

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

6 luglio 2017

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 183 – Principio della neutralità fiscale – Detrazione dell’imposta assolta a monte – Rimborso dell’eccedenza di IVA – Procedura di controllo – Ammenda irrogata al soggetto passivo nel corso di una procedura siffatta – Proroga del termine di rimborso – Esclusione del versamento degli interessi di mora»

Nella causa C-254/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria), con decisione del 24 marzo 2016, pervenuta in cancelleria il 3 maggio 2016, nel procedimento

Glencore Agriculture Hungary Kft., già Glencore Grain Hungary Kft.,

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, A. Rosas e E. Jarašiūnas (relatore),
giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Glencore Agriculture Hungary Kft., già Glencore Grain Hungary Kft., da D. Kelemen e Z. Várszegi, ügyvédek;
- per il governo ungherese, da M. Z. Fehér, G. Koós e A. M. Pálffy, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da J. Vláčil e M. Smolek, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e L. Havas, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 183 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Glencore Agriculture Hungary Kft., già Glencore Grain Hungary Kft. (in prosieguo: la «Glencore»), e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Direzione risorse dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»), in merito al versamento degli interessi di mora sul rimborso dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi dell'articolo 183 della direttiva IVA:

«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.

(...)».

Diritto ungherese

- 4 Come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, l'articolo 37, paragrafo 4, dell'adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [legge recante il codice di procedura tributaria XCII del 2003, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.)]; in prosieguo: il «codice di procedura tributaria»], prevede che la scadenza della concessione di un sostegno al bilancio dovuto a un contribuente è disciplinata dagli allegati della legge medesima o da una legge speciale. Il sostegno al bilancio e l'IVA domandata devono essere concessi a decorrere dalla data di ricevimento della domanda o della dichiarazione e, al più tardi, rispettivamente, entro 30 giorni e entro 75 giorni successivi alla data in cui divengono esigibili. Qualora l'amministrazione tributaria riconosca il sostegno al bilancio, la concessione di detto sostegno avviene entro i 30 giorni successivi all'entrata in vigore della decisione adottata al riguardo.
- 5 L'articolo 37, paragrafo 4, lettera c), del codice di procedura tributaria prevede che, se il controllo della regolarità della domanda di concessione è stato avviato entro 30 giorni dalla data di ricevimento della domanda (dichiarazione) e, a seguito di ostacoli al controllo, è stata inflitta un'ammenda o l'interessato è stato oggetto di un ordine di comparizione, il termine di concessione è calcolato a decorrere dal giorno della notifica del verbale.

- 6 Ai sensi dell'articolo 37, paragrafo 6, del codice di procedura tributaria, quando l'amministrazione finanziaria provvede tardivamente al rimborso, essa versa un interesse di importo equivalente agli interessi di mora per ciascun giorno di ritardo. Tuttavia, anche in caso di ritardata esecuzione, nessun interesse è dovuto quando il mancato rimborso è dovuto a una carenza di diligenza del contribuente o della persona tenuta a comunicare le necessarie informazioni.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 7 La Glencore è un'impresa soggetta all'IVA che opera nel settore del commercio dei cereali. Essa ha presentato all'amministrazione tributaria una domanda di rimborso di un'eccedenza di IVA pari a 4 485 975 000 fiorini ungheresi (HUF) (circa EUR 12,4 milioni) per il mese di settembre 2011 a titolo dell'IVA assolta a monte.
- 8 A seguito di tale domanda e preliminarmente al rimborso domandato, l'amministrazione tributaria ha avviato una procedura di controllo della regolarità della suddetta domanda. Nell'ambito di una procedura siffatta, l'amministrazione tributaria ha chiesto più volte alla Glencore di trasmetterle taluni dati e ha inflitto a quest'ultima tre ammende vista la tardività delle risposte date a talune delle suddette richieste, dal momento che, ad avviso della citata amministrazione, i ritardi constatati avrebbero ostacolato lo svolgimento della suddetta procedura.
- 9 Il 13 novembre 2013 l'amministrazione tributaria ha versato alla Glencore un importo pari a HUF 1 858 301 000 (circa EUR 5,9 milioni) a titolo di parziale rimborso dell'eccedenza di IVA. La citata impresa ha chiesto a tale amministrazione di versarle un importo pari a HUF 411 910 990 (circa EUR 1,3 milioni), che rappresentava gli interessi di mora per il periodo compreso tra il 4 dicembre 2011, data in cui, ad avviso della Glencore, era scaduto il termine per rimborsare l'eccedenza di IVA, e il 13 novembre 2013.
- 10 L'amministrazione tributaria ha respinto la suddetta domanda per il motivo che era stata inflitta un'ammenda alla Glencore per aver ostacolato il controllo della regolarità della domanda di rimborso e che, quindi, ai sensi della normativa ungherese applicabile, il termine per rimborsare l'eccedenza di IVA e, se del caso, gli interessi di mora dovevano essere calcolati a decorrere dal giorno della notifica del verbale che riprendeva le conclusioni di tale controllo. Pertanto, ad avviso di detta amministrazione, non doveva essere constatata alcuna tardività del rimborso e, dal momento che lo svolgimento del controllo e il rimborso dell'eccedenza di IVA erano stati ostacolati dalla mancata comunicazione dei dati richiesti, la Glencore non aveva il diritto di beneficiare di interessi di mora.
- 11 Il 5 novembre 2015 la Glencore ha proposto, dinanzi al Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria), ricorso avverso la decisione dell'amministrazione tributaria recante rigetto della sua domanda.
- 12 Dinanzi a tale giudice la Glencore ha sostenuto che la normativa ungherese, ai sensi della quale il pagamento di interessi di mora è calcolato a decorrere dalla notifica del verbale con cui si chiude la procedura di controllo del rimborso dell'eccedenza di IVA, viola il diritto dell'Unione, segnatamente i principi di proporzionalità, della certezza del diritto e della neutralità fiscale. La procedura di controllo controversa nel procedimento principale sarebbe durata oltre due anni, per motivi legati non alla tardiva comunicazione

dei documenti richiesti, bensì principalmente all'agire dell'amministrazione tributaria. Inoltre, quest'ultima avrebbe imposto alla Glencore di fornirle quantità significative di dati nelle prime due settimane della suddetta procedura di controllo, concedendole, in relazione a ciascuna richiesta, solo tre giorni lavorativi per la trasmissione di tali dati. Ad avviso della Glencore, l'amministrazione tributaria avrebbe dovuto effettuare il rimborso dell'IVA domandato nel termine di 45 giorni previsto all'articolo 37 del codice di procedura tributaria per le domande eccedenti HUF 500 000 (circa EUR 1 600). In assenza di siffatto rimborso, la suddetta amministrazione sarebbe stata tenuta a versargli interessi di mora. Il principio della neutralità fiscale imporrebbe che il soggetto passivo possa ottenere il rimborso dell'eccedenza di IVA entro un termine ragionevole e gli atti procedurali delle autorità tributarie non potrebbero incidere sul momento in cui deve avvenire il suddetto rimborso.

- 13 L'amministrazione tributaria ha chiesto che sia respinto il ricorso della Glencore, facendo valere che l'irrogazione di ammende per tardiva comunicazione dei documenti necessari ai fini del controllo fiscale è dovuta alla condotta colposa della Glencore e che la negligenza di quest'ultima ha determinato la proroga del termine di rimborso dell'eccedenza di IVA.
- 14 Il giudice del rinvio rileva che la Corte ha già dichiarato che ai sensi del principio della neutralità fiscale è escluso che gli Stati membri subordinino il rimborso dell'eccedenza di IVA a condizioni che comporterebbero un onere aggiuntivo per i soggetti passivi incidendo sulla loro situazione finanziaria, che gli Stati membri devono garantire che il suddetto rimborso avvenga entro un termine ragionevole e che le relative modalità non determinino esse stesse un rischio finanziario per il soggetto passivo. La Corte avrebbe del pari considerato che i soggetti passivi ai quali è stata rimborsata un'eccedenza di IVA entro un termine che non può essere qualificato come ragionevole hanno diritto alla concessione di interessi di mora e che spetta all'ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro definire le condizioni in cui tali interessi devono essere versati, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività.
- 15 Il giudice del rinvio ritiene, però, che la giurisprudenza della Corte non contenga indicazioni sufficientemente chiare, in particolare, per quanto riguarda le conseguenze di ammende inflitte dall'amministrazione tributaria, come quelle controverse nel procedimento principale. Esso considera che il rimborso alla Glencore dell'eccedenza di IVA entro un termine di circa due anni, anziché del normale termine di 45 giorni, costituisce una violazione del principio di proporzionalità e che, di conseguenza, dovrebbe essere accolta la domanda di versamento di interessi di mora presentata dalla suddetta impresa. Il citato giudice ritiene che tale principio sia violato altresì dal fatto che l'amministrazione tributaria, abusando di un'interpretazione letterale della normativa nazionale in esame, possa protrarre verifiche fiscali per un periodo illimitato mediante l'irrogazione di un'ammenda al soggetto passivo per inadempimento dell'obbligo di comunicare dati senza essere tenuta a versare siffatti interessi.
- 16 In tali circostanze, il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
 - «1) Se l'articolo 183 della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale in base alla quale il termine per il rimborso dell'eccedenza di IVA è prorogato sino al giorno della notifica del verbale redatto a seguito di una verifica nel caso in cui, nell'ambito della verifica fiscale avviata

entro trenta giorni dal ricevimento della richiesta di rimborso, è stata comminata al soggetto passivo un'ammenda per mancato adempimento.

- 2) Se, tenuto conto dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, l'articolo 183 della direttiva IVA osti a una normativa nazionale che, in caso di ritardata concessione di un importo, esclude il versamento di interessi di mora nel caso in cui, nell'ambito della verifica relativa alla concessione del suddetto importo, il soggetto passivo sia stato sanzionato dall'autorità rispetto all'obbligo di collaborazione benché la verifica, durata diversi anni, si sia protratta a lungo per ragioni che non sono imputabili prevalentemente al soggetto passivo.
- 3) Se l'articolo 183 della [direttiva IVA] e il principio di effettività debbano essere interpretati nel senso che la richiesta 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 cosicché la violazione del diritto dell'Unione è sufficiente per azionare un diritto al riconoscimento di interessi dinanzi ai giudici e alle altre autorità degli Stati membri.
- 4) Qualora il giudice del rinvio, tenendo conto della risposta fornita alle questioni che precedono, dovesse concludere nel procedimento principale che la normativa nazionale dello Stato membro è contraria all'articolo 183 della direttiva IVA, se detto giudice agisca in maniera conforme al diritto dell'Unione nel ritenere che il rifiuto di riconoscere interessi di mora nelle decisioni delle autorità degli Stati membri contrasti con l'articolo 183 della direttiva IVA».

Sulle questioni pregiudiziali

- 17 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale, quando l'amministrazione tributaria avvia una procedura di verifica fiscale ed è irrogata un'ammenda a un soggetto passivo per mancata cooperazione, la data del rimborso dell'eccedenza di IVA può essere differita sino alla notifica, a tale soggetto passivo, del verbale della suddetta verifica e può essere negato il versamento degli interessi di mora, anche allorché la durata della procedura di verifica fiscale è eccessiva e non è interamente imputabile alla condotta del soggetto passivo. Nel caso di risposta affermativa, il giudice del rinvio chiede a quali obblighi esso sia tenuto, alla luce del diritto dell'Unione, onde statuire sulla controversia di cui al procedimento principale.
- 18 Occorre ricordare, in via preliminare, che, sebbene l'articolo 183 della direttiva IVA non preveda l'obbligo di versare interessi sull'eccedenza di IVA a credito né il dies a quo di decorrenza degli interessi stessi, tale circostanza non consente, di per sé, di concludere che l'articolo medesimo debba essere interpretato nel senso che le modalità stabilite dagli Stati membri ai fini del rimborso dell'eccedenza di IVA siano dispensate da qualsivoglia controllo riguardo al diritto dell'Unione (sentenze del 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, punti 27 e 28, nonché del 24 ottobre 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, punto 19).
- 19 Infatti, dalla giurisprudenza della Corte risulta che talune norme specifiche al cui rispetto gli Stati membri sono tenuti nell'attuazione del diritto al rimborso dell'eccedenza di IVA discendono dall'articolo 183 della direttiva IVA, interpretato alla luce del contesto e dei

principi generali che disciplinano il settore dell'IVA (v. sentenza del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

- 20 In tal senso, la Corte ha dichiarato che le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA attuate da uno Stato membro non devono ledere il principio della neutralità fiscale gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta. In particolare, le suddette modalità devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (sentenze del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 33, e del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria, C-274/10, EU:C:2011:530, punto 45, nonché ordinanza del 17 luglio 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, non pubblicata, EU:C:2014:2127, punto 31).
- 21 Detto termine può essere prorogato, in linea di principio, affinché sia svolta una verifica fiscale, senza che un termine così prorogato debba essere considerato irragionevole, sempreché la proroga non vada al di là di quanto sia necessario ai fini della proficua conclusione della procedura di verifica (sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 53).
- 22 Quando il rimborso al soggetto passivo dell'eccedenza di IVA ha luogo al di là di un termine ragionevole, il principio della neutralità del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie così generate, a svantaggio del soggetto passivo, dall'indisponibilità delle somme di denaro di cui trattasi siano compensate dal pagamento d'interessi di mora (sentenza del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, punto 23).
- 23 Risulta del pari dalla giurisprudenza della Corte che un regime di calcolo degli interessi dovuti dal tesoro pubblico che non assuma come dies a quo il giorno in cui l'eccedenza dell'IVA avrebbe dovuto essere normalmente rimborsata ai sensi della direttiva IVA risulta, in linea di principio, contrario alle esigenze dettate dall'articolo 183 della direttiva medesima (sentenze del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 51, e del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, punto 24).
- 24 Inoltre, è opportuno rilevare che una normativa che riconosce alle autorità tributarie la facoltà di avviare una verifica fiscale in qualsiasi momento, incluso in un momento vicino alla scadenza del rimborso dell'eccedenza di IVA, consentendo in tal modo di prorogare in modo significativo il termine per effettuare quest'ultimo, non solo espone il soggetto passivo a svantaggi pecuniari, ma ha anche come conseguenza di non consentire a quest'ultimo di prevedere la data a decorrere dalla quale potrà disporre dei fondi corrispondenti all'eccedenza di IVA, il che costituisce per il medesimo un onere supplementare (v. ordinanza del 21 ottobre 2015, Kovozber, C-120/15, non pubblicata, EU:C:2015:730, punto 27).
- 25 Dalle suesposte considerazioni consegue che, in una situazione come quella controversa nel procedimento principale, se è pur vero che il termine di rimborso dell'eccedenza di IVA può essere prorogato sino alla data di notifica al soggetto passivo del verbale che chiude la procedura di verifica fiscale della quale esso era oggetto, ciò si verifica a condizione che la suddetta procedura non determini la proroga di tale termine al di là di quanto è necessario ai fini della proficua conclusione di detta procedura. Nell'ipotesi in

cui la durata di quest'ultima sia eccessiva, il soggetto passivo non può essere privato degli interessi di mora.

- 26 Poiché il giudice del rinvio si interroga, a tal riguardo, sull'incidenza della condotta del soggetto passivo, la cui carenza di diligenza nella procedura di verifica fiscale è stata sanzionata con ammende, si deve rilevare che è vero, come fa valere il governo ungherese, che non può essere ammessa una situazione in cui un soggetto passivo che, rifiutando di collaborare con l'amministrazione fiscale e ostacolando, in tal modo, lo svolgimento della procedura di verifica, abbia causato il ritardo del rimborso dell'eccedenza di IVA, possa chiedere il versamento di interessi dovuti al suddetto ritardo.
- 27 Tuttavia, non possono essere considerate compatibili con le esigenze derivanti dal principio della neutralità fiscale le normative o prassi nazionali ai sensi delle quali il mero fatto che il soggetto passivo sia stato condannato a un'ammenda che sanzioni la sua carenza di diligenza nella verifica fiscale della quale era oggetto consenta all'amministrazione tributaria di prorogare la suddetta verifica per un periodo non giustificato da tale carenza di diligenza, senza dovergli corrispondere interessi di mora.
- 28 Pertanto, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, si deve valutare, al fine di determinare se sono dovuti interessi di mora e, se del caso, il dies a quo del diritto ai suddetti interessi, la parte della durata della procedura di verifica fiscale che è imputabile alla condotta del soggetto passivo.
- 29 Nel caso di specie, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che il primo rimborso parziale dell'eccedenza di IVA riguardante il mese di settembre 2011 ha avuto luogo solo il 13 novembre 2013, ossia quasi due anni dopo la scadenza del termine di rimborso normalmente previsto dalla normativa ungherese.
- 30 La Glencore rileva, nelle sue osservazioni scritte, che l'amministrazione tributaria ha avviato la procedura di controllo della legittimità della sua domanda di rimborso dell'eccedenza di IVA in un momento molto vicino allo scadere del termine previsto dalla normativa ungherese per il suddetto rimborso. Tale società fa altresì osservare che l'amministrazione tributaria le ha inflitto una prima ammenda 41 giorni dopo il deposito della sua dichiarazione IVA, mentre il primo rimborso parziale, controverso dinanzi al giudice del rinvio, è stato effettuato 755 giorni dopo il deposito della suddetta dichiarazione e che la notifica del verbale contenente le constatazioni della verifica fiscale svolta è avvenuta 539 giorni dopo l'ultima richiesta dell'amministrazione tributaria volta a che la società trasmettesse alcuni documenti.
- 31 Il giudice del rinvio espone che la normativa ungherese non prevede che si prenda in considerazione, onde valutare se sono dovuti interessi di mora, l'effettiva incidenza, sulla durata della procedura di verifica fiscale, della condotta del soggetto passivo cui è stata irrogata un'ammenda. Esso indica altresì che l'amministrazione tributaria può proseguire, se del caso, siffatta procedura per un lungo periodo, senza essere tenuta a versare interessi di mora al soggetto passivo.
- 32 In caso di avvio di della procedura di controllo e di irrogazione di un'ammenda a un soggetto passivo nel corso della suddetta procedura, risulta che detta normativa nazionale può avere l'effetto di privare quest'ultimo dei fondi corrispondenti all'eccedenza di IVA per un lungo periodo e di impedirgli di prevedere la data a decorrere dalla quale potrà disporre di tali fondi, nonché di negargli il diritto agli interessi di mora.

- 33 Siffatta normativa non è conforme alle esigenze derivanti dal principio della neutralità fiscale richiamate ai punti da 20 a 22 della presente sentenza, sulla base delle quali l'eccedenza di IVA deve essere rimborsata entro un termine ragionevole e, se così non avviene, le perdite pecuniarie così generate a danno del soggetto passivo devono essere compensate dal pagamento di interessi di mora.
- 34 Per quanto riguarda gli obblighi del giudice del rinvio, occorre ricordare che, nell'applicare il diritto interno, i giudici nazionali sono tenuti ad interpretarlo per quanto possibile alla luce del testo e dello scopo della direttiva in questione, così da conseguire il risultato perseguito da quest'ultima e conformarsi pertanto all'articolo 288, terzo comma, TFUE. Detto obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale attiene infatti al sistema del Trattato FUE, in quanto permette ai giudici nazionali di assicurare, nell'ambito delle rispettive competenze, la piena efficacia del diritto dell'Unione quando risolvono le controversie ad essi sottoposte (v., in particolare, sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 Secondo una giurisprudenza del pari costante, il giudice nazionale, essendo incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme del diritto dell'Unione, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi contraria disposizione nazionale, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (sentenza del 5 luglio 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alle questioni sottoposte dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, ai sensi della quale, quando l'amministrazione tributaria avvia una procedura di verifica fiscale ed è irrogata un'ammenda a un soggetto passivo per mancata cooperazione, la data del rimborso dell'eccedenza di IVA può essere differita sino alla notifica, a tale soggetto passivo, del verbale della suddetta verifica e può essere negato il versamento degli interessi di mora, anche allorché la durata della procedura di verifica fiscale è eccessiva e non è interamente imputabile alla condotta del soggetto passivo.

Sulle spese

- 37 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

Il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, ai sensi della quale, quando l'amministrazione tributaria avvia una procedura di verifica fiscale ed è irrogata un'ammenda a un soggetto passivo per mancata cooperazione, la data del rimborso dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto può essere differita sino alla notifica, a tale soggetto passivo, del verbale della suddetta verifica e può essere negato il versamento degli

interessi di mora, anche allorché la durata della procedura di verifica fiscale è eccessiva e non è interamente imputabile alla condotta del soggetto passivo.