

Versione anonimizzata

Traduzione

C-844/19 – 1

Causa C-844/19

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

15 novembre 2019

Giudice del rinvio:

Verwaltungsgerichtshof (Austria)

Data della decisione di rinvio:

24 ottobre 2019

Ricorrente:

CS

Finanzamt Graz-Stadt,

(omissis)

Verwaltungsgerichtshof

(omissis)

24 ottobre 2019

Il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) (omissis), 1) nell'ambito del procedimento di ricorso Ro 2017/15/0035 promosso da CS in (omissis) avverso la decisione del Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria) del 29 maggio 2017 (omissis), concernente il rigetto di una domanda di corresponsione di interessi maturati in pendenza di impugnazione, e 2) nel procedimento di ricorso Ro 2018/15/0026 del Finanzamt Graz-Stadt (Ufficio delle imposte comunale di Graz, Austria), 8010 Graz (omissis) contro la decisione del Bundesfinanzgericht del 7 settembre 2018 (omissis) vertente sulla liquidazione di interessi [interveniante: technoRent International GmbH di Gräfelting, Repubblica federale di Germania (omissis)], ha disposto la seguente

Ordinanza

Vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte di giustizia») le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

- 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 d'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/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, [Or. 2] 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 d'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/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, 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.

Motivazione

- 1 A. Fatti e procedimento:
- 2 1. Il procedimento di ricorso Ro 2017/15/0035
- 3 In data 13 settembre 2007, nella dichiarazione IVA provvisoria relativa al mese di agosto 2007 il ricorrente, residente in Austria, faceva valere un'eccedenza d'imposta assolta a monte per un importo pari a EUR 60 689,28.
- 4 In un primo momento il Finanzamt (Ufficio delle imposte, in prosieguo : l' "Ufficio") non contabilizzava l'eccedenza sul conto fiscale del ricorrente,

disponendo per contro un accertamento fiscale relativo all'IVA. In tale contesto sorgeva una controversia circa l'entità della detrazione dell'imposta assolta a monte derivante dalla costruzione di un fabbricato annesso all'azienda alberghiera del ricorrente. Per questo motivo, con decisione del 18 ottobre 2007, l'Ufficio riduceva l'eccedenza di imposte assolte a monte di EUR 46 000, fissando quindi un totale di EUR 14 689,28.

- 5 Il ricorrente impugnava detta decisione. **[Or. 3]**
- 6 Con decisione dell'Unabhängiger Finanzsenat (Commissione tributaria indipendente, Austria) del 15 maggio 2013 l'impugnazione veniva accolta con conseguente liquidazione dell'IVA nei termini richiesti dal ricorrente. L'importo dell'imposta assolta a monte veniva accreditato al ricorrente sul suo conto fiscale in data 22 maggio 2013.
- 7 Con istanza del 30 maggio 2013 il ricorrente chiedeva il riconoscimento d'interessi maturati in pendenza di impugnazione ai sensi dell'articolo 205a della Bundesabgabenordnung (codice federale delle imposte; in prosieguo: la «BAO») per il credito d'imposta relativo al periodo decorrente dal 1. gennaio 2012 giacché, in tale data, sarebbe entrata in vigore la disposizione dell'articolo 205a della BAO che, seguendo un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione, giustificherebbe altresì il diritto a interessi di mora sul credito d'imposta assolta a monte.
- 8 L'Ufficio respingeva la richiesta con decisione del 10 giugno 2013.
- 9 Con la decisione impugnata dinanzi al Verwaltungsgerichtshof, il Bundesfinanzgericht respingeva il ricorso presentato avverso la decisione di rigetto.
- 10 Il Bundesfinanzgericht motivava la propria decisione rilevando, sostanzialmente, che dalla disposizione dell'articolo 205a della BAO deriverebbe sì il riconoscimento di interessi qualora un debito fiscale (inizialmente contestato) versato dal contribuente all'Ufficio venga ridotto in seguito a un ricorso, ma non nel caso di specie concernente il riconoscimento di un credito d'imposta nel procedimento di ricorso.
- 11 Il ricorrente impugnava la decisione del Bundesfinanzgericht dinanzi al Verwaltungsgerichtshof.
- 12 All'udienza di discussione del ricorso dinanzi al Verwaltungsgerichtshof il ricorrente ha sostenuto che la normativa dell'Unione gli riconosce il diritto a interessi di mora sul credito d'imposta assolta a monte. L'Amministrazione finanziaria contesta che dalla normativa dell'Unione discenda il diritto a interessi di mora direttamente applicabile. La precedente giurisprudenza della Corte di giustizia avrebbe sempre riguardato casi in cui l'ordinamento giuridico nazionale prevedeva già una disciplina degli interessi di mora. **[Or. 4]**
- 13 2. Il procedimento di ricorso Ro 2018/15/0026

- 14 Negli anni 2003 e nel 2004 l'interveniente, una società a responsabilità limitata con sede in Germania, aveva venduto macchinari in Austria, assoggettando a IVA in detto paese le operazioni commerciali eseguite. Nel 2005, nell'ambito della dichiarazione IVA provvisoria relativa al mese di maggio, essa faceva valere un credito IVA pari a EUR 367 081,58 adducendo che, successivamente, vi era stata una riduzione del corrispettivo [articolo 16 dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«UStG 1994»)].
- 15 Il credito d'imposta veniva verificato nell'ambito di un controllo fiscale, avviato nel luglio 2006 e terminato nel giugno 2008, per poi essere accreditato sul conto fiscale dell'interveniente nel corso della procedura di controllo, in data 10 marzo 2008. Tenuto conto di un preesistente debito di EUR 18 000 sul conto fiscale, l'importo a credito dell'interveniente ammontava a circa EUR 345 000.
- 16 Tuttavia, al termine del controllo, l'Ufficio riteneva che la rettifica del corrispettivo non dovesse aver luogo e che il credito IVA dell'interveniente non sussistesse. Pertanto, con decisione del 13 ottobre 2008, l'Ufficio liquidava l'IVA per l'anno 2005 con una somma pari a EUR 2 734,36, che ha generato un saldo a debito di EUR 367 081,58. Detto saldo veniva versato dall'interveniente mediante compensazione con il credito esistente sul proprio conto fiscale, da un lato, nonché tramite versamento diretto all'Ufficio, dall'altro.
- 17 Con decisione dell'8 aprile 2013, l'Unabhängiger Finanzsenat accoglieva l'impugnazione dell'interveniente avverso l'avviso di accertamento IVA del 13 ottobre 2008. L'importo di EUR 367 081,58 veniva accreditato all'interveniente il 10 maggio 2013.
- 18 Con atto del 21 ottobre 2013 quest'ultima, richiamandosi alle sentenze della Corte di giustizia (segnatamente alla sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10), chiedeva il riconoscimento di interessi sull'importo di EUR 367 081,58 per il periodo compreso tra il luglio 2005 ed il maggio 2013. **[Or. 5]**
- 19 Con provvedimento del 4 febbraio 2014 l'Ufficio si pronunciava in merito dichiarando che il diritto agli interessi (in ragione di EUR 10 021,32) sussisteva unicamente per il periodo di tempo intercorso dal 1. gennaio 2012 all'8 aprile 2013. Il saldo a debito di EUR 367 081,58, liquidato con avviso d'imposta del 13 ottobre 2008, sarebbe stato versato dall'interveniente all'Ufficio. Relativamente all'imposta versata all'Ufficio nel corso del procedimento contenzioso, l'articolo 205a della BAO, entrato in vigore il 1 gennaio 2012, riconoscerebbe interessi maturati in pendenza di impugnazione.
- 20 Con decisione del 29 maggio 2017 il Bundesfinanzgericht accoglieva parzialmente il ricorso presentato avverso il provvedimento del 4 febbraio 2014, riconoscendo all'interveniente interessi di mora anche per il periodo compreso tra il 2 settembre 2005 e il 9 marzo 2008, con conseguente aumento di questi ultimi all'importo complessivo di EUR 51 170,02.

- 21 Per il periodo compreso tra il 2 settembre 2005 e il 9 marzo 2008 il Bundesfinanzgericht non si è basato sull'articolo 205a della BAO non sussistendo, in relazione a detto periodo, alcuna imposta versata dall'interveniente all'Ufficio. A sostegno del diritto a interessi di mora per il periodo de quo, il Bundesfinanzgericht si fonda sul diritto dell'Unione, in particolare sulla sentenza della Corte di giustizia del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10. Stando alle affermazioni del Bundesfinanzgericht, l'interveniente non avrebbe potuto disporre dell'importo di EUR 367 081,58 dalla data di azionamento della domanda fino all'accredito avvenuto il 10 marzo 2008. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, essa avrebbe diritto a una corresponsione di interessi per tale periodo, fermo restando che il decorso degli stessi avrebbe inizio al 46. giorno successivo alla presentazione della dichiarazione IVA provvisoria e, dunque, il 2 settembre 2005 (sentenza della Corte di giustizia del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, punto 61). Nemmeno il fatto che l'Amministrazione finanziaria abbia eseguito una verifica del credito IVA osterebbe al riconoscimento del diritto alla corresponsione di interessi.
- 22 L'interveniente avrebbe potuto disporre dell'importo di EUR 367 081,58 a partire dal 10 marzo 2008. L'avviso di liquidazione annuale dell'IVA del 13 ottobre 2008, relativo all'anno 2005, non inciderebbe, avendo l'interveniente presentato ricorso avverso il medesimo, cosicché, su richiesta, il **[Or. 6]** versamento del saldo a debito derivante dal suddetto avviso, pari a EUR 367 081,58, sarebbe sospeso ai sensi del diritto nazionale (articolo 212a della BAO) sino alla pronuncia della decisione sul ricorso e l'interessato potrebbe disporre di tale somma.
- 23 Il ricorso dell'Ufficio avverso la decisione del Bundesfinanzgericht del 29 maggio 2017 è diretto esclusivamente contro l'attribuzione di interessi di mora per il periodo compreso dal 2 settembre 2005 al 9 marzo 2008.
- 24 Nell'udienza di discussione del ricorso dinanzi al Verwaltungsgerichtshof l'Amministrazione finanziaria contesta il fatto che dalla normativa dell'Unione discenda un diritto a interessi di mora direttamente applicabile. A differenza dell'ordinamento giuridico oggetto di esame nel procedimento principale della sentenza Littlewoods Retail Ltd, in cui la Corte di giustizia avrebbe valutato gli interessi di mora sul credito IVA ai sensi del diritto dell'Unione, l'ordinamento giuridico austriaco non conterrebbe alcun titolo del diritto agli interessi di mora sui crediti IVA di cui trattasi. Dall'articolo 27 della direttiva 2008/9/CE si dovrebbe altresì desumere che, ai sensi del diritto dell'Unione, non sia censurabile il fatto che uno Stato membro non preveda la corresponsione di interessi per i crediti IVA.
- 25 B. Disposizioni rilevanti di diritto nazionale:
- 26 In primis occorre rilevare che la normativa fiscale austriaca non contiene alcuna disposizione generale sulla corresponsione di interessi su debiti tributari o crediti d'imposta. L'articolo 205 della BAO prevede (per un periodo massimo di 48 mesi

a decorrere dall'ottobre successivo all'anno fiscale) «interessi sul saldo a debito» (a favore del creditore d'imposta) e «interessi sul saldo a credito» (a favore del soggetto passivo), che possono sorgere sulla base della differenza tra i pagamenti anticipati liquidati e l'importo dell'imposta accertato nell'avviso di liquidazione annuale, solamente nell'ambito dell'imposta sul reddito e dell'imposta sulle società. Qualora un obbligo fiscale determini un saldo a debito e il contribuente lo impugni mediante ricorso, pur versandolo peraltro all'Ufficio già durante [Or. 7] il procedimento di ricorso, e tale saldo venga infine ridotto dalla decisione sull'impugnazione, l'articolo 205a della BAO prevede interessi maturati in pendenza di impugnazione per il periodo che va dal pagamento fino alla notifica della decisione sul ricorso recante riduzione dell'imposta.

- 27 All'articolo 21, paragrafo 1, l'UStG 1994 prevede, inter alia, che, in linea generale, un'eccedenza (di imposta assoluta a monte rispetto all'imposta sul valore aggiunto) dichiarata in via provvisoria nel periodo contabile (mese civile) deve essere immediatamente accreditata sul conto fiscale del contribuente, fermo restando che l'accredito ha effetto retroattivo alla data di presentazione della dichiarazione provvisoria, non prima del giorno successivo alla scadenza del periodo contabile, estingue i debiti tributari indicati sul conto fiscale o è disponibile per la liquidazione immediata al soggetto passivo. Non è prevista una corresponsione di interessi sul credito eventualmente derivante dal versamento sul conto fiscale.
- 28 All'articolo 217 la BAO prevede penalità di mora in caso di mancato versamento di un'imposta, non oltre la data di scadenza. La prima penalità di mora ammonta al 2% dell'importo dell'imposta non tempestivamente versato; il pagamento di una seconda e di una terza penalità di mora (ciascuna dell'1%) deve avvenire dopo ogni ulteriore periodo di tre mesi.
- 29 Per quanto concerne gli imprenditori che non sono stabiliti nel territorio nazionale e ivi non effettuano operazioni, la Verordnung des Bundesministers für Finanzen (regolamento del Ministro federale delle Finanze), BGBl. n. 279/1995 (nella versione BGBl. II n. 158/2014), emanata in attuazione 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/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro, prevede il rimborso dell'imposta assoluta a monte nell'ambito di una procedura distinta. Per gli imprenditori stabiliti nel restante territorio dell'Unione, l'articolo 3 del suddetto regolamento prevede un indennizzo per ritardi di pagamento. Qualora, trascorsi quattro mesi e dieci giorni lavorativi dal ricevimento della domanda di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'Ufficio non effettui alcun pagamento dell'importo da rimborsare [Or. 8], dev'essere liquidato a favore del contribuente un indennizzo per ritardi di pagamento del 2% in relazione all'importo dell'imposta non rimborsato in tempo utile. Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria richieda ulteriori informazioni, il diritto all'indennizzo sussiste, nel caso di una prima richiesta, non prima di dieci giorni lavorativi dopo la scadenza di un termine di sei mesi e,

nell'eventualità di una seconda richiesta, non prima di dieci giorni lavorativi dopo la scadenza di un periodo di otto mesi a partire dalla data di ricevimento della domanda di rimborso. La liquidazione del secondo e del terzo indennizzo per pagamento ritardato (pari ciascuno all'1% dell'importo dell'imposta non rimborsato) avviene purché l'importo dell'imposta non sia rimborsato entro ogni ulteriore periodo di tre mesi.

30 C. Illustrazione delle questioni pregiudiziali

31 1. Diritto a interessi di mora direttamente applicabile, previsto dalla normativa dell'Unione, sotto il profilo sostanziale

32 Il ricorso pendente Ro 2017/15/0035 verte sul rimborso tardivo di un'eccedenza d'imposta assolta a monte.

33 Nelle sentenze del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, del 24 ottobre 2013, Raßnaria Steaua Romana, C-431/12, del 6 luglio 2017, Giencore Agriculture, C-254/16 e del 28 febbraio 2018, Nidera BV, C-387/16, in relazione a casi di eccedenze di imposta assolta a monte, interpretando l'articolo 183 della direttiva IVA, la Corte di giustizia ha statuito che, in assenza di liquidazione di un'eccedenza dell'IVA entro un termine ragionevole, il soggetto passivo ha diritto al pagamento di interessi di mora. I procedimenti principali delle menzionate sentenze della Corte di giustizia presentano il tratto comune che i rispettivi ordinamenti giuridici nazionali prevedono una disposizione secondo la quale, in caso di rimborso tardivo delle imposte contrario alla legge, lo Stato è tenuto a corrispondere interessi di mora al contribuente. Nel diritto nazionale austriaco una norma di tal genere non sussiste. Non esistono disposizioni di legge tali da riconoscere al soggetto passivo interessi di mora per il rimborso tardivo dei crediti IVA. Le disposizioni degli articoli 205 e 205a della BAO occasionalmente citate in dottrina non sono applicabili a un simile caso [Or. 9]. Sia il tenore letterale, sia la ratio e l'impianto sistematico di tali disposizioni escludono un'applicazione agli accrediti IVA tardivi (v. decisione del VwGH del 31 marzo 2017, Ra 2016/13/0034).

34 Muovendo dal presupposto che il diritto nazionale non riconosce alcun diritto agli interessi, si pone dunque la questione se il diritto dell'Unione, in particolare l'articolo 183 della direttiva IVA, contenga una norma direttamente applicabile che il soggetto passivo può invocare dinanzi all'Amministrazione finanziaria e ai giudici al fine di ottenere interessi di mora a causa del pagamento tardivo di eccedenze dell'imposta assolta a monte.

35 In questo contesto occorre altresì considerare che l'articolo 27 della direttiva 2008/9/CE (v., in proposito, il punto 3 infra) contiene disposizioni concernenti il caso in cui il diritto nazionale di uno Stato membro non preveda la corresponsione di interessi del genere. L'articolo de quo non muove quindi dal presupposto che al contribuente debba essere obbligatoriamente riconosciuto il diritto a interessi di mora conformemente alla normativa dell'Unione. Qualora la normativa

dell'Unione già prevedesse comunque un diritto alla corresponsione di interessi, l'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2008/9/CE verrebbe privato della propria sfera d'applicazione (v., benché in relazione all'articolo 26, secondo comma, della direttiva citata, la sentenza della Corte di giustizia del 2 maggio 2019, *Sea Chefs Cruise*, C-133/18, punto 45).

- 36 Il procedimento di ricorso pendente Ro 2018/15/0026 non riguarda alcuna eccedenza di imposta assoluta a monte e non può essere definito ai sensi dell'articolo 183 della direttiva IVA. Esso verte su un credito IVA del soggetto passivo nei confronti dell'Ufficio derivante da una successiva riduzione del corrispettivo. Ai sensi dell'articolo 16, paragrafi 1 e 3, dell'UStG 1994, adottato in attuazione dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, l'imprenditore che ha effettuato l'operazione in passato, è tenuto a ridurre l'importo dell'imposta dovuta sulla medesima qualora, successivamente, il prezzo di acquisto risulti ridotto o divenga irrecuperabile. Ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, dell'UStG 1994, la rettifica dev'essere effettuata per il periodo imponibile in cui si è verificata la modifica del corrispettivo, nel caso di specie, quindi, per il periodo imponibile in cui il credito del prezzo d'acquisto è divenuto inesigibile (maggio 2005). **[Or. 10]**
- 37 A quanto risulta, la questione degli interessi di mora nell'ambito dei crediti IVA dell'imprenditore, che non sono riconducibili a un'eccedenza dell'imposta assoluta a monte, bensì ad altre circostanze, è stata affrontata dalla Corte di giustizia solamente nella sentenza del 19 luglio 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10, fermo restando che anche per il procedimento principale di detta sentenza assume rilievo il fatto che la normativa nazionale già prevedesse una disciplina sugli interessi di mora per i crediti d'imposta corrispondenti. La sentenza de qua riguarda un credito IVA riconducibile a corrispettivi (prezzi di acquisto per merci) calcolati erroneamente, in passato, in eccesso. In questa sentenza, la Corte di giustizia deduce il diritto agli interessi di mora dalla propria giurisprudenza relativa al rimborso di «somme riscosse in violazione di norme del diritto dell'Unione» (v. *Littlewoods Retail Ltd*, punto 24).
- 38 Nel ricorso Ro 2018/15/0026 si pone la questione se una successiva riduzione del corrispettivo, nella specie sotto forma di una successiva inesigibilità dei crediti del prezzo d'acquisto, possa essere valutata come un caso di «somma riscossa in violazione di norme del diritto dell'Unione». Qualora la giurisprudenza della Corte di giustizia sulle «somme riscosse in violazione di norme del diritto dell'Unione» fosse applicabile a una controversia del genere, si pone altresì la questione se da tale diritto risulti una norma direttamente applicabile nei confronti di un contribuente, al quale l'Ufficio, in una fattispecie come quella oggetto del presente procedimento, non abbia proceduto al tempestivo rimborso del credito IVA, che non riconosce alcun diritto alla corresponsione di interessi, cosicché detto soggetto possa far valere tale diritto dinanzi all'Ufficio o ai giudici amministrativi, benché la normativa nazionale non preveda interessi di mora per crediti d'imposta corrispondenti.
- 39 2. Dies a quo degli interessi

- 40 Qualora, in caso di morosità dell'Ufficio, debba essere riconosciuto al contribuente il diritto a interessi di mora direttamente applicabile ai sensi del diritto dell'Unione, sorge la questione relativa del dies a quo dal quale occorre calcolare gli interessi. Nelle sentenze Enel Maritsa Iztok 3, Rafmaria Steaua Romana, Giencore Agriculture e Nidera BV, vertenti sugli interessi di mora nell'ambito dell'accredito tardivo di eccedenze dell'imposta assoluta a monte e, dunque, sull'interpretazione dell'articolo 183 della **[Or. 11]** direttiva IVA, la Corte di giustizia ha dichiarato che il decorso degli interessi avviene solo al termine di un adeguato spatium deliberandi concesso all'Ufficio al fine di verificare la fondatezza del diritto relativo all'imposta assoluta a monte.
- 41 In merito agli interessi di mora sui crediti IVA del contribuente, non riconducibili a eccedenze dell'imposta assoluta a monte, risulta unicamente la sentenza della Corte di giustizia Littlewoods Retail Ltd, priva di indicazioni circa il dies a quo degli interessi. Come già menzionato, detta sentenza fa riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia su «somme rimosse in violazione di norme del diritto dell'Unione» che, a quanto risulta, non contiene alcuna affermazione secondo cui la corresponsione di interessi dovrebbe decorrere solo dal termine di un adeguato spatium deliberandi. Tuttavia, secondo il Verwaltungsgerichtshof, sarebbe opportuno trasporre le affermazioni sul dies a quo degli interessi, formulate dalla Corte di giustizia circa le eccedenze dell'imposta assoluta a monte ai sensi dell'articolo 183 della direttiva IVA, anche ai casi in cui il credito IVA del soggetto passivo nei confronti dell'Ufficio non sia riconducibile alle eccedenze dell'imposta assoluta a monte. Anche in queste circostanze, infatti, l'Ufficio deve disporre di un adeguato spatium deliberandi per verificare la legittimità del credito fatto valere dal contribuente, onde poter garantire la corretta applicazione della direttiva IVA.
- 42 Anche relativamente al dies a quo degli interessi, il rapporto con la direttiva 2008/9/CE (v., in proposito, il punto 3) non sembra ancora sufficientemente chiarito.
- 43 3. Rapporto con la direttiva 2008/9/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008
- 44 Qualora la Corte di giustizia pervenga alla conclusione che dal diritto dell'Unione derivi un diritto diretto a interessi di mora, questo giudice del rinvio dovrà pronunciarsi sulle modalità di attuazione di tale diritto. In tale contesto è possibile basarsi su vari istituti giuridici di diritto nazionale in cui il rapporto con la direttiva 2008/9/CE non è chiaro.
- 45 L'articolo 27 della direttiva 2008/9/CE prevede disposizioni per gli interessi di mora in caso di rimborso tardivo delle imposte assolute a monte. A tal riguardo, al paragrafo 2, secondo comma, **[Or. 12]** esso stabilisce che «Se non vi sono interessi pagabili ai sensi della legislazione nazionale sui rimborsi ai soggetti passivi stabiliti» si applicano, mutatis mutandis, le norme previste dallo Stato membro in caso di ritardato pagamento dell'IVA da parte del soggetto passivo.

- 46 Orbene, dall'articolo 27 della direttiva 2008/9/CE si evince che il legislatore dell'Unione considera la possibilità che il diritto nazionale dello Stato membro non contempli un regime relativo alla corresponsione di interessi. Pertanto, il legislatore non ritiene a priori una situazione giuridica del genere contraria al diritto dell'Unione, prevedendo invece che, in tale ipotesi, il regime moratorio dello Stato membro debba essere applicato in modo speculare. In ogni caso, il legislatore dell'Unione parte dal presupposto che, senza la disposizione di cui all'articolo 27 della direttiva 2008/9/CE, il contribuente stabilito nell'altro Stato membro non avrebbe diritto agli interessi di mora qualora il diritto nazionale non riconosca già tale diritto.
- 47 Il diritto nazionale austriaco non contiene alcuna norma relativa al rimborso tardivo di un credito IVA. Si pone dunque la questione se ciò implichi, per i giudici nazionali, l'applicazione della conseguenza giuridica imposta dall'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2008/9/CE, anche nell'ipotesi in cui i procedimenti principali non rientrino nell'ambito di applicazione di tale direttiva. Per l'Austria l'applicazione dell'articolo 27, paragrafo 2, secondo comma, si tradurrebbe nel fatto che la corresponsione di interessi dovrebbe avvenire a un tasso forfettario con una prima penalità di mora pari al 2%, nonché con una seconda e una terza penalità di mora, ciascuna equivalente all'1%, senza però interessi aggiuntivi.
- 48 Agli articoli 19, 21 e 22 la direttiva 2008/9/CE prevede altresì la concessione di uno *spatium deliberandi* all'Amministrazione finanziaria al fine di esaminare la legittimità delle imposte assolte a monte fatte valere. Ai sensi dell'articolo 27 della direttiva de qua, il periodo relativo alla corresponsione di interessi ha inizio solo al termine di tali periodi. Il giudice del rinvio si chiede, pertanto, se i periodi previsti nella menzionata direttiva debbano applicarsi anche in fattispecie come quelle oggetto dei procedimenti principali, ossia in circostanze non direttamente contemplate dalla direttiva. **[Or. 13]**
- 49 Complessivamente considerata, l'interpretazione del diritto dell'Unione circa le questioni riportate supra non s'impone con evidenza tale da non lasciare adito a ragionevoli dubbi ai sensi della giurisprudenza CILFIT (sentenza della Corte di giustizia del 6 ottobre 1982, 283/81).
- 50 Le questioni vengono pertanto sottoposte alla Corte di giustizia con domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

(omissis)