periodo intercorrente dalla data del pagamento fino alla notifica della decisione o sentenza recante riduzione dell'imposta (interessi maturati in pendenza di impugnazione). (…)

4. Detti interessi sono calcolati al tasso di interesse di base maggiorato del 2% annuo. Gli interessi inferiori all'importo di EUR 50 non vengono liquidati».

III. Controversia principale

11. La domanda di pronuncia pregiudiziale trae origine da due distinti ricorsi pendenti dinanzi al giudice del rinvio.

– Sul primo procedimento di impugnazione (Ro 2017/15/0035)

12. CS, ricorrente nel primo procedimento (in prosieguo: il «ricorrente 1»), presentava una dichiarazione IVA provvisoria relativa al mese di agosto 2007 con un saldo negativo pari a EUR 60 689,28. Tuttavia, il Finanzamt (Ufficio delle imposte) liquidava detta eccedenza solo in misura di EUR 14 689,28. L'impugnazione giudiziale del ricorrente 1 avverso detta decisione veniva accolta. L'eccedenza d'imposta gli veniva quindi rimborsata in toto il 22 maggio 2013.

13. In data 30 maggio 2013 il ricorrente 1 presentava domanda ai sensi dell'articolo 205a della BAO ai fini del riconoscimento di interessi sull'eccedenza d'imposta liquidata, per il periodo intercorrente tra l'entrata in vigore del menzionato articolo (1º gennaio 2012) e l'adempimento, avvenuto il 22 maggio 2013. L'Ufficio rigettava la domanda. Il ricorso contro quest'ultima decisione proposto dal ricorrente 1 dinanzi al Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria) veniva respinto.

14. Detto giudice fondava la propria decisione sul rilievo che l'articolo 205a della BAO non contemplerebbe l'ipotesi di un'eccedenza d'imposta la cui richiesta di rimborso sia andata a buon fine, bensì unicamente l'azione giudiziaria vittoriosa relativa a un debito tributario saldato che sia stato liquidato in misura eccessivamente elevata. Contro tale decisione è diretta l'impugnazione in oggetto del ricorrente 1.

– Sul secondo procedimento di impugnazione (Ro 2018/15/0026)

15. Il ricorrente nell'ambito del secondo procedimento (technoRent International; in prosieguo: il «ricorrente 2») è un'impresa stabilita in Germania. Negli anni 2003 e 2004 essa vendeva macchinari in Austria, assoggettando a IVA in detto paese le operazioni commerciali eseguite. Nel 2005 il ricorrente 2 faceva valere, nella dichiarazione IVA provvisoria presentata per il mese di maggio, un credito IVA pari a EUR 367 081,58. Il motivo risiedeva nella successiva riduzione del corrispettivo ex articolo 90 della direttiva IVA, in quanto evidentemente per alcuni macchinari il pagamento non era stato effettuato o era stato effettuato non per l'intero importo.

16. Tale riduzione della base imponibile era oggetto di verifica fiscale (da luglio 2006 a giugno 2008). In data 10 marzo 2008 il credito veniva in un primo tempo totalmente rimborsato al ricorrente 2. In esito alla verifica l'Ufficio sosteneva, tuttavia, che non si dovesse procedere alla riduzione della base imponibile. Con decisione del 13 ottobre 2008 l'Ufficio accertava pertanto un saldo a debito pari a EUR 367 081,58. Il ricorso proposto avverso tale avviso veniva accolto.

17. Nel mese di ottobre 2013 il ricorrente 2 chiedeva il riconoscimento di interessi per il periodo compreso tra luglio 2005 e maggio 2013 sull'importo di EUR 367 081,58. In merito a tale domanda, l'Ufficio dichiarava la sussistenza del diritto agli interessi (in misura di EUR 10 021,32) ai sensi dell'articolo 205a della BAO solo per il periodo compreso tra il 1º gennaio 2012 e l'8 aprile 2013. Il giudice accoglieva in parte il ricorso proposto contro tale decisione, riconoscendo interessi di mora al ricorrente 2 anche per il periodo compreso tra il 2 settembre 2005 e il 9 marzo 2008. Il ricorso per cassazione proposto dall'Ufficio contro quest'ultima decisione ha per oggetto esclusivamente il riconoscimento di interessi di mora per il periodo compreso dal 2 settembre 2005 al 9 marzo 2008.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

18. Il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), competente per entrambi i procedimenti di impugnazione, ritenendo di non essere in grado di interpretare in modo conforme al diritto dell'Unione le disposizioni in materia di interessi contenute negli articoli 205 ovvero 205a della BAO, con ordinanza del 24 ottobre 2018 ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali.

«1) Se dal diritto dell'Unione risulti una norma direttamente applicabile che riconosca ad un contribuente, al quale l'Amministrazione finanziaria, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, non abbia tempestivamente rimborsato un credito IVA, il diritto ad interessi di mora, cosicché il contribuente medesimo possa far valere tale diritto dinanzi all'Amministrazione medesima o ai giudici amministrativi, benché la legislazione nazionale non preveda una norma del genere in materia di interessi.

In caso di risposta affermativa alla prima questione pregiudiziale:

2) Se, anche nel caso in cui il credito IVA del contribuente sia sorto per effetto di una successiva riduzione del corrispettivo ex articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, sia consentito che la maturazione di interessi inizi a decorrere solo al termine di un adeguato spatium deliberandi concesso all'Amministrazione finanziaria per verificare la fondatezza del diritto fatto valere dal contribuente.

3) Se dal fatto che il diritto nazionale di uno Stato membro non disciplini il riconoscimento di interessi per il tardivo rimborso di un credito IVA derivi che, nel calcolo degli interessi, i giudici nazionali debbano applicare la conseguenza giuridica dettata dall'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2008/9, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul

valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro, anche nel caso in cui il procedimento principale non ricada nella sfera d'applicazione della direttiva medesima».

19. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte la Repubblica d'Austria e la Commissione europea.

V. Analisi giuridica

A. Sulle questioni pregiudiziali

20. Tutte e tre le questioni pregiudiziali vertono sostanzialmente sulla questione se e, in caso affermativo, in qual misura il diritto dell'Unione preveda il riconoscimento di interessi su un'eccedenza d'imposta ovvero sul diritto al rimborso dell'IVA (spesso definito anche come credito IVA). Poiché la seconda e terza questione vengono sottoposte subordinatamente all'ipotesi di risposta affermativa alla prima questione, mi occuperò innanzi tutto di questa.

21. Nell'ambito di tale questione il giudice del rinvio sembra muovere dalla premessa che il diritto austriaco non preveda, se non per ben specifiche situazioni, il riconoscimento di interessi sulle eccedenze d'imposta o sui rimborsi dell'IVA. Non sarebbe possibile in tale contesto un'applicazione analogica della disposizione di cui all'articolo 205 della BAO, vigente in generale per l'imposta sui redditi. Anche l'articolo 205a della BAO riguarderebbe, a decorrere dal 1° gennaio 2012, unicamente il caso in cui l'IVA venga ridotta in un secondo momento a seguito di decisione giudiziale [su ricorso], ma non quello di maggiore detrazione dell'imposta assolta a monte. Per questo motivo, il giudice chiede se risulti «dal diritto dell'Unione» una norma direttamente applicabile.

22. Si tratta, nella specie, del riconoscimento di interessi su un'eccedenza d'imposta ovvero sul diritto al rimborso dell'IVA. In tal senso, quale legislazione dell'Unione pertinente, occorre far riferimento, in primo luogo, alla direttiva IVA e, specificamente, ai suoi articoli 183 e 90.

23. Per rispondere alla prima questione si deve pertanto chiarire, anzitutto, la portata del diritto al riconoscimento di interessi ai sensi degli articoli 183 e 90 della direttiva IVA (v., al riguardo, la sezione B.1) e la loro applicabilità diretta (v. al riguardo, la sezione B.2). In seguito, occorrerà esaminare l'applicabilità diretta in via analogica dell'articolo 27 della direttiva sui rimborsi IVA (v., al riguardo, la sezione B.3) e le possibilità di un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione degli articoli 205 e 205a della BAO (v., al riguardo, la sezione C).

B. Sul riconoscimento di interessi sulle eccedenze d'imposta e sul diritto al rimborso dell'IVA

1. Contenuto e portata degli articoli 183 e 90 della direttiva IVA

a) Riconoscimento di interessi sulle eccedenze d'imposta

24. Occorre acclarare, in primo luogo, se dalla direttiva IVA risulti un diritto del singolo al riconoscimento di interessi. La direttiva IVA non contiene alcuna norma concreta sul riconoscimento di interessi. Anche l'articolo 183 della direttiva IVA stabilisce solo che gli Stati membri possono far riportare al periodo successivo l'eccedenza risultante dalla differenza positiva tra l'importo delle detrazioni e l'IVA dovuta o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

25. In tal senso, tale disposizione non prevede, alla luce del suo tenore, né l'obbligo di corrispondere interessi sull'eccedenza di IVA a credito né il dies a quo di decorrenza degli interessi stessi [4].

26. Tuttavia, l'articolo 183 della direttiva IVA va considerato nel combinato disposto con l'articolo 179. A norma dell'articolo 179 della direttiva IVA, il soggetto passivo opera la detrazione dell'imposta assolta a monte globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto. In definitiva, l'articolo 179 della direttiva IVA prevede una compensazione forzata con l'imposta dovuta per il periodo interessato. Se il debito fiscale è superiore alla detrazione, rimane una quota (inferiore) d'imposta ancora dovuta. Qualora, invece, il debito fiscale sia inferiore alla detrazione, rimane un'eccedenza d'imposta, cui si riferisce l'articolo 183 della direttiva IVA.

27. Da tale collegamento dell'articolo 183 della direttiva IVA con il diritto del contribuente alla detrazione dell'imposta versata a monte, alla luce del principio di neutralità, trae origine una costante giurisprudenza della Corte, secondo cui il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto dev'essere esercitabile *immediatamente*, per la totalità delle imposte gravanti sulle operazioni effettuate a monte [5].

28. Inoltre, occorre ricordare che la sussistenza del diritto a detrazione rientra di per sé nell'ambito di applicazione degli articoli da 167 a 172 della direttiva IVA, che figurano nel capo della medesima intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», mentre gli articoli da 178 a 183 di tale direttiva attengono alle sole modalità di esercizio di detto diritto [6]. Al riguardo, la Corte ha già dichiarato che le modalità di esercizio del diritto a detrazione attuate da uno Stato membro non devono ledere il principio della neutralità fiscale gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta [7]. Pertanto, qualora il rimborso al soggetto passivo dell'eccedenza di IVA avvenga oltre un termine ragionevole, il principio di neutralità del sistema fiscale dell'IVA esige che le perdite finanziarie così generate, a svantaggio del soggetto passivo, dall'indisponibilità delle somme di denaro di cui trattasi siano compensate dal pagamento di interessi di mora [8].

29. In tal senso, dall'articolo 183 della direttiva IVA in combinato disposto il principio di neutralità, deriva il diritto del contribuente – come nella specie il ricorrente 1 – al riconoscimento di interessi per l'eccedenza d'imposta non rimborsata.

b) Riconoscimento di interessi su un diritto al rimborso dell'IVA

30. Lo stesso ragionamento vale, in linea con il parere della Commissione, nel caso di un contribuente – come nella presente fattispecie in ricorrente 2 – che abbia in un primo tempo regolarmente versato l'IVA e al quale successivamente spetti, a seguito di una riduzione della base imponibile ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA – ossia a partire dal momento in cui si verifica la riduzione – il diritto a rimborso (cosiddetto credito IVA) nei confronti dell'ente creditore.

4 V. sentenze del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 19), e del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 27).

5 V. sentenze del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 21); del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2008:530, punto 43): del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 32); del 30 settembre 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punto 34), e del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

6 Sentenza del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2008:530, punto 44); in tal senso v. già le sentenze del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punto 30), e dell'8 novembre 2001, Commissione/Paesi Bassi (C-338/98, EU:C:2001:596, punto 71).

7 Così espressamente le sentenze del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 22); del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2008:530, punto 45), e del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 33).

8 Così, espressamente, le sentenze del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punti 23 e 24), e del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 51). Così, in definitiva, anche la sentenza del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 36).

31. In entrambi i casi grava sul contribuente un'IVA in eccesso, che questi ha versato indirettamente tramite i propri fornitori o direttamente allo Stato. Con riguardo al principio di neutralità, quindi, l'onere risultante dal tardivo riconoscimento della riduzione della base imponibile ex articolo 90 della direttiva IVA non si distingue in alcun modo dal tardivo rimborso di un'eccedenza d'imposta versata a monte ai sensi dell'articolo 183. Per tale motivo, la Corte ha già dichiarato, in un caso di riduzione della base imponibile [9], che «il principio dell'obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire, corredate di interessi, le imposte percepite in violazione del diritto dell'Unione discende dal diritto dell'Unione medesimo» [10].

32. Di conseguenza, anche gli importi dell'IVA in un primo tempo correttamente riscossi i quali, a seguito di una successiva riduzione della base imponibile, venendo a mancare ogni titolo per esigere il pagamento, devono essere restituiti, vanno rimborsati unitamente ai relativi interessi decorrenti da quel momento.

c) Esclusione del riconoscimento di interessi in base all'articolo 27 della direttiva sui rimborsi IVA?

33. Diversamente da quanto sembra emergere dall'ordinanza di rinvio, e come sostenuto anche dalla Repubblica d'Austria, non è per contro possibile dedurre dal tenore dell'articolo 27, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva sui rimborsi IVA, che gli Stati membri possano esimersi in toto dal riconoscimento di interessi su tali diritti. Tale articolo così recita: «Se non vi sono interessi pagabili ai sensi della legislazione nazionale sui rimborsi ai soggetti passivi stabiliti, gli interessi pagabili sono pari agli interessi o agli oneri equivalenti applicati dallo Stato membro di rimborso in caso di ritardato pagamento dell'IVA da parte di soggetti passivi».

34. La formulazione «(s)e non vi sono interessi pagabili ai sensi della legislazione nazionale» non significa che il legislatore abbia contemplato la possibilità per la legislazione nazionale di non prevedere norme sul riconoscimento di interessi ai contribuenti per i rimborsi di imposte versate a monte.

35. Come si evince dai considerando 1 e 2 della direttiva sui rimborsi IVA, prima dell'introduzione di tale direttiva nella sua forma attuale, sussisteva una notevole lacuna a livello di attuazione ed armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese. Per ovviare a tale lacuna, in conformità del considerando 3 della medesima direttiva, si è proceduto ad un rafforzamento della la posizione delle imprese. È stata pertanto introdotta, con l'articolo 27, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva sui rimborsi IVA, una disposizione generale concreta, vincolante per tutti gli Stati membri. In assenza di una normativa sul riconoscimento di interessi per i rimborsi spettanti ai contribuenti non residenti, si applicano su tale base le disposizioni per i ritardati pagamenti allo Stato.

36. La norma generale in discussione riguardante un caso specifico (articolo 27, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva sui rimborsi IVA) non esclude, tuttavia, il riconoscimento di interessi negli altri casi. Ciò è tanto più valido, tenuto conto che il principio di neutralità (v. il paragrafo 28 supra) richiede il riconoscimento di interessi per tutti gli altri casi.

d) Conclusione intermedia

37. Dagli articoli 183 e 90 della direttiva IVA in combinato disposto con il principio di neutralità deriva, pertanto, l'obbligo di riconoscimento di interessi da parte dello Stato membro per le eccedenze d'imposta versate a monte e per i rimborsi spettanti a seguito di una riduzione della base imponibile.

9 V. sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail Ltd e a. (C-591/10, EU:C:2012:478, punto 25).

10 Così, ma in relazione a una fattispecie di cui all'articolo 183 della direttiva IVA, anche la sentenza del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 36).

2. Diritto alla corresponsione di interessi direttamente applicabile ex articoli 183 o 90 della direttiva IVA in combinato disposto con il principio di neutralità?

38. Occorre esaminare, in primo luogo, se gli articoli 183 e 90 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità, conferiscano un diritto alla corresponsione di interessi direttamente applicabile. In linea con il parere della Repubblica d'Austria, la risposta deve essere negativa. È pur vero che dagli articoli 183 e 90 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità, emerge con chiarezza che in linea di principio devono essere riconosciuti interessi. Tuttavia il diritto dell'Unione non prescrive in dettaglio le modalità, per esempio il tasso di interesse o il dies a quo di decorrenza degli interessi.

39. Gli Stati membri godono piuttosto di un certo margine di discrezionalità nello stabilire le modalità di attuazione del riconoscimento di interessi [11]. Ciò vale parimenti per il riconoscimento di interessi sui rimborsi spettanti ex articolo 90 della direttiva IVA [12].

40. La Corte ha ripetutamente confermato la sussistenza di tale margine di discrezionalità. Conseguentemente, una normativa che preveda il rimborso di un'eccedenza entro un termine di 45 giorni dalla dichiarazione delle imposte, prima che decorra il pagamento di interessi, è conforme all'articolo 183 della direttiva IVA [13].

41. Di conseguenza, spetta agli Stati membri stabilire nel proprio ordinamento nazionale le modalità di riconoscimento degli interessi. Nel contesto delle diverse aree monetarie esistenti all'interno dell'Unione, con tassi di inflazione e aliquote di interesse differenti, è comprensibile che la direttiva IVA adotti tale approccio aperto. È pertanto esclusa un'applicazione diretta dell'articolo 183 o dell'articolo 90 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità, ai fini della determinazione del diritto, in concreto, al riconoscimento di interessi a favore del contribuente.

3. Applicazione analogica dell'articolo 27 della direttiva sui rimborsi IVA?

42. Nella specie, come osservato anche dalla Repubblica d'Austria, non viene in esame neppure un'applicazione analogica dell'articolo 27 della direttiva sui rimborsi IVA, ipotesi evidentemente presa in considerazione dal giudice del rinvio nella terza questione pregiudiziale. In effetti, tale articolo è sufficientemente specifico e preciso e sarebbe quindi, di per sé, direttamente applicabile. Tuttavia, esso vincola lo Stato membro ad istituire una determinata normativa relativa agli interessi solo nei casi relativi a un contribuente residente all'estero che non effettui operazioni sul territorio nazionale.

43. Di conseguenza, il mancato recepimento, da parte dell'Austria, di tale disciplina in materia di interessi con riguardo alla fattispecie di un contribuente residente nel proprio territorio (ovvero di un contribuente che effettui operazioni nel paese) non costituisce violazione dell'articolo 27 della direttiva sui rimborsi dell'IVA. Non ricorre quindi, nella specie, la ratio di un'applicazione analogica di una direttiva. Non si tratta, in questo caso, di dover impedire che lo Stato possa trarre vantaggio dalla propria inosservanza del diritto dell'Unione, né ciò sarebbe possibile [14].

11 Sentenze del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 37); del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 20 – autonomia); del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2008:530, punto 39); del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punti 33, 64), e del 10 luglio 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 17).

12 V. sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail Ltd e a. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punti 50 e 61).

14 In tal senso, espressamente, le sentenze del 24 gennaio 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punto 38); del 14 luglio 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punti 22 e 23), e del 26 febbraio 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punto 49).

44. Manca, inoltre, una lacuna normativa involontaria, quale premessa di un'applicazione analogica. Come già illustrato supra (paragrafi 35 e 36), prima dell'introduzione della direttiva sui rimborsi IVA nella sua forma attuale, sussisteva una notevole lacuna nella procedura di rimborso dell'IVA ai contribuenti non residenti. Tuttavia, apparentemente, il legislatore non ha ravvisato l'esistenza di tale lacuna con riguardo ai contribuenti residenti, poiché, diversamente, non si sarebbe limitato a disciplinare quel solo caso specifico.

45. A prescindere da tali rilievi, un'applicazione analogica di una direttiva non pertinente comporterebbe, nella specie, solo l'inosservanza delle valutazioni compiute dal legislatore dell'Unione risultanti dalla direttiva IVA il quale, con la formulazione degli articoli 183 e 90 della direttiva stessa, ha affidato agli Stati membri l'applicazione nonché il riconoscimento di interessi per quanto riguarda l'eccedenza d'imposta e il diritto al rimborso. La Corte menziona una libertà di manovra degli Stati membri [15]. Un'applicazione analogica dell'articolo 27 della direttiva sui rimborsi dell'IVA eluderebbe tale margine discrezionale.

4. Conclusione intermedia

46. Dagli articoli 183 e 90 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità, non risulta alcuna norma direttamente applicabile in materia di interessi a favore del contribuente. Manca, a tal fine, la sufficiente determinatezza in relazione al tasso di interesse e al dies a quo di applicazione degli interessi. Ciò non toglie che gli articoli 183 e 90 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità, esigano una disciplina sul riconoscimento di interessi. Un'applicazione analogica dell'articolo 27 della direttiva sui rimborsi dell'IVA è parimenti da escludere.

C. Limiti alla discrezionalità degli Stati membri nell'attuazione della direttiva: principi di equivalenza e di effettività

47. Poiché la direttiva IVA non contempla alcuna norma direttamente applicabile in materia di interessi, l'azione volta al riconoscimento degli interessi ricade, in linea di principio, nella competenza degli Stati membri. Come la Corte ha già avuto modo di dichiarare, essi dispongono di un margine di discrezionalità al riguardo [16], potendo stabilire le modalità di esercizio del diritto agli interessi.

48. Le modalità del rimborso non devono tuttavia essere meno favorevoli di quelle riguardanti situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) né essere strutturate in modo da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico di diritto dell'Unione (principio di effettività) [17].

15 Sentenze del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2008:530, punto 39); del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punti 33 e 64); del 10 luglio 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 17), e del 25 ottobre 2001, Commissione/Italia (C-78/00, EU:C:2001:579, punto 32).

16 Sentenze del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 37); del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 20 – autonomia); del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2008:530, punto 39), e del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 29).

17 Sentenza del 16 luglio 2020, UR (assoggettamento ad IVA degli avvocati) (C-424/19, EU:C:2020:581, punto 25); del 4 marzo 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punto 58); del 10 luglio 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punto 54); del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 20); del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punto 17), e del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punto 24).

49. Tali principi si ripercuotono sull'applicazione e sull'interpretazione del diritto nazionale da parte dei giudici nazionali. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, spetta al giudice nazionale garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione – nella specie la direttiva IVA – disapplicando, se necessario, di propria iniziativa, l'interpretazione da esso adottata, allorché tale interpretazione non è compatibile con il diritto dell'Unione [18]. Il giudice nazionale deve prendere in considerazione il diritto nazionale nel suo complesso per valutare in qual misura quest'ultimo possa essere oggetto di un'applicazione tale da non sfociare in un risultato in contrasto con il diritto dell'Unione [19].

50. Ciò presuppone, tuttavia, che sussista per il giudice una possibilità del genere. A parere del giudice del rinvio, sia il tenore letterale, sia la ratio e l'impianto sistematico degli articoli 205, 205a della BAO ne escludono in effetti l'applicazione ad «accrediti IVA tardivi». Tuttavia, potrebbe eventualmente farsi ricorso all'interpretazione conforme al diritto dell'Unione o all'applicazione analogica di tali disposizioni. Se non esiste alcuna disposizione relativa al versamento di IVA in eccesso, potrebbe sussistere una lacuna normativa involontaria. Tale lacuna potrebbe essere colmata, a titolo di esempio, nel caso del ricorrente 2, per mezzo dell'applicazione analogica delle norme sul riconoscimento di interessi previste per altri tributi (quale l'articolo 205 della BAO), conformemente ai principi di equivalenza e di effettività.

51. Con riferimento al ricorrente 1 si deve ritenere che: non è decisivo, ai fini dell'eccedenza d'imposta che ne deriva (ossia il saldo di cui all'articolo 183 della direttiva IVA), se si sia in presenza di una riduzione del debito fiscale a seguito di azione giudiziale o di incremento della detrazione d'imposta spettante al contribuente. È pertanto possibile che, nella specie, debba trovare applicazione l'interpretazione conforme al diritto dell'Unione estensiva dell'articolo 205a della BAO, alla luce dei principi di equivalenza e di effettività.

52. Considerato, tuttavia, che non ogni ordinamento nazionale si presta ad un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione, come emerge, tra l'altro, anche dall'obbligo di risarcimento del danno per violazioni del diritto dell'Unione [20], solo il giudice del rinvio può, in definitiva, decidere in merito.

53. A fonte della risposta in senso negativo alla prima questione, non occorre procedere ad un esame disgiunto della seconda e terza questione pregiudiziale,

VI. Conclusione

54. Suggerisco, quindi, alla Corte di rispondere alla prima questione pregiudiziale sollevata dal Verwaltungsgerichtshof (Corte suprema, Austria) nei seguenti termini:

Dal diritto dell'Unione – nella specie, dagli articoli 183 e 90 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità – emerge che: in linea di principio, sulle eccedenze d'imposta ex articolo 183 della direttiva IVA, al pari delle riduzioni della base imponibile ex articolo 90 della direttiva medesima, devono essere riconosciuti interessi, nel caso in cui il rimborso non avvenga entro un termine ragionevole. Non esiste, tuttavia, una disposizione direttamente applicabile della direttiva che disciplini, in concreto, il riconoscimento di interessi al contribuente in tali ipotesi. Spetta,

18 Così, espressamente, la sentenza del 16 luglio 2020, UR (assoggettamento ad IVA degli avvocati) (C-424/19, EU:C:2020:581, punto 30); cfr. analogamente le sentenze del 4 marzo 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punto 61), e del 5 marzo 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, punto 44). In tal senso, già anche le sentenze del 10 luglio 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punto 54); del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 20), e del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punto 17).

19 Analogamente, le sentenze del 4 marzo 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punto 59), e dell'8 novembre 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punti 59 e 66).

20 V., in tal senso, sentenze del 24 gennaio 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punti 42 e 43); del 4 luglio 2006, Adeneler e a. (C-212/04, EU:C:2006:443, punto 112), e del 14 luglio 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punto 27).

pertanto, al giudice del rinvio provvedere al meglio, nei limiti dei propri poteri, al fine di pervenire ad una soluzione conforme al diritto dell'Unione, ad esempio, ricorrendo ad un'interpretazione analogica o ad un'interpretazione estensiva del diritto nazionale, conforme al diritto dell'Unione.