Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

24 ottobre 2013*

«Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Rimborso dell'eccedenza di IVA mediante compensazione — Annullamento degli avvisi di compensazione — Obbligo di pagare gli interessi di mora al soggetto passivo»

Nella causa C-431/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania), con decisione del 21 giugno 2012, pervenuta in cancelleria il 24 settembre 2012, nel procedimento

Agenția Națională de Administrare Fiscală

contro

SC Rafinăria Steaua Română SA,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da E. Juhász, presidente della decima sezione, facente funzione di presidente di sezione, A. Rosas e C. Vajda (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la SC Rafinăria Steaua Română SA, da D. Dascălu, avocat;

— per il governo rumeno, da R.H. Radu, E. Gane e A.-L. Crișan, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da L. Keppenne e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il rumeno.

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 L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agenzia nazionale di amministrazione fiscale rumena; in prosieguo: l'«Agenția») e la SC Rafinăria Steaua Română SA (in prosieguo: la «Steaua Română»), in merito ad una domanda di pagamento degli interessi relativi al rimborso tardivo dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata a monte sull'IVA di cui la Steaua Română era debitrice.

Contesto normativo

Il 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».

4 Ai termini dell'articolo 252, paragrafo 2, della direttiva IVA:

«Gli Stati membri fissano la durata del periodo d'imposta ad un mese, due mesi ovvero tre mesi.

Tuttavia, gli Stati membri possono stabilire una durata diversa, comunque non superiore ad un anno».

La normativa rumena

5 La procedura fiscale è disciplinata dal decreto legislativo n. 92 sul codice di procedura fiscale (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală) del 24 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României,* parte I, n. 941 del 29 dicembre 2003, ripubblicato nel *Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 513, del 31 luglio 2007), nella versione in vigore alla data dei fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «codice di procedura fiscale»).

6 L'articolo 124, paragrafo 1, del codice di procedura fiscale stabilisce quanto segue:

«I contribuenti hanno il diritto, sulle somme che devono essere restituite o rimborsate tramite fondi pubblici, di percepire interessi a decorrere dal giorno successivo alla scadenza del termine previsto (...). Gli interessi sono versati su richiesta dei contribuenti».

7 Il Capo 1, sezione B, punto 6, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 1857/2007 del 1° novembre 2007 (*Monitorul Oficial al României,* parte I, n. 785, del 20 novembre 2007), recante approvazione della metodologia per il trattamento delle decisioni sulle dichiarazioni IVA da cui risulta un saldo negativo con opzione di rimborso, dispone quanto segue:

«Le domande di rimborso sono trattate, secondo l'ordine cronologico della loro registrazione presso l'autorità tributaria, entro 45 giorni di calendario dalla data di presentazione della dichiarazione in cui figurano importi negativi dell'[IVA] con opzione di rimborso».

Fatti all'origine della controversia nel procedimento principale e questione pregiudiziale

8 Dalle dichiarazioni IVA della Steaua Română per i mesi di dicembre 2007 e di gennaio 2008 è emerso un saldo negativo pari a 3 697 738 lei rumeni (RON), il cui rimborso è stato accettato dall'Agenția a seguito di un controllo.

9 Tuttavia, a seguito del medesimo controllo, l'Agenția ha emanato un avviso di accertamento con il quale ha illegittimamente posto a carico della Steaua Română due obblighi fiscali supplementari d'importo pari, rispettivamente, a RON 19 002 767 a titolo dell'IVA e a RON 5 374 404 a titolo di interessi moratori. Essa ha poi emesso due avvisi con cui ha proceduto al rimborso dell'eccedenza di IVA mediante una compensazione, determinando così la liquidazione dei due obblighi fiscali summenzionati.

10 Poiché i reclami della Steaua Română contro l'avviso di accertamento e gli avvisi di compensazione sono stati respinti, essa ha agito in giudizio dinanzi alla Curtea de Apel Ploiești, la quale ha annullato detti avvisi con sentenze del 4 dicembre 2008 e del 14 ottobre 2009. Le impugnazioni proposte dall'Agenția contro tali sentenze sono state respinte dall'Înalta Curte de Casație și Justiție con le sue sentenze del 9 giugno 2009 e del 13 maggio 2010. L'Agenția, di conseguenza, si è vista costretta a rimborsare alla Steaua Română la somma di RON 3 697 738 richiesta in via principale.

11 Basandosi sull'illegittimità degli avvisi di compensazione e del rimborso tardivo dell'importo dell'IVA illegittimamente compensato, la Steaua Română ha reclamato altresì all'Agenția il pagamento degli interessi su tale importo, calcolati a decorrere dalla scadenza del termine di legge di 45 giorni previsto per il trattamento delle dichiarazioni IVA fino all'effettiva restituzione di detto importo. Essa ha quantificato l'importo di tali interessi in RON 1 793 972.

12 Dato che l'Agenția non ha risposto a tale richiesta entro il termine fissato dalla normativa applicabile, la Steaua Română ha presentato due volte reclamo chiedendo il pagamento di un importo totale pari a RON 1 793 972 a titolo di interessi di legge.

13 Detta richiesta è stata respinta con decisione dell'Agenția del 30 settembre 2010. La Curtea de Apel București, con sentenza del 14 febbraio 2011, ha annullato tale decisione e ha condannato l'Agenția a versare alla Steaua Română la somma di RON 1 793 972 a titolo di interessi di legge fino al 27 luglio 2009.

14 L'Agenția ha proposto impugnazione contro detta sentenza dinanzi all'Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 Nella sua impugnazione, l'Agenția ha fatto valere, in particolare, che la Curtea de Apel București è incorsa in un errore di diritto condannandola al pagamento di RON 1 739 972 a titolo di interessi di legge, dato che la normativa applicabile sanziona non tanto il modo in cui vengono trattate le richieste presentate dai soggetti passivi, bensì, unicamente, il superamento del termine per il trattamento di tali richieste. Orbene, le dichiarazioni IVA nonché le altre richieste presentate dalla Steaua Română sarebbero state esaminate nel rispetto dei termini impartiti. Di conseguenza, non sarebbero dovuti interessi di mora per quanto concerne il periodo in cui erano in vigore gli avvisi di compensazione.

16 La Steaua Română ha richiamato la sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Racc. pag. I-3873), rilevando che, in tale sentenza, la Corte si è espressamente pronunciata sull'interpretazione e sull'applicazione del principio di neutralità dell'IVA in relazione al rispetto del diritto di un soggetto di ricevere interessi per il rimborso tardivo di un'eccedenza di IVA. La Steaua Română, di conseguenza, ha chiesto il rigetto dell'impugnazione in quanto infondata, facendo valere sostanzialmente che l'Agenția non aveva rispettato i termini di rimborso dell'IVA.

17 Ciò considerato, l'Înalta Curte de Casație și Justiție, ritenendosi obbligata, in qualità di giudice dell'impugnazione di ultimo grado, ad adire la Corte in forza dell'articolo 267, terzo comma, TFUE, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'interpretazione delle disposizioni dell'articolo 124 del codice di procedura fiscale nel senso che lo Stato non è debitore di interessi per gli importi richiesti mediante le dichiarazioni IVA, nel periodo intercorrente tra la data di compensazione di questi e la data di annullamento degli atti di compensazione con decisione giudiziale, sia contraria alle disposizioni dell'articolo 183 della direttiva 2006/112 (…)».

Sulla questione pregiudiziale

18 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 183 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a che un soggetto passivo che abbia chiesto il rimborso dell'eccedenza di IVA pagata a monte sull'IVA di cui è debitore non possa ottenere dall'amministrazione tributaria di uno Stato membro gli interessi di mora su un rimborso effettuato tardivamente da tale amministrazione, per un periodo in cui erano in vigore atti amministrativi che escludevano il rimborso, che sono stati in seguito annullati con decisione giudiziale.

19 Al riguardo va ricordato che, sebbene l'articolo 183 della direttiva IVA non preveda l'obbligo di versare interessi sull'eccedenza di IVA a credito né il dies a quo di decorrenza degli interessi stessi, tale circostanza non consente, di per sé, di concludere che la disposizione medesima debba essere interpretata nel senso che le modalità stabilite dagli Stati membri ai fini del rimborso dell'eccedenza dell'IVA siano dispensate da qualsivoglia controllo riguardo al diritto dell'Unione (sentenza Enel Maritsa Iztok 3, cit., punti 27 e 28 e giurisprudenza ivi citata).

20 Infatti, se l'attuazione del diritto al rimborso dell'eccedenza dell'IVA, prevista dall'articolo 183 della direttiva IVA, ricade, in linea di principio, nella sfera dell'autonomia procedurale degli Stati membri, resta il fatto che tale autonomia è inquadrata nei principi di equivalenza e di effettività (sentenza Enel Maritsa Iztok 3, cit., punto 29).

21 Inoltre, dalla giurisprudenza risulta che talune norme specifiche al cui rispetto gli Stati membri sono tenuti nell'attuazione del diritto al rimborso dell'eccedenza di IVA discendono dall'articolo 183 della direttiva IVA, interpretato alla luce del contesto e dei principi generali che disciplinano il settore dell'IVA. Infatti, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA che ha già gravato a monte sui beni acquistati e sui servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni. Esso va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (sentenza Enel Maritsa Iztok 3, cit., punti da 30 a 32 e giurisprudenza ivi citata).

22 È alla luce delle suesposte considerazioni che la Corte ha già dichiarato che le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA non devono ledere il principio della neutralità del sistema fiscale dell'IVA, gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta, il che implica segnatamente che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole (sentenza Enel Maritsa Iztok 3, cit., punto 33).

23 Per gli stessi motivi, qualora il rimborso al soggetto passivo dell'eccedenza di IVA avvenga oltre un termine ragionevole, il principio della neutralità del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie così generate, a svantaggio del soggetto passivo, dall'indisponibilità delle somme di denaro di cui trattasi, siano compensate dal pagamento d'interessi di mora.

24 In proposito, dalla giurisprudenza della Corte discende che un regime di calcolo degli interessi dovuti dall'Erario che non assuma come dies a quo il giorno in cui l'eccedenza dell'IVA avrebbe dovuto essere normalmente rimborsata ai sensi della direttiva IVA risulta, in linea di principio, contrario alle esigenze dettate dall'articolo 183 della direttiva medesima (sentenza Enel Maritsa Iztok 3, cit., punto 51). Orbene, dalla decisione di rinvio emerge che, nel procedimento principale, la normativa nazionale applicabile prevede in linea di principio il calcolo degli interessi di mora a decorrere dalla scadenza di un termine di 45 giorni fissato per il trattamento delle dichiarazioni IVA.

25 Va inoltre constatato che, dal punto di vista del soggetto passivo, il motivo per cui il rimborso dell'eccedenza di IVA sia avvenuto tardivamente è irrilevante. In tale contesto non esistono differenze rilevanti tra un rimborso tardivo dovuto ad un trattamento amministrativo della domanda eccedente i termini e un rimborso tardivo avvenuto a seguito di atti amministrativi che escludono illegittimamente il rimborso e che sono successivamente annullati con decisione giudiziale.

26 Alla luce di dette considerazioni, occorre rispondere alla questione sottoposta dichiarando che l'articolo 183 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a che un soggetto passivo che abbia chiesto il rimborso dell'eccedenza di IVA pagata a monte sull'IVA di cui è debitore non possa ottenere dall'amministrazione tributaria di uno Stato membro gli interessi di mora su un rimborso effettuato tardivamente da tale amministrazione, per un periodo in cui erano in vigore atti amministrativi che escludevano il rimborso e che sono stati in seguito annullati con decisione giudiziale.

Sulle spese

27 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Decima 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, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che un soggetto passivo che abbia chiesto il rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte sull'imposta sul valore aggiunto di cui è debitore non possa ottenere dall'amministrazione tributaria di uno Stato membro gli interessi di mora su un rimborso effettuato tardivamente da tale amministrazione, per un periodo in cui erano in vigore atti amministrativi che escludevano il rimborso e che sono stati in seguito annullati con decisione giudiziale.

Firme