Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

14 giugno 2017 *

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Rimborso dell'IVA indebitamente versata — Diritto alla detrazione dell'IVA — Modalità — Principi della parità di trattamento e della neutralità fiscale — Principio di effettività — Normativa nazionale che introduce un termine di prescrizione»

Nella causa C-38/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (Sezione tributaria), Regno Unito], con decisione del 20 gennaio 2016, pervenuta in cancelleria il 25 gennaio 2016, nel procedimento

Compass Contract Services Limited

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

LA CORTE (Quarta Sezione),

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

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 dicembre 2016,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Compass Contract Services Limited, da D. Scorey, QC, nonché da O. Jarratt, e D. Stephens, consulenti;

— per il governo del Regno Unito, da D. Robertson e M. Holt, in qualità di agenti, assistiti da A. Macnab, barrister;

— per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung e M. Wasmeier, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 2 marzo 2017,

* Lingua processuale: l'inglese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dei principi di diritto dell'Unione della parità di trattamento, della neutralità fiscale e di effettività.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Compass Contract Services Limited (in prosieguo: la «Compass») ed i Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (in prosieguo: i «Commissioners») in merito al rifiuto, da parte di questi ultimi, di rimborsare l'imposta sul valore aggiunto (IVA) indebitamente versata dalla Compass.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Con il titolo «Origine e portata del diritto a [detrazione]», l'articolo 17 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), applicabile alla controversia principale, prevedeva che:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

b) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci importate;

c) l'[IVA] dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), e dell'articolo 6, paragrafo 3.

(…)».

4 L'articolo 18 della sesta direttiva, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a [detrazione]», così disponeva:

«1. Per poter esercitare il diritto a [detrazione], il soggetto passivo deve:

a) per la [detrazione] di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3;

b) per la [detrazione] di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), essere in possesso di un documento che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'imposta dovuta o ne consenta il calcolo;

c) per la [detrazione] di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera c), assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;

d) quando è tenuto al pagamento dell'imposta quale acquirente o destinatario, in caso d'applicazione dell'articolo 21, paragrafo 1, assolvere le formalità fissate da ogni Stato membro.

2. Il soggetto passivo opera la [detrazione] sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto a [detrazione].

(…)

3. Gli Stati membri fissano le condizioni e le modalità secondo le quali un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare una [detrazione] cui non ha proceduto conformemente alle disposizioni dei paragrafi 1 e 2.

4. Qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle [detrazioni] autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite.

(…)».

Diritto del Regno Unito

5 L'articolo 25 del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge del 1994»), così dispone:

«(…)

2. Fatte salve le disposizioni del presente articolo, [un soggetto passivo] può, al termine di ciascun esercizio contabile, iscrivere a credito l'importo di IVA detraibile consentito dall'articolo 26 ed in seguito detrarre tale importo dall'IVA a valle di cui è debitore.

(…)

6. Nessuna detrazione ai sensi del precedente paragrafo 2 né alcun pagamento di un credito IVA può essere effettuato in mancanza di una domanda presentata nei termini e nelle forme prescritte da o in forza di disposizioni normative, con la precisazione che, nel caso di un soggetto che non ha realizzato alcuna prestazione imponibile durante l'esercizio in esame o anteriormente, il pagamento di un credito IVA deve essere sottoposto alle condizioni (laddove esistenti) che i Commissioners reputano opportune, comprese le condizioni relative al rimborso in circostanze particolari».

6 L'articolo 80 della legge del 1994 prevede quanto segue:

«Credito o rimborso dell'IVA dichiarata o pagata in eccesso

(…)

4. I Commissioners non sono tenuti, a seguito di una domanda presentata ai sensi del presente articolo,

a) a corrispondere un credito IVA ad un soggetto ai sensi del precedente paragrafo 1 o 1A, oppure

b) rimborsare ad un soggetto una somma ai sensi del precedente paragrafo 1B

se la domanda viene presentata più di tre anni dopo la data pertinente».

7 L'articolo 29 del Value Added Tax Regulations 1995 (regolamento del 1995 relativo all'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, ha dato attuazione a detto articolo 25 della legge del 1994. I paragrafi 1 e 1A di tale articolo 29 erano così formulati:

«1. Salvo il disposto del seguente paragrafo 1A. (…) e salvo contraria autorizzazione o istruzione generale o speciale da parte dei Commissioners, un soggetto che richiede una detrazione dell'IVA pagata a monte ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 2, della legge [del 1994] deve farlo tramite dichiarazione effettuata per l'esercizio contabile nel corso del quale l'IVA è divenuta esigibile.

1A. I Commissioners non possono autorizzare né obbligare un soggetto a presentare una domanda di detrazione dell'IVA pagata a monte in modo tale che la detrazione debba essere richiesta più di tre anni dopo la data in cui deve essere prodotta la dichiarazione per l'esercizio contabile nel corso del quale l'IVA è divenuta esigibile».

8 L'articolo 121 del Finance Act 2008 (legge finanziaria per il 2008; in prosieguo: la «legge del 2008») così dispone:

«Precedenti domande riguardanti l'IVA: Termini supplementari

1) La condizione prevista all'articolo 80, paragrafo 4, della [legge del 1994], secondo la quale una domanda ai sensi di tale articolo deve essere presentata nei tre anni successivi alla data pertinente, non si applica ad una domanda relativa ad una somma presa in considerazione o pagata per un esercizio contabile chiuso prima del 4 dicembre 1996, se la domanda è stata presentata prima del 1º aprile 2009.

2) La condizione posta all'articolo 25, paragrafo 6, della [legge del 1994], secondo la quale una domanda di detrazione dell'IVA pagata a monte deve essere presentata entro i termini previsti da o in forza di disposizioni normative, non si applica ad una domanda di detrazione dell'IVA pagata a monte divenuta esigibile, e rispetto alla quale il richiedente disponeva degli elementi di prova richiesti, per un esercizio contabile chiuso prima del 1º maggio 1997, se la domanda è stata presentata prima del 1º aprile 2009.

(…)

4) Il presente articolo si considera entrato in vigore il 19 marzo 2008».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 La Compass, una società che fornisce, segnatamente, servizi di ristorazione, chiede il rimborso di somme indebitamente versate a titolo di IVA relativa, in particolare, a due esercizi contabili (trimestri) chiusi a gennaio e aprile 1997.

10 Nel corso del 1996, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord ha annunciato la sua intenzione di modificare la propria legislazione in materia di rimborso dell'IVA a valle versata in eccesso e di ridurre, da sei anni a tre anni, il termine di prescrizione delle domande relative a tali rimborsi. Tale modifica è entrata in vigore il 4 dicembre 1996. Con la sentenza dell'11 luglio 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), la Corte ha dichiarato che i principi di effettività e di legittimo affidamento ostavano a tale normativa nazionale in quanto essa riduceva, con effetto retroattivo e senza alcun periodo transitorio, il termine entro il quale poteva essere chiesto il rimborso dell'IVA indebitamente versata.

11 La Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Corte d'appello (Inghilterra e Galles) (Sezione Civile), Regno Unito] ha applicato tale giurisprudenza nell'ambito delle domande di detrazione dell'IVA pagata a monte, dato che il Regno Unito aveva ridotto, da sei anni a tre anni, anche il termine di prescrizione di tale domande, a partire dal 1º maggio 1997. Nella causa Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners [(2006) EWCA Civ 70], detto giudice ha dichiarato che, dato che tale riduzione del termine di prescrizione era stata effettuata senza alcun periodo transitorio, ai soggetti che avevano maturato il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte prima del 1º maggio 1997 doveva essere consentito presentare tale domanda e nei loro confronti doveva escludersi l'applicazione di tale nuovo termine. Tale sentenza della Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Corte d'appello (Inghilterra e Galles) (Sezione Civile)] è stata confermata il 23 gennaio 2008, dalla House of Lords, nella sua sentenza Fleming e Condé Nast/Commissioners [(2008) UKHL 2].

12 In seguito a detta sentenza della House of Lords, i Commissioners hanno pubblicato una nota di dottrina amministrativa [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], con cui hanno dichiarato che le domande relative all'IVA presentate dopo la scadenza del nuovo termine di tre anni potevano riguardare «l'IVA a valle versata o dichiarata in eccesso per esercizi contabili chiusi prima del 4 dicembre 1996» nonché «l'IVA pagata a monte, il cui diritto a detrazione è maturato nel corso di esercizi contabili chiusi prima del 1º maggio 1997». Tali due date corrispondevano, così, all'entrata in vigore del nuovo termine di prescrizione ridotto di tre anni per presentare, da un lato, le domande di rimborso dell'IVA indebitamente versata, ossia il 4 dicembre 1996 e, dall'altro, le domande di detrazione dell'IVA pagata a monte, ossia il 1º maggio 1997. Tali domande relative all'IVA sono ora conosciute con il nome di «Fleming claims». L'articolo 121 della legge del 2008 ha codificato tali termini di prescrizione per tali due tipi di domande.

13 Dalla decisione di rinvio emerge che, nel giugno del 2006, la Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Corte d'appello (Inghilterra e Galles) (Sezione Civile)] ha dichiarato che alcune prestazioni effettuate dalla Compass nell'ambito della ristorazione fredda, sulle quali la Compass aveva addebitato e contabilizzato l'IVA, non erano soggette a tale imposta. Tale giudice ha ritenuto che le prestazioni in parola fossero soggette ad aliquota zero in virtù della normativa nazionale, conformemente alla deroga consentita dall'articolo 28, paragrafo 2, della sesta direttiva.

14 I Commissioners hanno quindi riconosciuto che la Compass aveva versato l'IVA in eccesso. Nel gennaio del 2008, la Compass ha presentato domande di rimborso dell'IVA a valle versata in eccesso per i periodi compresi tra il 1º aprile 1973 ed il 2 febbraio 2002.

15 I Commissioners hanno rimborsato l'IVA indebitamente versata dalla Compass per i periodi compresi tra il 1º aprile 1973 ed il 31 ottobre 1996. Tuttavia, essi hanno respinto le domande di rimborso per i restanti periodi, con la motivazione che tali domande erano prescritte. Essi hanno infatti ritenuto che il termine di prescrizione di tre anni aveva cominciato a decorrere il 4 dicembre 1996 per gli esercizi contabili chiusi a partire da tale data e che tale termine era scaduto alla data della presentazione di dette domande. Come ha indicato il giudice del rinvio, i periodi di cui trattasi nel procedimento principale si limitano, pertanto, ai due esercizi contabili della Compass chiusi dopo il 4 dicembre 1996 e prima del 1º maggio 1997, non avendo tale società contestato che la prescrizione sia validamente decorsa dopo tale ultima data.

16 La Compass ha quindo presentato un ricorso dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (Sezione tributaria), Regno Unito] avverso il rifiuto da parte dei Commissioners di rimborsarle l'IVA indebitamente versata per tali due esercizi contabili. A sostegno di tale ricorso, essa sostiene che la disparità di trattamento tra una domanda di rimborso dell'IVA a valle, come quella dalla stessa presentata, ed una domanda di detrazione dell'IVA pagata a monte è contraria al principio della parità di trattamento. Infatti, secondo la Compass, non ci sono motivi per cui, per i medesimi esercizi contabili, un soggetto passivo possa presentare una domanda di detrazione dell'IVA ma non una domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata. Non sarebbe oggettivamente giustificato il

divario temporale previsto dalla normativa del Regno Unito in merito alla data a partire dalla quale entra in vigore il termine di prescrizione triennale, che istituisce così una disparità di trattamento tra tali due tipologie di domande e che sarebbe emerso per casualità dalla trattazione delle controversie che hanno dato luogo all'adozione di detto termine di prescrizione.

17 Ciò premesso, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunale di primo grado (Sezione tributaria)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il diverso trattamento previsto nel Regno Unito per i crediti IVA (cosiddetti "Fleming claim") a valle (per i quali è possibile presentare domanda di rimborso per periodi contabili chiusi prima del 4 dicembre 1996) e a monte (per i quali è possibile presentare domanda di rimborso per periodi contabili chiusi prima del 1º maggio 1997 – vale a dire a una data posteriore rispetto ai primi) – costituisca:
   a) una violazione del principio della parità di trattamento sancito dal diritto dell'Unione; e/o
   b) una violazione del principio di neutralità fiscale sancito dal diritto dell'Unione; e/o
   c) una violazione del principio di effettività sancito dal diritto dell'Unione; e/o
   d) una violazione di qualsiasi altro principio pertinente sancito dal diritto dell'Unione.

2) In caso di risposta affermativa a uno dei punti da a) a d) della prima questione, quale trattamento debba essere riservato alle domande relative ai crediti IVA a valle che si riferiscono al periodo dal 4 dicembre 1996 al 30 aprile 1997».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

18 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se i principi della neutralità fiscale, della parità di trattamento e di effettività ostino ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale, nell'ambito della riduzione del termine di prescrizione, da un lato, delle domande di rimborso dell'IVA indebitamente versata e, dall'altro, delle domande di detrazione dell'IVA pagata a monte, prevede periodi transitori differenti, in modo tale che le domande relative a due esercizi contabili di tre mesi sono sottoposte a termini di prescrizione differenti, a seconda che esse abbiano ad oggetto il rimborso dell'IVA indebitamente versata o la detrazione dell'IVA pagata a monte.

19 Come emerge dalla decisione di rinvio, conformemente all'articolo 80, paragrafo 4, ed all'articolo 25, paragrafo 6, della legge del 1994, quest'ultimo attuato dall'articolo 29, paragrafo 1A, del regolamento del 1995 relativo all'imposta sul valore aggiunto, nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, ai quali rinvia l'articolo 121 della legge del 2008, le domande di rimborso dell'IVA indebitamente versata e le domande relative alla detrazione dell'IVA pagata a monte sono soggette allo stesso termine di prescrizione ridotto di tre anni. Per contro, la data a partire dalla quale tale termine diventa applicabile, come risulta dai periodi transitori previsti dall'articolo 121 della legge del 2008, che ha codificato la prassi dei Commissioners, periodi destinati a conformarsi al diritto dell'Unione, come è stato esposto ai punti da 10 a 12 della presente sentenza, è diversa per tali due tipi di domande. Da un lato, ai sensi dell'articolo 121, paragrafo 1, della legge del 2008, tale termine di prescrizione di tre anni non si applica ad una domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata avente ad oggetto una somma presa in considerazione o pagata per un esercizio contabile chiuso prima del 4 dicembre 1996, se la domanda è stata presentata prima del 1º aprile 2009. Dall'altro, il paragrafo 2 di tale articolo 121 dispone che detto termine di prescrizione non si applica ad una domanda di detrazione dell'IVA pagata a monte, diventata esigibile in un esercizio contabile chiuso prima del 1º maggio 1997, se tale domanda è stata presentata prima del 1º aprile 2009.

20 Dalla decisione di rinvio emerge che la domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata, presentata dalla Compass, è stata respinta sulla base dell'articolo 121, paragrafo 1, della legge del 2008 e del termine di prescrizione di tre anni applicabile agli esercizi contabili chiusi prima del 4 dicembre 1996 previsto da tale articolo. La situazione sarebbe stata diversa nell'ipotesi in cui una società avesse depositato una domanda di detrazione dell'IVA pagata a monte, poiché il termine di prescrizione di tre anni relativo a tale tipo di domanda è applicabile soltanto agli esercizi contabili chiusi dopo il 1º maggio 1997.

21 In primo luogo, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza consolidata, il principio della neutralità fiscale osta in particolare a che merci o prestazioni di servizi simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (sentenze del 3 maggio 2001, Commissione/Francia, C-481/98, EU:C:2001:237, punto 22, nonché del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 32).

22 Ebbene, nessun elemento del fascicolo trasmesso alla Corte dal giudice del rinvio consente di ritenere che, ai fini dell'IVA, le prestazioni di servizi effettuate dalla Compass siano state sottoposte ad un trattamento diverso da quello applicato alle prestazioni simili di un operatore economico concorrente.

23 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 54 delle conclusioni, i Commissioners hanno applicato a tutti i richiedenti, compresa la Compass, le norme che disciplinano i termini di prescrizione, in funzione della natura delle loro richieste, a seconda che esse riguardassero una domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata o una domanda di detrazione dell'IVA pagata a monte.

24 In secondo luogo, per quanto riguarda il principio della parità di trattamento, la Corte ha dichiarato che, mentre la violazione del principio della neutralità fiscale, che costituisce la traduzione, in materia di IVA, del principio della parità di trattamento, può essere contemplato solo tra operatori economici concorrenti, la violazione del principio generale della parità di trattamento può essere contraddistinta, in materia tributaria, da altri tipi di discriminazioni, che toccano operatori economici i quali non sono necessariamente concorrenti, ma versano nondimeno in una situazione comparabile per altri rapporti (v., in tal senso, sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punto 49).

25 Secondo costante giurisprudenza, la violazione del principio della parità di trattamento a causa di un trattamento differenziato presuppone che le situazioni considerate siano comparabili alla luce di tutti gli elementi che le caratterizzano (sentenza del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e a., C-127/07, EU:C:2008:728, punto 25). Gli elementi che caratterizzano situazioni diverse nonché la comparabilità di queste ultime devono, in particolare, essere determinati e valutati alla luce dell'oggetto delle disposizioni in esame e dello scopo delle stesse, fermo restando che devono essere presi in considerazione, a tale fine, i principi e gli obiettivi del settore cui si riferisce l'atto in parola (v., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e a., C-127/07, EU:C:2008:728, punto 26, nonché sentenza del 7 marzo 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punto 42).

26 Occorre quindi esaminare se, per quanto riguarda i termini di prescrizione di cui all'articolo 121 della legge del 2008, la situazione di un operatore economico, come la Compass, che intende ottenere il rimborso dell'IVA indebitamente versata alle autorità tributarie, sia comparabile a quella di un altro operatore economico che chiede la detrazione dell'IVA pagata a monte alle medesime autorità.

27 A tale riguardo, la Compass ritiene che la situazione di un operatore economico che chiede il rimborso dell'IVA indebitamente versata sia comparabile a quella di un operatore economico che chiede la detrazione dell'IVA pagata a monte, adducendo che, in particolare, come risulterebbe dalla sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), tali due operatori sono titolari di un

credito IVA nei confronti delle autorità tributarie. Per contro, il Regno Unito e la Commissione europea sostengono che tali situazioni non sono comparabili tenuto conto della diversa natura giuridica dei diritti su cui si fondano i due tipi di domande.

28 Al fine di determinare se tali situazioni siano comparabili occorre, da un lato, stabilire gli elementi che caratterizzano una domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata, come quella della Compass. A tale riguardo, occorre ricordare che la sesta direttiva non contiene alcuna disposizione relativa alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata. In tali condizioni, spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata (v., in tal senso, sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, punti 48 e 49, nonché sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 25).

29 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte (v., in particolare, sentenze del 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, punto 12; dell'8 marzo 2001, Metallgesellschaft e a., C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, punto 84, nonché del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 24). Lo Stato membro è quindi tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 14 gennaio 1997, Comateb e a., da C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, punto 20, nonché del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 24).

30 La domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata rientra nell'ambito del diritto alla ripetizione dell'indebito, il quale, secondo costante giurisprudenza, è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che ha indebitamente gravato l'operatore che, in definitiva, l'ha effettivamente sopportata (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punto 23).

31 Pertanto, si deve rilevare che l'elemento che caratterizza tale diritto al rimborso, e nel quale esso trova origine, è l'esistenza di un versamento indebito alle autorità tributarie, da parte di un soggetto passivo, di una somma a titolo di IVA in violazione del diritto dell'Unione. È proprio il carattere indebito di tale IVA ad essere alla base del diritto alla ripetizione e a garantire, conformemente alle condizioni stabilite dal diritto nazionale di ciascuno Stato membro nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, che l'onere economico che deriva da tale versamento venga neutralizzato nei confronti di tale soggetto passivo.

32 Per quanto riguarda, dall'altro lato, la determinazione degli elementi che caratterizzano una domanda di detrazione dell'IVA pagata a monte, occorre rilevare che, mentre il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata risulta dai principi generali del diritto dell'Unione, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 59 delle conclusioni e come risulta dai punti 29 e 30 della presente sentenza, il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte è previsto agli articoli 17 e seguenti della sesta direttiva.

33 La Corte ha già dichiarato che il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o pagata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Il diritto a detrazione dell'IVA costituisce quindi parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (v., in particolare, sentenze del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punti 25 e 26, nonché del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punti 30 e 31).

34 Il regime delle detrazioni è inteso a esonerare interamente il soggetto passivo dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue 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, a loro volta soggette all'IVA (sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punto 19; del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 48, nonché del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 43).

35 Così, la Corte ha già dichiarato che l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA è limitato alle sole imposte dovute e non può essere esteso anche all'IVA erroneamente addebitata e versata alle autorità tributarie (sentenze del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punti 23 e 27, nonché del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 47).

36 Pertanto, a differenza dell'elemento che caratterizza il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata, il diritto alla detrazione dell'IVA, che costituisce un diritto inerente al meccanismo dell'IVA, stabilito dal sistema comune dell'IVA, si fonda sull'esistenza di un'imposta dovuta.

37 Da quanto precede risulta che, mentre il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata mira a rimediare ad una situazione che deriva da una violazione del diritto dell'Unione, consentendo al titolare di tale diritto di neutralizzare un onere economico indebitamente sopportato, il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte deriva dall'applicazione stessa del sistema comune dell'IVA, affinché l'IVA dovuta o assolta non sia sopportata dal soggetto passivo nell'ambito delle sue attività economiche soggette all'IVA, garantendo così la neutralità dell'imposizione fiscale per tali attività.

38 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 60 delle conclusioni, tale differenza relativa alla natura dei diritti in questione ed agli obiettivi da essi perseguiti giustifica l'esistenza, per ciascuno di tali diritti, di regimi giuridici propri, in particolare per quanto riguarda il loro contenuto e le loro condizioni di esercizio, come il termine di prescrizione delle azioni volte a fare valere detti diritti e, più in particolare, la data a partire dalla quale tale termine diventa applicabile.

39 Pertanto, il fatto che si possa ritenere, come ha indicato la Compass nelle proprie osservazioni scritte, che il titolare del diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata e quello del diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte siano entrambi detentori di un credito IVA nei confronti delle autorità tributarie non può, di per sé, portare alla conclusione secondo la quale la loro situazione sarebbe comparabile ai fini dell'applicazione del principio della parità di trattamento in materia fiscale, tenuto conto delle differenze fondamentali per quanto riguarda sia gli obiettivi perseguiti dai regimi giuridici propri di tali diritti sia gli elementi che li caratterizzano. Alla luce di tali differenze, le autorità tributarie nazionali non sono tenute a trattare i titolari di detti diritti allo stesso modo per quanto riguarda il regime dei termini di prescrizione delle domande relative ai medesimi diritti né, in particolare, sono tenute a prevedere una data identica per l'applicazione di un nuovo termine di prescrizione.

40 Inoltre, per quanto riguarda la sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), invocata dalla Compass nelle sue osservazioni scritte, come è stato ricordato al punto 27 della presente sentenza, occorre rilevare che è vero che la Corte ha indicato, al punto 50 di tale sentenza, che il principio generale della parità di trattamento è idoneo ad essere applicato in una situazione ove operatori economici sono tutti detentori di un credito di IVA, cercano di ottenerne il rimborso presso autorità tributarie e vedono la loro domanda di rimborso trattata in maniera diversa. Tuttavia, l'interpretazione del diritto dell'Unione cui ha proceduto la Corte in tale sentenza riguardava una situazione in cui gli operatori economici intendevano tutti ottenere il rimborso dell'IVA da essi indebitamente versata alle autorità tributarie e vedevano la loro domanda di rimborso trattata in maniera diversa. Pertanto, tenuto conto delle differenze tra i fatti oggetto di tale sentenza e quelli di

cui al procedimento principale, l'interpretazione effettuata dalla Corte in detta sentenza non può rimettere in discussione l'interpretazione secondo la quale il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata ed il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte hanno natura diversa.

41 Da quanto precede risulta che, per quanto riguarda i periodi transitori in materia di prescrizione di cui all'articolo 121 della legge del 2008, stabiliti, come emerge dal punto 19 della presente sentenza, al fine di garantire l'effettività del diritto al rimborso e conformarsi al diritto dell'Unione, la situazione di un operatore economico, come la Compass, che intende ottenere il rimborso dell'IVA indebitamente versata alle autorità tributarie nazionali, non è comparabile a quella di un altro operatore economico che chiede la detrazione dell'IVA pagata a monte alle medesime autorità. Il principio di uguaglianza non osta, quindi, a che tali due situazioni vengano trattate in maniera diversa per quanto riguarda i termini risultanti da tali periodi transitori.

42 Per quanto concerne, in terzo luogo, l'esame della prima questione rispetto al principio dell'effettività, occorre ricordare che la Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata. Infatti, siffatti termini non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, anche se, per definizione, lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita (v., in tal senso, sentenze del 17 luglio 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, punto 48, nonché dell'8 settembre 2011, Q-Beef et Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, punto 36). A tale proposito appare ragionevole un termine nazionale di decadenza triennale (v., in tal senso, sentenze dell'11 luglio 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punto 35, nonché del 15 aprile 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punto 28).

43 Peraltro, la Corte ha già dichiarato, al punto 38 della sentenza dell'11 luglio 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), che il principio di effettività non osta a che una normativa nazionale riduca il termine entro il quale può essere chiesto il rimborso di somme versate in violazione del diritto dell'Unione non soltanto alla condizione che il nuovo termine fissato appaia ragionevole, ma anche che tale nuova normativa rechi un regime transitorio che consenta agli interessati di disporre di un termine sufficiente, dopo l'adozione della normativa medesima, per poter presentare le domande di rimborso che essi erano legittimati a proporre durante la vigenza della disciplina precedente.

44 Ebbene, occorre constatare che, come indicato dal Regno Unito nelle sue osservazioni scritte, una disposizione come l'articolo 121 della legge 2008, che prevede periodi transitori per l'applicazione dei termini di prescrizione ridotti per le domande di rimborso dell'IVA indebitamente versata e le domande relative alla detrazione dell'IVA pagata a monte, rispetta le condizioni individuate dalla Corte nella sentenza dell'11 luglio 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Il fatto che i periodi transitori relativi alla data a partire dalla quale nuovi termini di prescrizione ridotti diventano applicabili siano diversi, a seconda che riguardino uno o l'altro dei termini applicabili a tali due tipi di domande, non può in alcun modo incidere su tale constatazione, in quanto, con la loro attuazione, detti termini non rendono impossibile o eccessivamente difficile il rimborso dell'IVA indebitamente versata nonché la detrazione dell'IVA pagata a monte. Dato che, nella situazione di cui trattasi nel procedimento principale, la riduzione del termine di prescrizione dei due tipi di domande in questione si applica a partire dal 4 dicembre 1996 per le prime ed a partire dal 1º maggio 1997 per le seconde, come ricordato al punto 12 della presente sentenza, siffatta riduzione, che non ha avuto effetti retroattivi a seguito dei periodi transitori, ha permesso agli interessati, come la Compass, di disporre di un termine effettivo di tre anni per presentare le loro domande relative ai periodi successivi, rispettivamente, al 4 dicembre 1996 per le prime, ed al 1º maggio 1997 per le seconde. Si deve quindi constatare che i termini di cui trattasi nel procedimento principale appaiono ragionevoli e, di conseguenza, il principio di effettività non osta a siffatta normativa.

46 Dalle suesposte considerazioni risulta che occorre rispondere alla prima questione dichiarando che i principi della neutralità fiscale, della parità di trattamento e di effettività non ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale, nell'ambito della riduzione del termine di prescrizione, da un lato, delle domande di rimborso dell'IVA indebitamente versata e, dall'altro, delle domande di detrazione dell'IVA pagata a monte, prevede periodi transitori differenti, in modo tale che le domande relative a due esercizi contabili di tre mesi sono sottoposte a termini di prescrizione differenti, a seconda che esse abbiano ad oggetto il rimborso dell'IVA indebitamente versata o la detrazione dell'IVA pagata a monte.

Sulla seconda questione

47 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non è necessario rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

48 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:

I principi della neutralità fiscale, della parità di trattamento e di effettività non ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale, nell'ambito della riduzione del termine di prescrizione, da un lato, delle domande di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente versata e, dall'altro, delle domande di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte, prevede periodi transitori differenti, in modo tale che le domande relative a due esercizi contabili di tre mesi sono sottoposte a termini di prescrizione differenti, a seconda che esse abbiano ad oggetto il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente versata o la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte.

Firme