Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

12 maggio 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 90 – Riduzione della base imponibile – Articolo 183 – Rimborso dell'eccedenza di IVA – Interessi di mora – Assenza di normativa nazionale – Principio della neutralità fiscale – Applicabilità diretta delle disposizioni del diritto dell'Unione – Principio di interpretazione conforme»

Nella causa C-844/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), con decisione del 24 ottobre 2019, pervenuta in cancelleria il 15 novembre 2019, nel procedimento

CS,

Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, già Finanzamt Graz-Stadt

contro

Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, già Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, A. Kumin, T. von Danwitz, P.G. Xuereb (relatore) e I. Ziemele, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo austriaco, da A. Posch e F. Koppensteiner, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e L. Mantl, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 gennaio 2021,

* Lingua processuale: il tedesco.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 90, paragrafo 1, e 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»), nonché dell'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, 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 (GU 2008, L 44, pag. 23).

2 La domanda è stata presentata nell'ambito di due controversie sorte, la prima, tra CS, persona fisica, ed il Finanzamt Österreich, Dienstelle Judenburg Liezen (Ufficio delle imposte austriaco, sede di Judenburg Liezen, Austria), già Finanzamt Judenburg Liezen (Ufficio delle imposte di Judenburg Liezen), e, la seconda, tra il Finanzamt Österreich, Dienstelle Graz-Stadt (Ufficio delle imposte austriaco, sede della città di Graz, Austria), già Finanzamt Graz-Stadt (Ufficio delle imposte della città di Graz), e la technoRent International GmbH, società con sede in Germania.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA così recita:

«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».

4 Ai sensi dell'articolo 167 della direttiva medesima:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

5 Il successivo articolo 183 dispone quanto segue:

«Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'[imposta sul valore aggiunto (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».

Direttiva 2008/9

6 I considerando da 1 a 3 della direttiva 2008/9 così recitano:

«(1) Notevoli problemi derivano, sia per le autorità amministrative degli Stati membri che per le imprese, dalle disposizioni di attuazione stabilite dalla direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese [GU 1979, L 331, pag. 11].

(2) Le modalità stabilite da quest'ultima direttiva dovrebbero essere modificate per quanto riguarda i termini entro i quali le decisioni concernenti le richieste di rimborso devono essere notificate alle imprese. Nel contempo occorre prevedere che anche le imprese debbano fornire risposte entro un termine specifico. Inoltre occorre semplificare e modernizzare la procedura consentendo l'uso delle tecnologie moderne.

(3) La nuova procedura dovrebbe promuovere la posizione delle imprese, in quanto gli Stati membri sono responsabili del pagamento degli interessi se il rimborso è effettuato in ritardo e il diritto di ricorso da parte delle imprese sarà rafforzato».

7 La direttiva 2008/9, come risulta dal suo articolo 1, stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 3 della direttiva stessa.

8 Il suo articolo 19, paragrafo 2, prevede che lo Stato membro di rimborso notifichi al soggetto passivo la propria decisione di approvare o respingere la richiesta di rimborso entro quattro mesi dalla ricezione della richiesta in tale Stato membro.

9 Ai sensi del successivo articolo 21, il periodo a disposizione per la decisione in merito a tale richiesta di rimborso è di almeno sei mesi, se lo Stato membro di rimborso chiede informazioni aggiuntive, e di otto mesi se tale Stato membro chiede ulteriori informazioni aggiuntive.

10 Il successivo articolo 22, paragrafo 1, dispone quanto segue:

«Qualora la richiesta di rimborso sia approvata, i rimborsi dell'importo approvato sono versati dallo Stato membro di rimborso al più tardi entro dieci giorni lavorativi dalla scadenza del termine di cui all'articolo 19, paragrafo 2, o, se vengono chieste informazioni aggiuntive o ulteriori informazioni aggiuntive, dalla scadenza dei corrispondenti termini di cui all'articolo 21».

11 Il successivo articolo 26 di tale direttiva così recita:

«Se il rimborso è effettuato dopo l'ultima data per il pagamento ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 1, lo Stato membro di rimborso deve al richiedente un interesse sull'importo del rimborso che gli spetta.

(…)».

12 Il successivo articolo 27 prevede quanto segue:

«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».

Diritto austriaco

13 Il Bundesabgabenordnung (codice federale delle imposte) (BGBl. 194/1961), nel testo applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «BAO»), all'articolo 205, intitolato «Interessi su crediti arretrati», prevede quanto segue:

«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 è sorto l'obbligo di versamento dell'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.

(…)».

14 L'articolo 205a della BAO, intitolato «Interessi maturati in pendenza di impugnazione» e applicabile a decorrere dal 1º gennaio 2012, così dispone:

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

15 Per i soggetti passivi non stabiliti in Austria e che non vi effettuano operazioni, l'articolo 3 della Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (regolamento del Ministro federale delle finanze che istituisce una procedura speciale per il rimborso agli imprenditori stranieri dell'imposta detraibile assolta a monte) del 21 aprile 1995 (BGBl. 279/1995), nel testo applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (BGBl. II, 158/2014), prevede, per i soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri, che, qualora, allo scadere di un termine di 4 mesi e 10 giorni lavorativi dal ricevimento della domanda di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria, quest'ultima non abbia versato l'importo da rimborsare, la liquidazione a favore del soggetto passivo di un'indennità di mora debba essere pari al 2% dell'importo dell'imposta non rimborsato tempestivamente. Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria richieda informazioni aggiuntive, il termine suddetto è di 6 mesi e 10 giorni lavorativi, e in caso di secondo sollecito, di 8 mesi e 10 giorni lavorativi. Una seconda indennità di mora, pari all'1% dell'importo non rimborsato, dev'essere liquidata in caso di mancato rimborso dell'importo dell'imposta entro tre mesi dalla scadenza di tale termine. Infine, una terza

indennità di mora, pari all'1% dell'importo non rimborsato, dev'essere liquidata in caso di mancato rimborso dell'importo dell'imposta entro tre mesi dalla scadenza del termine che ha dato luogo alla seconda indennità.

Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

16 CS gestisce un hotel in Austria. Nella propria dichiarazione IVA provvisoria relativa al mese di agosto 2007, deduceva un'eccedenza di IVA pari a EUR 60 689,28.

17 L'Ufficio delle imposte di Judenburg Liezen liquidava tuttavia, con decisione del 18 ottobre 2007 e in esito a verifica, l'eccedenza di IVA a favore di CS nel minore importo di EUR 14 689,28.

18 Avverso tale decisione CS proponeva ricorso che, in data 15 maggio 2013, veniva accolto dall'Unabhängiger Finanzsenat (Commissione tributaria indipendente, Austria). L'importo totale dell'eccedenza dichiarata da CS veniva, quindi, accreditato sul conto fiscale del medesimo.

19 Il 30 maggio 2013, CS presentava domanda di corresponsione di interessi, ai sensi dell'articolo 205a della BAO, sull'eccedenza di IVA in questione per il periodo a decorrere dal 1° gennaio 2012, data di entrata in vigore di tale disposizione. L'Ufficio delle imposte di Judenburg Liezen respingeva la domanda con decisione del 10 giugno 2013.

20 CS impugnava senza esito detta decisione dinanzi al Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria). Secondo tale giudice, l'articolo 205a della BAO non si applicherebbe a fattispecie, come quella qui in oggetto, in cui al contribuente venga riconosciuto, a seguito d'impugnazione della decisione originaria dell'Ufficio delle imposte, il rimborso di un'eccedenza di IVA.

21 Avverso la sentenza emessa da detto giudice, CS proponeva quindi ricorso di annullamento (Revision) dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria).

22 Negli anni 2003 e 2004, la technoRent International effettuava vendite di macchinari in Austria, soggette ad IVA in detto Stato membro. Nella dichiarazione IVA provvisoria relativa al mese di maggio 2005, tale società deduceva un credito IVA di EUR 367 081,58 per effetto di una riduzione del prezzo di vendita dei macchinari medesimi effettuata successivamente alla loro vendita.

23 Le vendite dei suddetti macchinari erano quindi oggetto di verifica fiscale, iniziata nel mese di luglio 2006. Il 10 marzo 2008, l'importo richiesto dalla technoRent International veniva accreditato sul conto fiscale della medesima. Tuttavia, in seguito alla verifica, l'Ufficio delle imposte della città di Graz riteneva che la modifica del prezzo di vendita non avrebbe dovuto essere effettuata con conseguente insussistenza di un'eccedenza di IVA da rimborsare. L'Amministrazione finanziaria procedeva quindi al recupero della somma versata sul conto fiscale della technoRent International.

24 Avverso tale decisione la società medesima proponeva ricorso, che, in data 8 aprile 2013, veniva accolto dall'Unabhängiger Finanzsenat (Commissione tributaria indipendente). Il 10 maggio seguente, la somma di EUR 367 081,58 veniva nuovamente accreditata sul conto fiscale della technoRent International.

25 Il 21 ottobre 2013, la technoRent International chiedeva, richiamandosi alla giurisprudenza della Corte in materia di IVA, il riconoscimento di interessi sull'importo di EUR 367 081,58 per il periodo compreso tra il mese di luglio 2005 e il mese di maggio 2013. Con decisione del 4 febbraio 2014, l'Ufficio delle imposte della città di Graz accoglieva parzialmente la richiesta riconoscendo gli interessi per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2012, data di entrata in vigore dell'articolo 205a della BAO, e l'8 aprile 2013, data della decisione dell'Unabhängiger Finanzsenat (Commissione tributaria indipendente).

26 Avverso la decisione dell'Ufficio delle imposte della città di Graz, la technoRent International ricorreva, nella parte in cui era stata parzialmente respinta la propria domanda, dinanzi al Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) il quale, con sentenza del 29 maggio 2017, dichiarava, alla luce della giurisprudenza della Corte in materia di IVA, il diritto della technoRent International a percepire interessi di mora anche per il periodo compreso tra il 2 settembre 2005 e il 9 marzo 2008.

27 Avverso tale sentenza l'Ufficio delle imposte della città di Graz proponeva quindi ricorso di annullamento (Revision) dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa).

28 Il giudice del rinvio osserva che il diritto tributario austriaco non contiene alcuna norma generale sull'applicazione degli interessi ai crediti d'imposta, poiché l'articolo 205 della BAO riguarda unicamente il settore delle imposte sui redditi e dell'imposta sulle società e l'articolo 205a della legge stessa prevede soltanto interessi in pendenza di impugnazione.

29 Secondo il giudice a quo, quanto a il rimborso tardivo dell'eccedenza di IVA, oggetto del primo ricorso di annullamento (Revision) dinanzi ad esso proposto, la Corte avrebbe già dichiarato, a più riprese, il diritto del soggetto passivo ad ottenere interessi di mora laddove il rimborso non sia stato effettuato entro un termine ragionevole. Orbene, tale giurisprudenza della Corte riguarderebbe fattispecie in cui gli ordinamenti giuridici degli Stati membri interessati contenevano, a differenza di quello austriaco, una norma generale in forza della quale lo Stato membro interessato era tenuto a pagare al soggetto passivo interessi in caso di illecito ritardo nel rimborso di un'eccedenza di IVA.

30 Si porrebbe quindi la questione se, in assenza di una norma di tal genere, il diritto dell'Unione e, in particolare l'articolo 183 della direttiva IVA, possa essere interpretato nel senso che esso detti una disciplina direttamente applicabile che il soggetto passivo possa invocare ai fini del riconoscimento di interessi di mora per tardivo rimborso delle eccedenze di IVA. Il giudice medesimo sottolinea, a tale riguardo, che l'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2008/9 non presuppone che, in forza del diritto dell'Unione, debba necessariamente essere riconosciuto al soggetto passivo il diritto di ottenere interessi di mora. Nell'ipotesi in cui il diritto dell'Unione dovesse, tuttavia, essere interpretato nel senso della sussistenza di tale diritto, la disposizione de qua risulterebbe privata del proprio ambito di applicazione.

31 Il giudice del rinvio osserva che il secondo ricorso di annullamento (Revision) dinanzi ad esso pendente non riguarda un'eccedenza di IVA, ai sensi dell'articolo 183 della direttiva IVA, bensì la riduzione della base imponibile dell'IVA, ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva medesima. Pertanto, si tratterebbe di acclarare se, nel caso in cui la giurisprudenza della Corte relativa ai tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione dovesse essere applicabile ad un caso del genere, dal diritto dell'Unione risulti una disciplina direttamente applicabile che riconosca ad un soggetto passivo, al quale l'Amministrazione finanziaria, in una fattispecie come quella in esame, non abbia rimborsato tempestivamente un credito IVA, il diritto ad interessi di mora, cosicché il soggetto passivo possa far valere tale diritto dinanzi all'Amministrazione stessa e a giudici amministrativi, benché la legislazione nazionale non preveda interessi di mora per analoghi crediti d'imposta.

32 In caso di sussistenza di tale diritto, tanto per le fattispecie di cui all'articolo 183 della direttiva IVA quanto per quelle di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva de qua, si porrebbe inoltre la questione relativa all'individuazione del dies a quo ai fini del calcolo degli interessi nonché l'ulteriore questione se, in assenza di una norma al riguardo nell'ordinamento austriaco, le conseguenze giuridiche imposte, con riguardo ai soggetti passivi non stabiliti in Austria, dall'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2008/9, debbano essere applicate benché i procedimenti pendenti dinanzi al giudice del rinvio non ricadano nell'ambito di applicazione della direttiva stessa.

33 Ciò premesso, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se dal diritto dell'Unione risulti una norma direttamente applicabile che riconosca ad un soggetto passivo, 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 soggetto passivo stesso 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 soggetto passivo sia sorto per effetto di una successiva riduzione del corrispettivo ex articolo 90, paragrafo 1, della direttiva [IVA], 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 soggetto passivo.

3) Se dal fatto che il diritto nazionale di uno Stato membro non disciplini il riconoscimento di interessi per 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], anche nel caso in cui il procedimento principale non ricada nella sfera d'applicazione della direttiva medesima».

Sulle questioni pregiudiziali

34 Con le tre questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che un rimborso risultante da una rettifica della base imponibile ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA debba, al pari del rimborso di un'eccedenza di IVA ai sensi dell'articolo 183 di tale direttiva, dar luogo al versamento di interessi qualora non venga effettuato entro un termine ragionevole e, eventualmente, secondo quali modalità.

Sulla corresponsione di interessi di mora

35 Per quanto riguarda il rimborso di un'eccedenza di IVA ai sensi dell'articolo 183 della direttiva IVA, occorre ricordare che, come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti di tale direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto deve essere esercitato immediatamente, per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., segnatamente, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 38, nonché del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punto 33).

36 Infatti, il sistema delle detrazioni e, quindi, dei rimborsi, è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le proprie attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, soggette esse stesse all'IVA (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 38).

37 Risulta inoltre dalla giurisprudenza della Corte che, se è pur vero che gli Stati membri dispongono di una certa libertà di manovra nello stabilire le modalità di cui all'articolo 183 della direttiva IVA, dette modalità non devono ledere il principio della neutralità fiscale, gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, dell'onere di tale imposta (sentenze del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 33, e del 14 maggio 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punto 35).

38 Modalità del genere devono segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante versamento in denaro contante o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far incorrere il soggetto passivo in alcun rischio finanziario (sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 33).

39 Orbene, qualora, nel caso in cui il rimborso dell'eccedenza di IVA non avvenga entro un termine ragionevole, il soggetto passivo non avesse diritto agli interessi di mora, la sua situazione ne risulterebbe pregiudicata, in violazione del principio di neutralità fiscale.

40 Ne consegue che, sebbene l'articolo 183 della direttiva IVA non preveda l'obbligo di corresponsione di interessi sull'eccedenza di IVA da rimborsare né specifichi il dies a quo ai fini della determinazione degli interessi stessi, il principio di neutralità del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie generate da un rimborso dell'IVA effettuato oltre un termine ragionevole siano compensate dal pagamento di interessi di mora (sentenze del 28 febbraio 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punto 25, e del 14 maggio 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punto 40).

41 Lo stesso vale, come ha sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 31 delle proprie conclusioni, per i rimborsi dell'IVA derivanti da una riduzione della base imponibile dell'IVA ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA.

42 Infatti, in una fattispecie del genere, il soggetto passivo è ugualmente gravato da un'eccedenza di IVA che deve essergli rimborsata e che genera perdite finanziarie a suo danno, a causa dell'indisponibilità delle somme di denaro in questione. Orbene, qualora, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non rimborsi tale eccedenza entro un termine ragionevole, il soggetto passivo non avesse diritto agli interessi di mora, la sua situazione ne risulterebbe pregiudicata, con conseguente violazione del principio di neutralità fiscale.

43 Questa conclusione non è rimessa in discussione dall'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2008/9.

44 A tal riguardo, occorre rilevare, in primo luogo, che, se è pur vero che tale disposizione riguardi espressamente una situazione in cui il diritto di uno Stato membro non preveda l'applicazione di interessi nel caso in cui il rimborso di un'eccedenza di IVA non venga effettuato entro un termine ragionevole, dal tenore di detta disposizione non può in alcun modo dedursi che sia conforme al diritto dell'Unione l'esclusione, nell'ordinamento nazionale, del riconoscimento di interessi in fattispecie del genere.

45 In secondo luogo, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 35 delle proprie conclusioni, dai considerando da 1 a 3 della direttiva 2008/9 risulta che notevoli problemi, sia per le amministrazioni degli Stati membri sia per le imprese, sono derivati dalle disposizioni relative alle modalità di rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso in vigore prima dell'adozione della direttiva stessa con conseguente necessità di rafforzare la posizione di questi ultimi, fermo restando l'obbligo per gli Stati membri di corrispondere interessi in caso di ritardo nel rimborso.

46 Ne consegue che l'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2008/9 costituisce una disposizione residuale volta a tutelare i soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso nel caso in cui, alla data di adozione di tale direttiva, il diritto di tale Stato membro non prevedesse, in contrasto con il principio di neutralità fiscale, l'obbligo di applicare interessi di mora ai rimborsi dell'IVA.

Sugli obblighi del giudice nazionale

47 Quanto alla questione delle modalità con cui un rimborso risultante da una rettifica della base imponibile ai sensi articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA o il rimborso di un'eccedenza di IVA ai sensi dell'articolo 183 di tale direttiva debba dar luogo al pagamento di interessi qualora non sia effettuato entro un termine ragionevole, occorre rilevare che tali disposizioni non contengono precisazioni in proposito, in particolare per quanto riguarda il tasso degli interessi da applicare ed il dies a quo ai fini della determinazione degli interessi.

48 Occorre ricordare che, secondo consolidata giurisprudenza, l'attuazione del diritto al rimborso dell'eccedenza dell'IVA previsto dall'articolo 183 della direttiva IVA rientra, in linea di principio, nell'autonomia procedurale degli Stati membri, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività. Orbene, mentre gli Stati membri dispongono indubbiamente di una certa libertà nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA, dette modalità non devono ledere il principio di neutralità fiscale (sentenza del 28 febbraio 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punti 22 e 24 nonché giurisprudenza ivi citata).

49 Lo stesso vale, per quanto riguarda le modalità di applicazione degli interessi, per i rimborsi dell'IVA risultanti da una riduzione della base imponibile dell'IVA ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, di tale direttiva, poiché tali modalità non sono disciplinate dalla direttiva stessa.

50 Per quanto concerne la fattispecie oggetto del procedimento principale, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che l'ordinamento austriaco non contiene una normativa che preveda il riconoscimento ai soggetti passivi, come quelli di cui alla presente domanda, di interessi qualora il rimborso risultante da una rettifica della base imponibile ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, o il rimborso di un'eccedenza di IVA ai sensi dell'articolo 183 di tale direttiva, non sia effettuato entro un termine ragionevole. Peraltro, per quanto riguarda l'articolo 27 della direttiva 2008/9, i fatti di cui al procedimento principale non ricadono nella sua sfera di applicazione, poiché, come risulta dal suo articolo 1, essa è soltanto intesa a stabilire norme dettagliate per il rimborso dell'IVA a favore di soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso e che soddisfano talune condizioni.

51 Pertanto, e tenuto conto della libertà di cui dispongono gli Stati membri, come rilevato supra al punto 48, per quanto riguarda la fissazione delle modalità di rimborso dell'IVA, non si può procedere ad un'applicazione, nemmeno analogica, dell'articolo 27 della direttiva 2008/9, neppure per quanto riguarda il periodo per il quale, in forza di tale disposizione, sarebbero dovuti interessi di mora. Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 44 delle proprie conclusioni, non esiste alcuna lacuna normativa a livello del diritto dell'Unione che debba essere colmata da un'applicazione analogica della disciplina contenuta in detta disposizione.

52 Occorre, tuttavia, ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, sia le autorità amministrative, sia i giudici nazionali incaricati di applicare, nell'ambito delle loro rispettive competenze, le norme del diritto dell'Unione, hanno l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme (sentenza del 5 marzo 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punto 91 e giurisprudenza ivi citata).

53 In particolare, il principio di interpretazione conforme del diritto interno, secondo il quale il giudice nazionale è tenuto a dare al diritto interno, per quanto possibile, un'interpretazione conforme ai requisiti del diritto dell'Unione, è inerente al sistema dei trattati, in quanto consente al giudice nazionale di assicurare, nell'ambito delle sue competenze, la piena efficacia del diritto dell'Unione quando risolve la controversia ad esso sottoposta [sentenza del 19 novembre 2019, A.K. e a. (Indipendenza della Sezione disciplinare della Corte suprema), C-585/18, C-624/18 e C-625/18, EU:C:2019:982, punto 159]. Tale obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale richiede che il giudice nazionale prenda in considerazione, se del caso, il diritto nazionale nel suo complesso per valutare in che misura quest'ultimo possa ricevere un'applicazione tale da non sfociare in un risultato in contrasto con il diritto dell'Unione (sentenza del 4 marzo 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

54 Ciò premesso, il principio di interpretazione conforme del diritto nazionale conosce alcuni limiti. Così, l'obbligo, per il giudice nazionale, di fare riferimento al contenuto del diritto dell'Unione nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme pertinenti del diritto interno trova un limite nei principi generali del diritto, ivi compreso il principio della certezza del diritto, e non può servire a fondare un'interpretazione contra legem del diritto nazionale (v., in tal senso, sentenza del 13 luglio 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

55 Nel caso di specie, spetterà segnatamente al giudice del rinvio esaminare se sia possibile garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione alla luce dell'ordinamento nazionale complessivamente considerato e applicando per analogia disposizioni di quest'ultimo diritto.

56 Alla luce dei suesposti rilievi, occorre rispondere alle tre questioni dichiarando che l'articolo 90, paragrafo 1, e l'articolo 183 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che un rimborso risultante da una rettifica della base imponibile ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva medesima deve dar luogo, al pari di un rimborso di un'eccedenza di IVA ai sensi dell'articolo 183 di detta direttiva, alla corresponsione di interessi qualora non venga effettuato entro un termine ragionevole. Spetta al giudice del rinvio procedere a tutto quanto rientri nella propria competenza per garantire la piena efficacia di tali disposizioni provvedendo ad un'interpretazione del diritto nazionale conforme al diritto dell'Unione.

Sulle spese

57 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 90, paragrafo 1, e l'articolo 183 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che un rimborso risultante da una rettifica della base imponibile ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva medesima deve dar luogo, al pari di un rimborso di un'eccedenza di imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 183 di detta direttiva, alla corresponsione di interessi qualora non venga effettuato entro un termine ragionevole. Spetta al giudice del rinvio procedere a tutto quanto rientri nella propria competenza per garantire la piena efficacia di tali disposizioni provvedendo ad un'interpretazione del diritto nazionale conforme al diritto dell'Unione.

Firme