

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

23 aprile 2020

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte – Rimborso dell'eccedenza IVA – Rimborso tardivo – Calcolo degli interessi – Modalità di pagamento di interessi dovuti a causa dell'indisponibilità dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione e di interessi dovuti a causa del ritardo dell'amministrazione tributaria nel versare una somma dovuta – Principi di effettività e di equivalenza»

Nelle cause riunite C-13/18 e C-126/18,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged, Ungheria) (C-13/18) e dallo Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szekszárd, Ungheria) (C-126/18), con decisioni del 2 gennaio 2018 e del 3 gennaio 2018, pervenute in cancelleria, rispettivamente, l'8 gennaio 2018 e il 16 febbraio 2018, nei procedimenti

**Sole-Mizo Zrt.** (C-13/18)

**Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.** (C-126/18)

contro

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

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

avvocato generale : G. Hogan

cancelliere: R. Şereş, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 giugno 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Sole-Mizo Zrt., da L. Maklári, ügyvéd,
- per la Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., da L. Maklári, ügyvéd,
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti,
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Sipos, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 settembre 2019,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

- 1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione in materia di diritto al rimborso delle imposte riscosse in uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione.
- 2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie tra la Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) e la Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18), da un lato, e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'Ufficio nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria), dall'altro, in merito alle condizioni sostanziali e procedurali alle quali interviene il rimborso, a vantaggio del soggetto passivo, dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che non ha potuto essere recuperata entro un termine ragionevole a causa di una condizione stabilita dalla normativa di uno Stato membro che la Corte ha successivamente dichiarato contraria al diritto dell'Unione.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

- 3 L'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»), prevede quanto segue:

«Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

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

#### *Diritto ungherese*

##### *Legge sull'IVA*

- 4 L'articolo 186, paragrafo 2, dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.)]; in prosieguo: la «legge sull'IVA»] subordinava il rimborso dell'IVA detraibile eccedente al pagamento integrale del corrispettivo dovuto, IVA inclusa, per l'operazione che aveva generato l'IVA detraibile (la cosiddetta condizione «degli acquisti pagati»). In mancanza di pagamento, l'eccedenza doveva essere riportata al periodo d'imposta successivo.
- 5 Nella sentenza del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2011:530), la Corte ha dichiarato, in sostanza, che l'articolo 186, paragrafo 2, della legge sull'IVA era contrario all'articolo 183 della direttiva IVA.
- 6 L'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (legge CXXIII del 2011 che modifica, a fini di armonizzazione, la legge CXXVII del 2007 sull'IVA e che stabilisce norme sulla procedura speciale per le domande di rimborso dell'imposta; in prosieguo: la «legge di modifica») ha abrogato, con effetto dal 27 settembre 2011, l'articolo 186, paragrafi da 2 a 4, della legge sull'IVA. Essa consente ora il rimborso dell'IVA detraibile eccedente senza che sia necessario attendere il pagamento del corrispettivo dovuto per l'operazione che ha generato l'IVA detraibile.

*Codice di procedura fiscale*

- 7 L'articolo 37 dell'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge XCII del 2003, che istituisce il codice di procedura fiscale; in prosieguo: il «codice di procedura fiscale») così dispone ai suoi paragrafi 4 e 6:

«4. La data di scadenza per il pagamento di un finanziamento di bilancio dovuto al soggetto passivo è disciplinata dagli allegati alla presente legge o da una legge specifica. La sovvenzione di bilancio o l'IVA di cui si chiede il rimborso deve essere pagata entro 30 giorni dal ricevimento della richiesta (dichiarazione), ma non prima della data di scadenza, termine che può essere esteso a 45 giorni se l'importo dell'IVA recuperabile supera 500 000 fiorini ungheresi [(HUF)]. (...)

(...)

6. Qualora effettuati un pagamento tardivo, l'amministrazione tributaria paga interessi di mora ad un tasso equivalente a quello di una penalità di mora per ogni giorno di ritardo. (...)».

- 8 Ai sensi dell'articolo 124/C di tale codice:

«(1) Qualora l'Alkotmánybíróság [(Corte costituzionale, Ungheria)], la Kúria [(Corte suprema, Ungheria)] o la Corte di giustizia dell'Unione europea constatino, con effetto retroattivo, che una norma giuridica che prescrive un obbligo fiscale è contraria alla legge fondamentale o a un atto imperativo dell'Unione europea o, nel caso di un regolamento comunale, a qualsiasi altra norma di legge, e che tale decisione giudiziaria dà diritto a un rimborso per il soggetto passivo ai sensi delle disposizioni del presente articolo, l'autorità tributaria iniziale procede al rimborso su richiesta del soggetto passivo, secondo le modalità specificate nella decisione in questione.

(2) Il soggetto passivo può presentare la sua domanda scritta all'autorità tributaria entro 180 giorni dalla pubblicazione o dalla notifica della decisione dell'Alkotmánybíróság [Corte costituzionale], della Kúria [Corte suprema] o della Corte di giustizia dell'Unione europea; nessuna domanda di rimozione della preclusione è ammissibile una volta scaduto il termine. L'autorità tributaria respinge la domanda qualora, alla data di pubblicazione o di notifica della decisione, il diritto di chiedere l'accertamento dell'imposta si sia prescritto.

(...)

(6) Se il diritto del soggetto passivo al rimborso è fondato, l'autorità tributaria paga, al momento del rimborso, gli interessi sull'imposta da rimborsare, ad un tasso pari al tasso di base della Banca centrale e calcolato dalla data di pagamento dell'imposta fino al giorno in cui la decisione che concede il rimborso è divenuta definitiva. Il rimborso è dovuto alla data in cui è divenuta definitiva la decisione che lo concede e deve essere effettuato entro 30 giorni dalla data di scadenza. Le disposizioni relative al pagamento dei finanziamenti di bilancio si applicano mutatis mutandis al rimborso disciplinato dal presente paragrafo, ad eccezione dell'articolo 37, paragrafo 6».

- 9 L'articolo 124/D, paragrafi da 1 a 3, di detto codice è formulato nel modo seguente:

«(1) Salvo disposizione contraria del presente articolo, le disposizioni dell'articolo 124/C si applicano alle domande di rimborso basate sul diritto a detrazione dell'IVA.

(2) Il soggetto passivo può esercitare il diritto di cui al precedente paragrafo 1 mediante una dichiarazione di regolarizzazione – presentata entro 180 giorni dalla pubblicazione o dalla notifica della decisione dell'Alkotmánybíróság [Corte costituzionale], della Kúria [Corte suprema] o della Corte di giustizia dell'Unione europea – della dichiarazione o delle dichiarazioni corrispondenti all'esercizio fiscale o agli esercizi fiscali in cui il diritto a detrazione in questione è stato creato. Nessuna richiesta di rimozione della preclusione sarà accettata una volta scaduto il termine.

(3) Se dalla dichiarazione, come rettificata nella dichiarazione di regolarizzazione, risulta che il soggetto passivo ha diritto al rimborso o a causa della riduzione dell'imposta che deve pagare o a causa dell'aumento dell'importo recuperabile (...), l'autorità tributaria applica all'importo da rimborsare un tasso di interesse equivalente al tasso di base della Banca centrale, calcolato per il periodo compreso tra la data fissata per il pagamento nella dichiarazione o nelle dichiarazioni in questione dalla dichiarazione di regolarizzazione, o la data di scadenza – o la data di pagamento dell'imposta, se successiva – e la data di presentazione della dichiarazione di regolarizzazione. Il rimborso – cui si applicano le disposizioni relative al pagamento dei finanziamenti di bilancio – deve essere effettuato entro 30 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione di regolarizzazione».

10 L'articolo 164, paragrafo 1, del codice di procedura fiscale enuncia quanto segue:

«Il diritto all'accertamento dell'imposta si prescrive cinque anni dopo l'ultimo giorno dell'anno civile in cui la dichiarazione o la notifica relativa a tale imposta avrebbe dovuto essere effettuata o, in mancanza di tale dichiarazione o notifica, durante il quale l'imposta avrebbe dovuto essere pagata. Salvo disposizioni di legge contrarie, il diritto di chiedere un finanziamento di bilancio e il diritto al rimborso dei pagamenti in eccesso si prescrive cinque anni dopo l'ultimo giorno dell'anno civile in cui è stato riconosciuto il diritto di chiedere il finanziamento o il rimborso».

11 L'articolo 165, paragrafo 2, di tale codice così dispone:

«Il tasso della penalità di mora per ogni giorno di calendario è pari a 1/365esimo del doppio del tasso di base della Banca centrale in vigore alla data della sua applicazione. Una penalità per ritardo non può dar luogo, di per sé, all'applicazione di una penalità per ritardo. L'amministrazione centrale tributaria e doganale non ordina il pagamento di penalità di mora inferiori a HUF 2 000».

## **Procedimenti principali e questioni pregiudiziali**

### **Causa C-13/18**

12 Nell'ordinanza del 17 luglio 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, non pubblicata, EU:C:2014:2127, punto 39), la Corte ha dichiarato che il diritto dell'Unione, e in particolare l'articolo 183 della direttiva IVA, deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa e alla prassi di uno Stato membro che escludono il pagamento di interessi sull'importo relativo all'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile entro un termine ragionevole a causa di una disposizione nazionale considerata contraria al diritto dell'Unione. Tuttavia, la Corte ha altresì ricordato che, in mancanza di una normativa dell'Unione in tale materia, spetta agli Stati membri determinare, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, le modalità di pagamento di tali interessi.

13 In seguito a tale ordinanza, l'amministrazione tributaria ungherese ha adottato una prassi amministrativa, sulla legittimità della quale si è pronunciata la Kúria (Corte suprema) nella sua sentenza n.°Kfv.I.35.472/2016/5, del 24 novembre 2016. Sulla base di tale sentenza, detto giudice ha adottato una decisione (n. EBH2017.K18), intitolata «Esame (quanto al tasso e alla prescrizione) della questione degli interessi sull'IVA necessariamente cumulata a causa della condizione relativa al pagamento» (in prosieguo: la «decisione di principio n.°18/2017 della Corte suprema»), che ha precisato le modalità di calcolo degli interessi sull'importo relativo all'IVA che non ha potuto essere recuperato a causa della condizione degli «acquisti pagati». In base a tale decisione di principio, occorre distinguere due periodi:

- per il periodo compreso tra il giorno successivo all'ultimo giorno del termine per la presentazione della dichiarazione IVA e la data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione successiva, sono applicabili per analogia gli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale, che disciplinano la situazione in cui

l'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale) o la Kúria (Corte suprema) constatano che una norma viola una norma nazionale superiore, e

- per il periodo tra la data di scadenza degli interessi dovuti dall'amministrazione tributaria e la data in cui quest'ultima ha effettivamente pagato gli interessi, occorre applicare l'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale.
- 14 Il 30 dicembre 2016 la Sole-Mizo, facendo valere l'ordinanza del 17 luglio 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, non pubblicata, EU:C:2014:2127), ha presentato all'amministrazione tributaria una domanda di pagamento di interessi sull'IVA detraibile eccedente che non era stata rimborsata entro un termine ragionevole a causa della condizione degli «acquisti pagati». Tale domanda riguardava interessi relativi a diversi periodi di riferimento dal dicembre 2005 al giugno 2011. Sono stati inoltre richiesti interessi di mora dovuti al pagamento tardivo dei suddetti interessi.
  - 15 Con decisione del 3 marzo 2017, l'autorità tributaria di primo grado ha parzialmente accolto la domanda della Sole-Mizo e ha ordinato il pagamento a favore di quest'ultima di interessi, calcolati a un tasso corrispondente al tasso di base semplice applicato dalla banca centrale ungherese, per un importo di HUF 99 630 000 (circa EUR 321 501), ma ha respinto detta domanda nella parte in cui concerneva il pagamento di interessi di mora calcolati a un tasso equivalente al doppio del tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese, a causa del ritardo nel pagamento di detti interessi.
  - 16 Con decisione del 19 giugno 2017, adottata a seguito di un ricorso amministrativo presentato dalla Sole-Mizo, l'autorità tributaria di secondo grado ha modificato la suddetta decisione e ha ordinato il pagamento di HUF 104 165 000 (circa EUR 338 891), a titolo di interessi sull'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile a causa della condizione degli «acquisti pagati». L'importo dovuto a titolo di tali interessi era stato calcolato in base agli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale, applicando un tasso corrispondente al tasso di base semplice della banca centrale ungherese.
  - 17 Contro la decisione dell'autorità tributaria di secondo grado, la Sole-Mizo ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio nella causa C-13/18, sostenendo che anche l'importo dovuto a titolo degli interessi sull'importo dell'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile a causa della condizione degli «acquisti pagati» doveva essere calcolato applicando un tasso corrispondente al doppio del tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese, conformemente all'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale.
  - 18 Detto giudice si interroga sulla compatibilità con il diritto dell'Unione e, in particolare, con i principi di equivalenza e di effettività, delle modalità di calcolo degli interessi sull'importo dell'IVA, come determinate dalla decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema.
  - 19 In tali circostanze, lo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
    - «1) Se sia conforme alle disposizioni del diritto [dell'Unione], a quelle della [direttiva IVA] (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183), e ai principi di effettività, di efficacia diretta e di equivalenza una prassi di uno Stato membro in forza della quale, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, si muove dal presupposto che l'autorità tributaria nazionale non abbia commesso una violazione (omissione) – ossia, non sia incorsa in alcuna mora per quanto attiene alla parte non recuperabile dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta sugli acquisti non pagati dei soggetti passivi – in quanto, all'epoca della decisione dell'autorità tributaria nazionale, la normativa nazionale in contrasto con il diritto [dell'Unione] era in vigore e la [Corte] ha dichiarato solo in seguito l'incompatibilità con il diritto [dell'Unione] del presupposto in essa stabilito.

- 2) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], in particolare alle disposizioni della direttiva IVA (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183) e ai principi di equivalenza, di effettività e di proporzionalità, una prassi di uno Stato membro che, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, distingue a seconda che l'autorità tributaria nazionale non abbia rimborsato l'imposta nell'osservanza delle disposizioni nazionali allora vigenti – risultate contrarie al diritto [dell'Unione] – oppure se ciò sia avvenuto in violazione delle medesime, e che, per quanto attiene all'entità del tasso degli interessi maturati sull'IVA il cui rimborso non ha potuto essere chiesto entro un termine ragionevole a motivo di un presupposto di diritto nazionale dichiarato contrario al diritto dell'Unione dalla [Corte], indica due periodi distinti, di modo che,
- nel primo periodo, i soggetti passivi hanno il diritto di percepire interessi di mora soltanto al tasso di base applicato dalla Banca centrale, tenuto presente che, essendo in quel momento ancora in vigore la normativa ungherese contraria al diritto [dell'Unione], le autorità tributarie ungheresi non hanno agito illegittimamente non autorizzando il pagamento, entro un termine ragionevole, dell'IVA indicata nelle fatture, mentre,
  - nel secondo periodo, dev'essere corrisposto un interesse pari al doppio del tasso di base applicato dalla Banca centrale – applicabile in caso di mora nell'ordinamento giuridico dello Stato membro di cui trattasi – solo per il pagamento tardivo degli interessi di mora dovuti sul primo periodo.
- 3) Se l'articolo 183 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il principio di equivalenza osta a una prassi di uno Stato membro in forza della quale l'autorità tributaria paga sull'IVA non rimborsata soltanto l'interesse corrispondente al tasso di base (semplice) della Banca centrale in caso di violazione del diritto dell'Unione, mentre, in caso di violazione del diritto nazionale, detta autorità paga un interesse pari al doppio di tale tasso».

### **Causa C-126/18**

- 20 Il 30 dicembre 2016 la Dalmandi Mezőgazdasági ha presentato all'autorità tributaria di primo grado una domanda di pagamento di interessi sull'IVA detraibile eccedente che non era stata rimborsata entro un termine ragionevole tra il 2005 e il 2011 a causa della condizione degli «acquisti pagati». L'importo richiesto ammontava a HUF 74 518 800 (circa EUR 240 515). Per il calcolo degli interessi richiesti, la domanda ha tenuto conto dell'intero periodo compreso tra la data di scadenza del rimborso per ogni periodo di riferimento interessato e la data di scadenza del rimborso per il periodo di riferimento durante il quale è stata adottata la legge di modifica, ossia, nel caso di specie, il 5 dicembre 2011. Ai fini di tale calcolo, la domanda ha applicato un tasso pari al doppio del tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese, conformemente all'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale. Inoltre, la Dalmandi Mezőgazdasági ha chiesto il pagamento di interessi supplementari per il periodo dal 5 dicembre 2011 sino alla data di pagamento effettivo, applicando del pari il tasso di cui all'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale.
- 21 Con decisione del 10 marzo 2017 l'autorità tributaria di primo grado ha parzialmente accolto tale domanda, concedendo alla Dalmandi Mezőgazdasági interessi pari a HUF 34 673 000 (circa EUR 111 035) sugli importi relativi all'IVA detraibile eccedente illegittimamente trattenuti per il periodo compreso tra il quarto trimestre 2005 e il terzo trimestre 2011, in applicazione dell'articolo 124/D, paragrafo 3, del codice di procedura fiscale. La domanda è stata respinta quanto al resto.
- 22 La decisione dell'autorità tributaria di primo grado era fondata sui principi stabiliti nella decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema. In primo luogo, per calcolare l'importo del credito da interessi, l'autorità tributaria ha applicato gli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale, che prevedono l'applicazione di un tasso corrispondente al tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese. In secondo luogo, essa ha ritenuto che la domanda della Dalmandi

Mezőgazdasági volta al pagamento di interessi di mora fosse infondata, in quanto quest'ultima non aveva presentato né una domanda di rimborso straordinario né una dichiarazione IVA contenente una domanda di rimborso. In terzo luogo, l'autorità tributaria di primo grado ha respinto la domanda della Dalmandi Mezőgazdasági di pagamento degli interessi per quanto riguarda il 2005, dopo aver constatato la prescrizione del credito relativamente ai primi tre trimestri di tale anno.

- 23 Con decisione del 12 giugno 2017 l'autorità tributaria di secondo grado, dinanzi alla quale la Dalmandi Mezőgazdasági aveva proposto un ricorso amministrativo, ha ridotto a HUF 34 259 000 (circa EUR 111 527) l'importo riconosciuto a quest'ultima a titolo di interessi sull'importo relativo all'IVA detraibile eccedente che non era recuperabile a causa della condizione degli «acquisti pagati». Conformemente alla decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema, tali interessi erano calcolati, in applicazione degli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale, al tasso corrispondente al tasso di base semplice applicato dalla banca centrale ungherese. Inoltre, essa ha riconosciuto interessi di mora pari a HUF 7 000 (circa EUR 22) per superamento del termine di trattazione della sua domanda, interessi calcolati a decorrere dal 9 marzo 2017, e ha confermato la decisione di primo grado quanto al resto.
- 24 La Dalmandi Mezőgazdasági ha proposto ricorso contro quest'ultima decisione dinanzi al giudice del rinvio. In particolare, essa ha fatto valere che la decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema violava i principi di equivalenza, di effettività e di efficacia diretta del diritto dell'Unione europea.
- 25 In tali circostanze, lo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se sia conforme alle disposizioni del diritto [dell'Unione], a quelle della [direttiva IVA] (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183), e ai principi di effettività, di efficacia diretta e di equivalenza una prassi giudiziale di uno Stato membro in forza della quale, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, si muove dal presupposto che l'autorità tributaria nazionale non abbia commesso una violazione (omissione) – ossia, non sia incorsa in alcuna mora per quanto attiene alla parte non recuperabile dell'IVA dovuta sugli acquisti non pagati dei soggetti passivi – in quanto, all'epoca della decisione di detta autorità tributaria nazionale, la normativa nazionale in contrasto con il diritto [dell'Unione] era in vigore e la [Corte] ha dichiarato solo in seguito l'incompatibilità con il diritto [dell'Unione] del presupposto in essa stabilito. La prassi nazionale ha quindi accolto come quasi conforme alla legge l'applicazione di tale presupposto stabilito nella normativa nazionale in contrasto con il diritto dell'Unione finché il legislatore nazionale lo ha formalmente abrogato.
- 2) Se siano conformi al diritto [dell'Unione], in particolare alle disposizioni della direttiva IVA (tenendo conto segnatamente dell'articolo 183), e ai principi di equivalenza, di effettività e di proporzionalità, la normativa e la prassi di uno Stato membro che, nell'esaminare le pertinenti disposizioni in materia di interessi di mora, distinguono a seconda che l'autorità tributaria non abbia rimborsato l'imposta nell'osservanza delle disposizioni nazionali allora vigenti – risultate contrarie al diritto [dell'Unione] – o se ciò sia avvenuto in violazione delle medesime, e che, per quanto attiene all'entità del tasso degli interessi maturati sull'IVA il cui rimborso non ha potuto essere chiesto entro un termine ragionevole a motivo di un presupposto di diritto nazionale dichiarato contrario al diritto dell'Unione dalla [Corte], indicano due periodi distinti, di modo che,
- nel primo periodo, i soggetti passivi hanno il diritto di percepire gli interessi di mora soltanto al tasso di base applicato dalla Banca centrale, tenuto presente che, essendo in quel momento ancora in vigore la normativa ungherese contraria al diritto [dell'Unione], le autorità tributarie ungheresi non hanno agito illegittimamente non

autorizzando il pagamento, entro un termine ragionevole, dell'IVA indicata nelle fatture, mentre

- nel secondo periodo, dev'essere corrisposto un interesse pari al doppio del tasso di base applicato dalla Banca centrale – applicabile in caso di mora nell'ordinamento giuridico dello Stato membro di cui trattasi – solo per il pagamento tardivo degli interessi di mora dovuti sul primo periodo.
- 3) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro che prevede, come data iniziale per il calcolo degli interessi di mora (interesse composto o interessi sugli interessi) maturati ai sensi delle disposizioni dello Stato membro relative al pagamento tardivo degli interessi di mora sull'imposta trattenuta in violazione del diritto dell'Unione (interessi sull'IVA; nel caso di specie, l'importo capitale), non la data originaria di maturazione degli interessi sull'IVA (capitale), bensì un momento successivo, considerando in particolare che la domanda di pagamento degli interessi sulle imposte trattenute o non rimborsate in violazione del diritto dell'Unione costituisce un diritto soggettivo che trae origine direttamente dal diritto dell'Unione stesso.
  - 4) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro in forza della quale il soggetto passivo deve presentare una domanda separata in caso di richiesta di pagamento degli interessi maturati a seguito di infrazione dovuta a mora dell'autorità tributaria, mentre in altri casi di richiesta di pagamento degli interessi di mora tale domanda separata non è necessaria in quanto gli interessi sono concessi d'ufficio.
  - 5) Se, in caso di risposta affermativa alla questione di cui sopra, sia conforme al diritto [dell'Unione], all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro in forza della quale può essere concesso l'interesse composto (interessi sugli interessi) dovuto per il pagamento tardivo degli interessi sull'imposta trattenuta in violazione del diritto dell'Unione secondo quanto statuito dalla Corte (interessi sull'IVA; nel caso di specie, l'importo capitale) solo qualora il soggetto passivo presenti una domanda straordinaria mediante cui non richiede specificamente gli interessi, bensì l'importo dell'imposta sugli acquisti non pagati dovuta esattamente al momento dell'abrogazione, nel diritto interno, della norma dello Stato membro contraria al diritto dell'Unione che obbligava a trattenere l'IVA a motivo di detto mancato pagamento, sebbene gli interessi sull'IVA, che sono alla base della richiesta di pagamento dell'interesse composto in merito ai periodi di dichiarazione precedenti alla domanda straordinaria, siano già maturati e non siano ancora stati pagati.
  - 6) Se, in caso di risposta affermativa alla questione di cui sopra, sia conforme al diritto dell'Unione, all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro che comporta la perdita del diritto di percepire l'interesse composto (interesse sugli interessi), dovuto sul pagamento tardivo degli interessi sull'imposta trattenuta in violazione del diritto dell'Unione secondo quanto statuito dalla Corte (interessi sull'IVA; nel caso di specie, l'importo capitale) in merito alle richieste di pagamento degli interessi sull'IVA che non rientravano nel periodo di dichiarazione dell'IVA interessato dal termine di decadenza stabilito per la presentazione della domanda straordinaria, in quanto detti interessi erano maturati in precedenza.
  - 7) Se sia conforme al diritto [dell'Unione] e all'articolo 183 della direttiva IVA (tenendo conto segnatamente del principio di effettività e della natura di diritto soggettivo della richiesta di pagamento degli interessi dovuti sulle imposte ingiustificatamente non rimborsate) una prassi di uno Stato membro che priva definitivamente il soggetto passivo della possibilità di richiedere interessi sull'imposta trattenuta ai sensi di una normativa nazionale successivamente dichiarata contraria al diritto [dell'Unione] e che impediva di richiedere l'IVA rispetto ad alcuni acquisti non pagati, di modo che

- [in forza di detta prassi] si considerasse infondata la richiesta di pagamento degli interessi nel momento in cui era esigibile [il rimborso del] l'imposta, sostenendo la validità della disposizione successivamente dichiarata contraria al diritto [dell'Unione] (poiché non c'era stato ritardo e l'amministrazione tributaria si era limitata ad applicare la legge in vigore),
  - e in seguito, nel momento in cui era stata abrogata nell'ordinamento giuridico interno la disposizione dichiarata contraria al diritto [dell'Unione] che limitava il diritto al rimborso, facendo valere la prescrizione.
- 8) Se sia conforme al diritto [dell'Unione], all'articolo 183 della direttiva IVA e al principio di effettività una prassi di uno Stato membro in forza della quale la possibilità di richiedere gli [interessi] da pagare sugli interessi dell'IVA (importo capitale) che spettano al soggetto passivo per l'imposta non rimborsata nel momento in cui era originariamente esigibile, in base a una norma del diritto interno successivamente dichiarata contraria al diritto [dell'Unione], dipende, per l'intero periodo compreso tra il 2005 e il 2011, dal fatto che il soggetto passivo abbia tuttora la facoltà di chiedere il rimborso dell'IVA relativa al periodo di dichiarazione di detta imposta nel quale la disposizione contraria al diritto [dell'Unione] di cui trattasi (settembre 2011) è stata abolita dall'ordinamento giuridico interno, sebbene il pagamento degli interessi sull'IVA (importo capitale) non fosse avvenuto prima di allora né in una fase successiva, prima del momento in cui la domanda è stata proposta dinanzi al giudice nazionale».
- 26 Con decisione del presidente della Corte del 12 marzo 2018, le cause C-13/18 e C-126/18 sono state riunite ai fini delle fasi scritta e orale del procedimento nonché della sentenza.

#### **Sulla competenza della Corte**

- 27 Il governo ungherese fa valere l'irricevibilità delle domande di pronuncia pregiudiziale. A suo avviso, non spetterebbe alla Corte esaminare le questioni dedotte nei procedimenti principali e relative al pagamento degli interessi, il cui tasso, calcolo e modalità procedurali sono disciplinati non dal diritto dell'Unione, ma dal diritto nazionale.
- 28 Con il suo argomento, il governo ungherese contesta, in realtà, la competenza della Corte a rispondere alle questioni sottoposte.
- 29 Adita in base all'articolo 267 TFUE, la Corte è competente a statuire sull'interpretazione dei trattati, nonché sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni dell'Unione. In proposito, se è vero che non spetta alla Corte pronunciarsi sulla conformità di norme nazionali con il diritto dell'Unione né interpretare disposizioni legislative o regolamentari nazionali, essa è tuttavia competente a fornire ai giudici del rinvio tutti gli elementi d'interpretazione attinenti al diritto dell'Unione che consentano loro di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione delle controversie delle quali sono investiti (sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Nel caso di specie, occorre ricordare che gli Stati membri sono tenuti a restituire con gli interessi le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione. Se è vero che, in assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le condizioni in presenza delle quali tali interessi devono essere corrisposti, segnatamente per quanto riguarda il tasso e la modalità di calcolo degli interessi medesimi, tali condizioni devono, tuttavia, rispettare i principi di equivalenza e di effettività, nonché il principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenze del 18 aprile 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punti 22 e 23, e del 28 febbraio 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punti 22, 23 e 25 e giurisprudenza ivi citata).

- 31 Orbene, con le loro questioni i giudici del rinvio interrogano la Corte in merito all'interpretazione del diritto dell'Unione e, più in particolare, all'interpretazione dei principi del diritto dell'Unione menzionati al precedente punto della presente sentenza, il che rientra nella competenza della Corte.
- 32 Pertanto, si deve considerare che la Corte è competente a rispondere alle questioni sottoposte dai giudici del rinvio.

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### ***Sulle questioni dalla prima alla terza nella causa C-13/18, nonché sulle questioni prima e seconda e sulla prima parte della settima questione nella causa C-126/18***

- 33 Con le questioni dalla prima alla terza nella causa C-13/18, nonché con le questioni prima e seconda e con la prima parte della settima questione nella causa C-126/18, che occorre esaminare congiuntamente, i giudici del rinvio chiedono, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, l'articolo 183 della direttiva IVA, nonché i principi di effettività e di equivalenza, di efficacia diretta e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro, come quella oggetto dei procedimenti principali, che consiste nel calcolare gli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta da detto Stato oltre un termine ragionevole in violazione del diritto dell'Unione, applicando un tasso corrispondente al tasso di base della banca centrale nazionale.
- 34 A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che 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. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 La Corte ha altresì dichiarato che, qualora uno Stato membro abbia prelevato imposte in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i singoli hanno diritto al rimborso non solo dell'imposta indebitamente riscossa, ma anche degli importi pagati a detto Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale imposta. Tale rimborso comprende altresì le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'esigibilità anticipata dell'imposta (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Da tale giurisprudenza risulta che il principio dell'obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire, con gli interessi, le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione discende dal diritto dell'Unione medesimo (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 In assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le condizioni in presenza delle quali tali interessi devono essere corrisposti, segnatamente per quanto riguarda l'aliquota degli interessi medesimi e le loro modalità di calcolo (interessi semplici o interessi composti). Tali condizioni devono rispettare i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano reclami analoghi fondati su disposizioni di diritto interno, né essere congegnate in modo tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 27 e giurisprudenza ivi citata). Dette condizioni devono, poi, rispettare il principio di neutralità fiscale (sentenza del 28 febbraio 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

- 38 Nel caso di specie, i giudici del rinvio si interrogano, in primo luogo, sulla questione se sia compatibile con il principio di equivalenza la prassi dell'amministrazione fiscale fondata sulla decisione di principio n.°18/2017 della Corte suprema, nella parte in cui essa prevede che gli interessi sugli importi relativi all'IVA detraibile eccedente non recuperabili a causa della condizione degli «acquisti pagati» siano calcolati in applicazione degli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale anziché in base all'articolo 37, paragrafi 4 e 6, di detto codice.
- 39 Secondo le indicazioni contenute nelle decisioni di rinvio, ai sensi degli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale il tasso di interesse applicabile agli importi da rimborsare al contribuente in seguito alla pronuncia di una sentenza della Corte di giustizia o dell'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale) o della Kúria (Corte suprema), in cui sia constatato che una norma di diritto nazionale che prescrive un obbligo fiscale è contraria al diritto dell'Unione o alla legge fondamentale ungherese o, nel caso di un regolamento comunale, a qualsiasi altra norma di legge, è pari al tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese. Invece, in base a tali medesime indicazioni, l'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale dispone l'applicazione di un tasso corrispondente al doppio del tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese nel caso in cui l'amministrazione non corrisponda l'IVA di cui è richiesto il rimborso entro 30 o 45 giorni dalla ricezione della domanda di rimborso.
- 40 Spetta, in definitiva, ai giudici del rinvio, unici a disporre di conoscenza diretta delle modalità di proposizione di tale azione restitutoria diretta contro lo Stato, accertare se le modalità volte a garantire, nel diritto interno, la tutela dei diritti derivanti ai singoli dal diritto dell'Unione siano conformi a detto principio ed esaminare tanto l'oggetto quanto gli elementi essenziali delle azioni asseritamente analoghe di natura interna. A tal titolo, detti giudici nazionali devono verificare l'analogia delle azioni di cui trattasi sotto il profilo del loro oggetto, della loro causa e dei loro elementi essenziali (sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 31).
- 41 Fatta salva tale verifica che spetta ai giudici del rinvio, occorre rilevare che la causa dell'interesse previsto agli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale sembra essere una sentenza della Corte o di un giudice superiore nazionale in cui è constatato, con effetto retroattivo, che una norma di diritto nazionale che prescrive un obbligo fiscale è contraria a una norma superiore. Invece, l'articolo 37, paragrafi 4 e 6, di detto codice sembra riguardare la situazione in cui l'amministrazione non ha dato seguito a una domanda di rimborso dell'IVA entro il termine stabilito. Di conseguenza, detta disposizione sanziona l'inosservanza, da parte dell'amministrazione tributaria, del termine entro il quale essa era tenuta a rimborsare un importo di cui era debitrice.
- 42 Occorre aggiungere che, come rilevato in sostanza dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, mentre l'interesse di mora previsto all'articolo 37, paragrafo 6, di detto codice sembra applicarsi a un periodo successivo alla data in cui il soggetto passivo ha presentato la domanda di rimborso dell'importo dovuto, l'interesse previsto agli articoli 124/C e 124/D di tale codice pare applicarsi, segnatamente, a un periodo precedente una tale domanda. Risulta, quindi, che gli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale e l'articolo 37, paragrafi 4 e 6, di tale codice non hanno un oggetto e una causa analoghi, circostanza che spetta, però, ai giudici del rinvio accertare.
- 43 In secondo luogo, il principio di effettività richiede che le norme nazionali riguardanti il calcolo degli interessi eventualmente dovuti in caso di domanda di rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione non finiscano per privare il soggetto passivo di un rimborso adeguato per la perdita derivante dall'indisponibilità delle somme di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 18 aprile 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 In tale contesto, si deve ricordare che, tenuto conto della finalità del pagamento di interessi sugli importi relativi all'IVA eccedente detraibile trattenuti da uno Stato membro in violazione delle norme del diritto dell'Unione, che mira a compensare le perdite finanziarie generate, a svantaggio del

soggetto passivo, dall'indisponibilità delle somme di cui trattasi, il principio di neutralità fiscale richiede che le modalità di versamento degli interessi siano stabilite in modo che l'onere economico degli importi dell'imposta illegittimamente trattenuti possa essere compensato (v., in tal senso, sentenze del 16 maggio 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punti 24 e 27, e del 28 febbraio 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punti 24, 25 e 29).

- 45 Nel caso di specie, i giudici del rinvio si chiedono se sia compatibile con i principi richiamati ai precedenti due punti della presente sentenza la prassi dell'amministrazione tributaria oggetto dei procedimenti principali, in considerazione, da un lato, del livello del tasso di interesse previsto dagli articoli 124/C e 124/D del codice di procedura fiscale e, dall'altro lato, del periodo interessato dall'applicazione di detti interessi.
- 46 Per quanto riguarda tale tasso di interesse, occorre rilevare che gli articoli 124/C e 124/D di detto codice prescrivono l'applicazione di interessi sull'IVA detraibile eccedente a un tasso pari al tasso di base applicato dalla banca centrale ungherese, corrispondente al tasso di interesse che la banca centrale nazionale applica alle principali operazioni di rifinanziamento. Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 72 e 74 delle sue conclusioni, se un soggetto passivo dovesse prendere in prestito da un ente creditizio una somma pari all'importo relativo all'IVA detraibile eccedente onde compensare il disavanzo di cassa derivante dal mancato rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, egli dovrebbe pagare un tasso di interesse superiore al tasso di base applicato dalla banca centrale nazionale, che è riservato soltanto agli enti creditizi.
- 47 Per quanto concerne il periodo interessato dall'applicazione di detti interessi, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, conformemente alla prassi nazionale controversa, gli interessi sull'IVA detraibile eccedente che non ha potuto essere recuperata a causa della condizione degli «acquisti pagati» sono calcolati sul periodo di riferimento IVA. Conformemente alla decisione di principio n. 18/2017 della Corte suprema, tali interessi decorrono a partire dal giorno successivo a quello di presentazione del modulo della dichiarazione IVA, nel quale il soggetto passivo ha indicato un'eccedenza IVA da riportare al periodo di riferimento successivo a causa della condizione degli «acquisti pagati», fino all'ultimo giorno della presentazione del modulo della dichiarazione IVA successiva.
- 48 A tal riguardo risulta dagli elementi forniti alla Corte dalla Sole-Mizo e dalla Dalmandi Mezőgazdasági, elementi che devono essere verificati dai giudici del rinvio, che il periodo compreso tra la data in cui è stato calcolato l'importo degli interessi sull'IVA detraibile eccedente non recuperabile a causa della condizione degli «acquisti pagati» e la data del pagamento effettivo di tali interessi avrebbe, per dette due imprese, una durata variabile tra cinque e quasi undici anni, in relazione alla quale non sembrerebbe essere previsto alcun interesse per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria derivante dal trascorrere del tempo che ha inciso sul valore dell'importo di cui trattasi.
- 49 Orbene, una prassi nazionale in base alla quale, nel caso di rimborso, su domanda del soggetto passivo, di un importo relativo all'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, gli interessi applicati su tale importo, da un lato, sono calcolati in base a un tasso inferiore a quello che un soggetto passivo diverso da un ente creditizio dovrebbe pagare per prendere in prestito una somma pari a detto importo e, dall'altro lato, decorrono durante un periodo di riferimento determinato, senza applicazione di interessi per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria derivante dal trascorrere del tempo a seguito di detto periodo di riferimento fino al pagamento effettivo di tali interessi, è tale da privare il soggetto passivo di un rimborso adeguato per la perdita derivante dall'indisponibilità delle somme di cui trattasi e, quindi, non rispetta il principio di effettività. Inoltre, una tale prassi non è idonea a compensare l'onere economico degli importi dell'imposta illegittimamente trattenuti, contrariamente al principio di neutralità fiscale.

- 50 Ciò premesso, non è necessario esaminare le questioni di cui trattasi alla luce dei principi di efficacia diretta e di proporzionalità.
- 51 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alle questioni dalla prima alla terza nella causa C-13/18 e alle questioni prima e seconda nella causa C-126/18, nonché alla prima parte della settima questione in quest'ultima causa, dichiarando che il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro consistente nel calcolare gli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta da detto Stato membro oltre un termine ragionevole in violazione del diritto dell'Unione, applicando un tasso corrispondente al tasso di base applicato dalla banca centrale nazionale allorché, da un lato, tale tasso è inferiore a quello che un soggetto passivo diverso da un ente creditizio dovrebbe pagare per prendere in prestito una somma pari a detto importo e, dall'altro lato, gli interessi sull'eccedenza IVA di cui trattasi decorrono durante un periodo di riferimento determinato, senza che sia applicato alcun interesse per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria dovuta al trascorrere del tempo a seguito di detto periodo di riferimento sino al pagamento effettivo di tali interessi.

***Sulla seconda parte della settima questione nella causa C-126/18***

- 52 Con la seconda parte della settima questione nella causa C-126/18, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di equivalenza debbano essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro che subordina a un termine di prescrizione di cinque anni le domande di pagamento degli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta a causa dell'applicazione di una disposizione nazionale dichiarata contraria al diritto dell'Unione.
- 53 In proposito, dalla giurisprudenza menzionata al punto 37 della presente sentenza risulta che, in assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le condizioni in presenza delle quali gli interessi sugli importi delle imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione devono essere corrisposti, nel rispetto segnatamente dei principi di equivalenza e di effettività.
- 54 Per quanto concerne, in primo luogo, il principio di effettività, 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 (sentenza del 14 giugno 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 55 Risulta, infatti, dalla giurisprudenza della Corte che la possibilità di proporre una domanda di rimborso delle eccedenze dell'IVA senza alcuna limitazione temporale si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, che esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (sentenza del 21 gennaio 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/0, EU:C:2010:32, punto 16).
- 56 La Corte ha già dichiarato che appare ragionevole un termine nazionale di decadenza triennale, che decorra dalla data del pagamento contestato (sentenza dell'11 luglio 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 57 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio nella causa C-126/18 risulta che la prassi nazionale oggetto del procedimento principale, fondata sull'articolo 164, paragrafo 1, del codice di procedura fiscale, consente al soggetto passivo di chiedere il pagamento di interessi per compensare le

perdite che ha subito dall'ultimo periodo di riferimento nel 2005 a causa dell'applicazione della condizione degli «acquisti pagati». Conformemente a tale prassi nazionale, la domanda di pagamento di interessi doveva essere presentata non oltre l'ultimo giorno del quinto anno civile successivo all'entrata in vigore, il 27 settembre 2011, della legge di modifica, la quale ha introdotto una procedura di rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta a causa della condizione degli «acquisti pagati», ossia entro il 31 dicembre 2016.

- 58 Risulta, quindi, che detta prassi nazionale subordina il diritto di chiedere il pagamento degli interessi sull'eccedenza IVA detraibile, trattenuta dallo Stato in violazione del diritto dell'Unione, a un termine di prescrizione quinquennale che decorre dalla data in cui è entrata in vigore la normativa nazionale che ha introdotto una procedura di rimborso relativa a tale eccedenza. Occorre rilevare che una tale prassi nazionale rispetta i requisiti derivanti dal principio di effettività.
- 59 Per quanto concerne, in secondo luogo, il principio di equivalenza, la Corte non dispone di alcun elemento tale da mettere in dubbio la conformità a tale principio della prassi nazionale oggetto del procedimento principale, in quanto la domanda di pagamento di interessi è subordinata allo stesso termine di prescrizione quinquennale, non rilevando che la domanda sia fondata su una violazione del diritto dell'Unione o sull'inosservanza del diritto interno avente un oggetto e una causa analoghi.
- 60 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla seconda parte della settima questione nella causa C-126/18 dichiarando che il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di equivalenza devono essere interpretati nel senso che non ostano alla prassi di uno Stato membro che subordina a un termine di prescrizione quinquennale le domande di pagamento degli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta a causa dell'applicazione di una disposizione nazionale dichiarata contraria al diritto dell'Unione.

#### ***Sulle questioni terza e quarta nella causa C-126/18***

- 61 Con le questioni terza e quarta nella causa C-126/18, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, l'articolo 183 della direttiva IVA nonché il principio di effettività debbano essere interpretati nel senso che ostano a una prassi di uno Stato membro che, anzitutto, subordina alla presentazione di una domanda specifica il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito di interessi dovuto a titolo di rimborso dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, mentre, in altri casi, tali interessi sono riconosciuti d'ufficio e, poi, applica detti interessi a decorrere dallo scadere di un termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione per trattare una domanda di tal genere, e non a decorrere dalla data in cui tale eccedenza si è costituita.
- 62 In via preliminare, occorre rilevare che le questioni in esame riguardano non gli interessi che si applicano sull'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, bensì gli interessi di mora previsti all'articolo 37, paragrafi 4 e 6, del codice di procedura fiscale, che sono applicabili nel caso di ritardo, da parte dell'amministrazione, nel pagamento di un importo il cui rimborso è richiesto dal soggetto passivo. A tal riguardo, dalla decisione di rinvio nella causa C-126/18 risulta che la Dalmandi Mezőgazdasági non ha presentato la sua domanda di rimborso degli interessi sulle eccedenze di detta società, relativi a diversi periodi di riferimento decorsi da dicembre 2005 a giugno 2011, a partire dall'entrata in vigore della legge di modifica che ha introdotto una procedura di rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta dallo Stato ungherese a causa dell'applicazione della condizione degli «acquisti pagati» durante il 2011, bensì soltanto il 30 dicembre 2016. Orbene, la domanda della Dalmandi Mezőgazdasági volta al pagamento di interessi di mora a decorrere da una data anteriore alla presentazione di detta domanda e sino allo scadere del termine di trattazione impartito all'amministrazione, ai sensi dell'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura fiscale, è stata respinta dall'amministrazione tributaria con la motivazione che, in mancanza di una domanda, nessun ritardo può essere imputabile all'amministrazione.

- 63 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 100 delle sue conclusioni, poiché gli interessi di mora previsti all'articolo 37, paragrafi 4 e 6, del codice di procedura fiscale sono dovuti a causa del pagamento tardivo, da parte dell'amministrazione fiscale, di un debito su domanda del soggetto passivo, il versamento di tali interessi è conseguenza diretta non dell'obbligo, ai sensi del diritto dell'Unione, di compensare le perdite derivanti dall'indisponibilità dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, bensì del superamento, da parte dell'amministrazione tributaria, di un termine procedurale previsto dal diritto nazionale, cui essa è soggetta.
- 64 Resta nondimeno che quando, come nel procedimento principale, il debito trae la sua origine dalla violazione del diritto dell'Unione da parte di uno Stato membro, il principio di effettività esige che quest'ultimo corrisponda interessi di mora nel caso di pagamento tardivo di detto debito da parte dell'amministrazione, in mancanza dei quali gli Stati membri non sarebbero indotti a compensare in tempo utile gli effetti di tale violazione subiti dai soggetti passivi.
- 65 Per quanto riguarda le condizioni alle quali tali interessi sono pagati, dalla giurisprudenza richiamata al punto 37 della presente sentenza risulta che, in assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire tali condizioni, nel rispetto segnatamente dei principi di equivalenza e di effettività.
- 66 Per quanto concerne il principio di effettività, unico principio contemplato dalle questioni terza e quarta nella causa C-126/18, la condizione relativa alla presentazione, da parte del soggetto passivo, di una domanda di pagamento degli interessi di mora dovuti nel caso di ritardo nel pagamento, da parte dell'amministrazione, di un debito derivante dalla violazione, da parte dello Stato, del diritto dell'Unione non è tale, di per sé, da rendere praticamente impossibile l'esercizio del diritto al rimborso dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione. Come osservato dal governo ungherese, è mediante la presentazione di una tale domanda che il soggetto passivo comunica all'amministrazione tributaria il proprio credito ed è tale domanda che consente all'amministrazione di verificare l'importo e il fondamento giuridico del credito di cui trattasi.
- 67 Tenuto conto dell'autonomia procedurale di cui dispongono gli Stati membri nel prevedere, nel loro diritto nazionale, le condizioni procedurali concernenti il pagamento di interessi sugli importi di imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione, la condizione relativa alla presentazione, da parte del soggetto passivo, di una domanda di pagamento di interessi di mora dovuti nel caso di ritardo nel pagamento, da parte dell'amministrazione, di un debito derivante dalla violazione, da parte dello Stato, del diritto dell'Unione non è contrario al principio di effettività.
- 68 Di conseguenza, non è contraria al principio di effettività neanche una prassi nazionale che applica l'interesse di mora previsto dal diritto nazionale nel caso di pagamento tardivo, da parte dell'amministrazione tributaria, di un debito dovuto su domanda del soggetto passivo, a decorrere dallo scadere di un termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione tributaria per la trattazione di detta domanda, poco rilevando che il debito sia originato nel contesto del rimborso dell'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione.
- 69 Alla luce di ciò, si deve rispondere alle questioni terza e quarta nella causa C-126/18 dichiarando che il diritto dell'Unione e, in particolare, il principio di effettività devono essere interpretati nel senso che non ostano a una prassi di uno Stato membro che, anzitutto, subordina alla presentazione di una domanda specifica il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito a titolo di rimborso dell'eccedenza IVA trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, mentre, in altri casi, tali interessi sono riconosciuti d'ufficio e, poi, applica detti interessi a decorrere dalla scadenza del termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione per la trattazione di una domanda di tal genere, e non a decorrere dalla data in cui tale eccedenza si è costituita.

***Sulle questioni quinta e sesta nella causa C-126/18***

- 70 Poiché, da un lato, la quinta questione nella causa C-126/18 è posta nell'ipotesi di risposta affermativa della Corte alla quarta questione e, dall'altro lato, la sesta questione in tale causa è posta nell'ipotesi di risposta affermativa della Corte alla quinta questione, non si deve rispondere a tali questioni.

**Sull'ottava questione nella causa C-126/18**

- 71 Con l'ottava questione nella causa C-126/18 il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, l'articolo 183 della direttiva IVA nonché il principio di effettività debbano essere interpretati nel senso che ostano a una prassi di uno Stato membro in base alla quale il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito di interessi dovuto a titolo di rimborso dell'eccedenza IVA detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione può essere concesso, per il periodo durante il quale tale eccedenza si è costituita, solo se dalla dichiarazione del soggetto passivo relativa al periodo durante il quale tale Stato membro ha posto fine a detta violazione del diritto dell'Unione risulti un'eccedenza IVA detraibile.
- 72 A tal riguardo, dalla decisione di rinvio nella causa C-126/18 risulta che la Dalmandi Mezőgazdasági ha ottenuto il pagamento di interessi di mora pari a HUF 7 000 (circa EUR 22) per superamento del termine di trattazione della domanda da essa presentata il 30 settembre 2016 e volta al pagamento degli interessi sull'IVA detraibile eccedente trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, per un periodo successivo alla sua domanda, mentre l'amministrazione tributaria ha rifiutato di versarle tali interessi per quanto riguarda il periodo anteriore alla sua domanda. Inoltre, è pacifico che dalla dichiarazione di detta società relativa al periodo durante il quale lo Stato ungherese ha posto fine a tale violazione del diritto dell'Unione non risultava un'eccedenza IVA detraibile.
- 73 Orbene, come risulta dai punti 67 e 68 della presente sentenza, l'amministrazione tributaria poteva, senza violare il principio di effettività, rifiutare di pagare un tale interesse di mora con riferimento al periodo anteriore alla presentazione della domanda.
- 74 Alla luce di ciò, non è necessario rispondere alla questione se, tenuto conto dei requisiti derivanti da detto principio, l'amministrazione potesse rifiutare il pagamento di un siffatto interesse con riferimento a tale medesimo periodo per una ragione diversa dal ritardo nella presentazione della domanda e vertente sull'assenza di eccedenza IVA detraibile risultante dalla dichiarazione del soggetto passivo relativa al periodo durante il quale lo Stato ungherese ha posto fine a detta violazione del diritto dell'Unione.

**Sulle spese**

- 75 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi ai giudici nazionali, 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:

- 1) **Il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro consistente nel calcolare gli interessi sull'imposta sul valore aggiunto (IVA) detraibile eccedente trattenuta da detto Stato membro oltre un termine ragionevole in violazione del diritto dell'Unione, applicando un tasso corrispondente al tasso di base applicato dalla banca centrale nazionale allorché, da un lato, tale tasso è inferiore a quello che un soggetto passivo diverso da un ente creditizio dovrebbe pagare per prendere in prestito una somma pari a detto importo e, dall'altro lato, gli interessi**

sull'eccedenza IVA di cui trattasi decorrono durante un periodo di riferimento determinato, senza che sia applicato alcun interesse per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria dovuta al trascorrere del tempo a seguito di detto periodo di riferimento sino al pagamento effettivo di tali interessi.

- 2) Il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di equivalenza devono essere interpretati nel senso che non ostano alla prassi di uno Stato membro che subordina a un termine di prescrizione quinquennale le domande di pagamento degli interessi sull'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto detraibile trattenuta a causa dell'applicazione di una disposizione nazionale dichiarata contraria al diritto dell'Unione.
- 3) Il diritto dell'Unione e, in particolare, il principio di effettività devono essere interpretati nel senso che non ostano a una prassi di uno Stato membro che, anzitutto, subordina alla presentazione di una domanda specifica il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito a titolo di rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, mentre, in altri casi, tali interessi sono riconosciuti d'ufficio e, poi, applica detti interessi a decorrere dalla scadenza del termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione per la trattazione di una domanda di tal genere, e non a decorrere dalla data in cui tale eccedenza si è costituita.