



[Pagina iniziale](#) > [Formulario di ricerca](#) > [Elenco dei risultati](#) > **Documenti**



Lingua del documento : ECLI:EU:C:2024:147

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

22 febbraio 2024 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposte riscosse in violazione del diritto dell’Unione – Obbligo di rimborsare l’imposta sul valore aggiunto (IVA) e di pagare interessi sull’importo di quest’ultima – Rimborso riconducibile ad errori commessi nella contabilità del soggetto passivo – Rimborso riconducibile alla modifica retroattiva delle modalità di calcolo dell’IVA detraibile relativa alle spese generali del soggetto passivo»

Nella causa C-674/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal rechtbank Gelderland (Tribunale del Gelderland, Paesi Bassi), con decisione del 26 ottobre 2022, pervenuta in cancelleria il 31 ottobre 2022, nel procedimento

Gemeente Dinkelland

contro

Ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da C. Lycourgos (relatore), presidente di sezione, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot, S. Rodin e L.S. Rossi, giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

per il Gemeente Dinkelland, da D. van der Zijden, consulente fiscale;

per il governo dei Paesi Bassi, da M.K. Bulterman e J.M. Hoogveld, in qualità di agenti;

per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e W. Roels, 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

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione del diritto dell’Unione in materia di obbligo per gli Stati membri di versare interessi sull’importo dell’imposta sul valore aggiunto (IVA) rimborsato che è stato riscosso in violazione del diritto dell’Unione.

Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra il Gemeente Dinkelland (Comune di Dinkelland, Paesi Bassi) e l’ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle (esattore delle imposte/Grandi imprese, ufficio di Zwolle, Paesi Bassi) (in prosieguo: l’«amministrazione tributaria»), in merito al rifiuto di quest’ultimo di versare al Comune di Dinkelland interessi di riscossione su un importo IVA di cui detto comune ha ottenuto il rimborso.

Contesto normativo

Diritto dell’Unione

L’articolo 9 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:

«1. Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un’attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

2. Oltre alle persone di cui al paragrafo 1, si considera soggetto passivo ogni persona che effettui a titolo occasionale la cessione di un mezzo di trasporto nuovo spedito o trasportato a destinazione dell’acquirente dal venditore, dall’acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma nel territorio della Comunità».

L’articolo 168 di tale direttiva è così formulato:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall’importo dell’imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

l’IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

l’IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all’articolo 18, lettera a), e all’articolo 27;

l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i); l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22; l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

L'articolo 173 di detta direttiva così prevede:

«1. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione di cui agli articoli 168, 169 e 170, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

Il prorata di detrazione è determinato (...) per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo.

2. Gli Stati membri possono adottare le misure seguenti:

(...)

autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;

(...)».

Ai sensi dell'articolo 183 della stessa direttiva:

«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».

L'articolo 203 della direttiva IVA è del seguente tenore:

«L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

L'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva di cui trattasi così dispone:

«Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

Diritto dei Paesi Bassi

L'articolo 28c dell'Invorderingswet 1990 (legge del 1990 sulla riscossione dei tributi) (in prosieguo: la «legge sulla riscossione») prevede quanto segue:

«1. Se il percettore è tenuto, in forza di una decisione dell'ispettore, a rimborsare l'importo di un tributo in quanto l'importo in questione è stato riscosso in violazione del diritto dell'Unione, gli interessi di riscossione sono versati al contribuente dietro sua richiesta.

2. Gli interessi di riscossione, di cui al paragrafo 1, si calcolano su base semplice per il periodo che inizia il giorno successivo a quello in cui l'imposta o la tassa è stata pagata, assolta o versata e termina il giorno precedente a quello del rimborso e sono calcolati sull'importo da rimborsare o rimborsato al contribuente. In deroga alla prima frase, gli interessi di riscossione di cui al paragrafo 1 non sono calcolati sui giorni per i quali sono pagati interessi tributari ai sensi del capo VA [dell'Algemene wet inzake rijksbelastingen (legge generale sui tributi statali)] o per i quali sono pagati interessi di riscossione in forza dell'articolo 28b.

(...)».

A norma dell'articolo 30ha dell'Algemene wet inzake rijksbelastingen (legge generale sui tributi statali), se una decisione di rimborso non è adottata entro un termine di otto settimane dal ricevimento della domanda di rimborso, sono concessi interessi per il periodo che inizia otto settimane dopo il ricevimento della domanda di rimborso e termina quattordici giorni dopo la data della decisione di rimborso. Qualora il rimborso sia collegato a una presa di posizione dell'amministrazione tributaria in merito al pagamento del tributo assolto mediante dichiarazione, sono versati anche gli interessi per il periodo che inizia il giorno successivo al giorno del pagamento e termina quattordici giorni dopo la data della decisione di rimborso. Negli altri casi non è necessario il versamento di interessi.

La Wet op het BTW-compensatiefonds (legge sul fondo di compensazione dell'IVA) si applica solo ai comuni, alle province e agli enti pubblici regionali autorizzati a rilasciare concessioni di trasporto pubblico. In forza di tale legge, i summenzionati soggetti pubblici hanno diritto ad un contributo del fondo di compensazione dell'IVA (in prosieguo: il «FCI») per compensare l'IVA relativa ai beni e ai servizi da essi utilizzati nell'ambito di attività non economiche.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

Il comune di Dinkelland svolge al contempo attività non economiche, in particolare atti che compie in quanto pubblica autorità, e attività economiche, ove queste ultime possono essere soggette all'IVA o esenti.

Per quanto riguarda le sue attività economiche, il comune di Dinkelland è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA. Pertanto, sempreché siano soddisfatte le condizioni previste all'articolo 168 di tale direttiva, tale comune ha il diritto di detrarre l'IVA che gli è stata addebitata dai suoi fornitori di beni e di servizi.

Per quanto riguarda le sue attività non economiche, il comune di Dinkelland non è considerato soggetto passivo dell'IVA e, pertanto, non beneficia del diritto alla detrazione dell'IVA a monte, ma ha diritto ad un contributo del FCI, che gli consente di compensare l'IVA pagata o da esso dovuta.

Pertanto, per ciascuna fattura che gli viene rilasciata e sulla quale figura l'IVA, tale comune deve determinare se il bene acquistato o la prestazione acquistata siano imputabili a un'attività non economica o a un'attività economica e, in quest'ultimo caso, se esso benefici del diritto alla detrazione dell'IVA a monte.

Le spese generali di detto comune, che non possono essere direttamente imputate ad una determinata attività, possono dar luogo, in parte, ad una detrazione dell'IVA e, per un'altra parte, ad un contributo del FCI. L'entità rispettiva di tale detrazione e di tale contributo è stabilita dal comune di Dinkelland, sulla base della sua contabilità, applicando un criterio di ripartizione dell'imposta a monte.

Per gli anni dal 2012 al 2016, detto comune ha assolto l'IVA e ha ricevuto contributi dal FCI sulla base delle dichiarazioni da esso effettuate.

A seguito di modifiche apportate alla normativa nazionale sulla contabilità dei comuni, applicabili a partire dal 14 aprile 2016, nonché della modifica della qualificazione fiscale di alcune delle sue attività, il comune di Dinkelland ha

elaborato un nuovo criterio di ripartizione dell'IVA assolta a monte, in applicazione del quale è stato ridotto il diritto al contributo del FCI ed è stato aumentato il diritto alla detrazione di tale IVA.

Peraltro, tale comune ha fatto procedere ad un esame della sua contabilità, che ha evidenziato errori nella qualificazione di talune prestazioni da esso fornite e nell'iscrizione di taluni movimenti in addebito o accredito.

Le rettifiche apportate alla contabilità del comune di Dinkelland per questi due motivi hanno comportato un nuovo calcolo dell'IVA dovuta e dell'IVA a monte detraibile per gli anni dal 2012 al 2016. Su tale base, il 29 settembre 2017, detto comune ha chiesto il rimborso di una parte dell'importo dell'IVA pagata per tali anni.

Con una decisione del 1° luglio 2020, l'amministrazione tributaria ha concesso il rimborso dell'importo richiesto, per un totale di EUR 705 943. Sulla base dell'articolo 30ha della legge generale sui tributi statali, l'amministrazione tributaria ha altresì concesso interessi tributari per un importo di EUR 75 498, calcolati sull'importo rimborsato, per il periodo che inizia otto settimane dopo il ricevimento della richiesta di rimborso e termina quattordici giorni dopo la notifica della decisione di rimborso.

Il 31 luglio 2020, il comune di Dinkelland ha chiesto il versamento degli interessi di riscossione previsti dall'articolo 28c della legge sulla riscossione, calcolati sull'importo rimborsato, per un periodo che inizia alla data di pagamento dell'IVA. L'amministrazione tributaria ha respinto tale domanda con decisione del 9 settembre 2020, confermata con decisione del 15 luglio 2021, recante rigetto del reclamo di tale comune.

Il comune di Dinkelland ha proposto ricorso avverso quest'ultima decisione dinanzi al rechtbank Gelderland (Tribunale del Gelderland, Paesi Bassi), che è il giudice del rinvio.

Tale giudice rileva che l'amministrazione tributaria non ha applicato l'articolo 28c della legge sulla riscossione, emanata a seguito della sentenza del 18 aprile 2013, Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250), che prevede che, in caso di rimborso di un tributo riscosso in violazione del diritto dell'Unione, debbano essere corrisposti al soggetto passivo gli interessi per un periodo che inizia il giorno successivo al pagamento di tale tributo.

Contrariamente all'amministrazione tributaria, il giudice del rinvio ritiene che un rimborso riconducibile ad un aumento dell'IVA a monte la cui detrazione non è stata richiesta in precedenza riguardi effettivamente un importo «riscosso», ai sensi dell'articolo 28c della legge sulla riscossione. Ciò premesso, detto giudice si chiede se l'importo rimborsato nel caso di specie sia stato riscosso in violazione del diritto dell'Unione.

Secondo detto giudice, l'amministrazione tributaria non può essere ritenuta responsabile degli errori commessi nella contabilità del comune di Dinkelland. Tuttavia, dal punto 56 della sentenza del 28 aprile 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e a. (C-415/20, C-419/20 e C-427/20, EU:C:2022:306), emergerebbe che l'obbligo di versare interessi sull'importo rimborsato discende dall'indisponibilità, per un certo periodo, dell'importo indebitamente versato, indipendentemente dall'eventuale colpa del soggetto passivo.

Per quanto riguarda la modifica del criterio di ripartizione dell'IVA assolta a monte, il giudice del rinvio si chiede se, poiché il rimborso dell'importo IVA riconducibile a tale modifica deriva essenzialmente dal cambiamento delle norme contabili applicabili ai comuni, l'indisponibilità di detto importo possa essere considerata come derivante da una violazione del diritto dell'Unione.

Alla luce di quanto sopra, il rechtbank Gelderland (Tribunale del Gelderland) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

Se la norma giuridica secondo cui sono dovuti interessi moratori in caso di diritto alla restituzione di un'imposta riscossa in violazione del diritto dell'Unione debba essere interpretata nel senso che, nel caso in cui a un soggetto passivo sia concessa la restituzione dell'imposta sul valore aggiunto, a detto soggetto passivo devono essere rimborsati interessi moratori nella situazione in cui:

la restituzione è dovuta ad errori nell'amministrazione del soggetto passivo, come descritti nella presente sentenza, e per i quali all'Ispettore non può essere mosso alcun addebito;

la restituzione è dovuta ad un ricalcolo del criterio di ripartizione per la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto sulle spese generali, nelle circostanze descritte nella presente sentenza.

In caso di risposta affermativa alla prima questione, con decorrenza da che giorno esista in tali casi il diritto al rimborso degli interessi moratori».

Sulle questioni pregiudiziali

Con le sue due questioni, alle quali occorre rispondere congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che obbliga a versare ad un soggetto passivo interessi a decorrere dal pagamento di un importo IVA, che è successivamente rimborsato dall'amministrazione tributaria, qualora tale rimborso sia dovuto, in parte, all'accertamento che tale soggetto passivo, a seguito di errori commessi nella sua contabilità, non ha pienamente esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte per gli anni considerati e, in parte, ad una modifica, con effetto retroattivo, delle modalità di calcolo dell'IVA detraibile relativa alle spese generali di detto soggetto passivo.

Qualora uno Stato membro abbia prelevato tributi in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i singoli hanno diritto al rimborso non solo del tributo indebitamente riscosso, ma altresì degli importi pagati a questo Stato o da esso tratti in rapporto diretto con tale tributo. Ciò include anche le perdite costituite dall'indisponibilità di somme di denaro a seguito del pagamento anticipato delle imposte (sentenze del 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 205, e del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

Da tale giurisprudenza risulta che il principio dell'obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire, con gli interessi, gli importi dei tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione discende dal diritto dell'Unione medesimo (sentenza del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

In una situazione di restituzione di un tributo riscosso da uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione, il principio di effettività esige che le norme nazionali relative, in particolare, al calcolo degli interessi eventualmente dovuti non finiscano per privare il soggetto passivo di un risarcimento adeguato per la perdita derivante dal pagamento indebito del tributo (v., in tal senso, sentenze del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10,

EU:C:2012:478, punto 29, e del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

Tale perdita dipende, in particolare, dalla durata dell'indisponibilità della somma indebitamente versata in violazione del diritto dell'Unione e si verifica quindi, in linea di principio, nel periodo intercorrente tra la data dell'indebito versamento del tributo in questione e la data della sua restituzione (sentenza del 18 aprile 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punto 28).

Di conseguenza, al fine di determinare se il diritto dell'Unione imponga il versamento degli interessi a un soggetto passivo a partire dal momento del pagamento di un importo IVA successivamente rimborsato, occorre verificare se tale importo debba essere considerato come «riscosso in violazione del diritto dell'Unione», ai sensi della giurisprudenza citata ai punti da 30 a 33 della presente sentenza.

In primo luogo, un importo IVA riscosso per il fatto che il soggetto passivo non ha esercitato il suo diritto a detrazione costituisce un importo «riscosso» o «prelevato».

In secondo luogo, per quanto riguarda la nozione di «violazione del diritto dell'Unione», anzitutto, quando il soggetto passivo fattura l'IVA per errore, tale IVA viene addebitata non in violazione del diritto dell'Unione, bensì ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA, il quale prevede che chiunque indichi l'IVA in una fattura è tenuto a pagare l'imposta indicata in tale fattura (v., in tal senso, sentenza del 13 ottobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

Peraltro, in forza dell'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva IVA, ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare. Pertanto, l'amministrazione tributaria non agisce in violazione del diritto dell'Unione quando riscuote un importo IVA sulla base di tale dichiarazione, anche se il soggetto passivo, per ragioni a lui proprie, non vi ha fatto figurare i dati necessari per accertare la portata del suo diritto a detrazione, previsto all'articolo 168 di tale direttiva, e non ha quindi esercitato tale diritto.

Pertanto, un importo IVA non può essere considerato riscosso «in violazione del diritto dell'Unione» per il motivo che il soggetto passivo, per errore, non ha esercitato il suo diritto a detrazione.

Inoltre, un importo IVA rimborsato a causa della modifica, con effetto retroattivo, delle modalità di calcolo dell'IVA detraibile relativa alle spese generali di un soggetto passivo può essere considerato riscosso «in violazione del diritto dell'Unione», ai sensi della giurisprudenza menzionata ai punti da 30 a 33 della presente sentenza, solo se le modalità iniziali di tale calcolo, che hanno giustificato la riscossione di tale importo, sono incompatibili con il diritto dell'Unione a causa della normativa nazionale applicabile o di un requisito dell'amministrazione tributaria.

A tal riguardo, occorre osservare che, in forza dell'articolo 168 della direttiva IVA, l'IVA versata a monte è detraibile solo quando i beni o i servizi per i quali essa è stata versata sono utilizzati ai fini di operazioni soggette ad imposta.

Orbene, gli importi IVA assolti a monte per le spese generali corrispondono all'acquisto di beni e servizi utilizzati per l'insieme delle attività del soggetto passivo.

Pertanto, occorre distinguere, da un lato, la ripartizione di tali importi IVA a seconda che le spese generali si riferiscano ad attività economiche o ad attività non economiche e, dall'altro, quando tali spese si riferiscono ad attività economiche, la loro ripartizione a seconda che si riferiscano ad operazioni soggette ad imposta, che danno diritto a detrazione o ad operazioni esenti, che non danno diritto a detrazione.

Per quanto riguarda la ripartizione degli importi IVA assolti a monte a seconda che le spese corrispondenti si riferiscano ad attività economiche o non economiche, va ricordato che l'IVA gravante a monte sull'acquisto di beni e servizi da parte di un soggetto passivo non può dare diritto a detrazione nella misura in cui tali beni e servizi siano stati utilizzati per attività che, data la loro natura non economica, non rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 16 settembre 2021, Balgarska natsionalna televizija, C-21/20, EU:C:2021:743, punto 54 e giurisprudenza ivi citata).

Le disposizioni della direttiva IVA non contengono norme relative ai metodi o ai criteri che gli Stati membri sono tenuti ad applicare quando adottano disposizioni che consentano una ripartizione degli importi IVA assolti a monte a seconda che le spese corrispondenti si riferiscano ad attività economiche o ad attività non economiche (v., per analogia, sentenza del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 33).

Ciò posto, e affinché i soggetti passivi possano effettuare i calcoli necessari, spetta agli Stati membri stabilire metodi e criteri appropriati a tale scopo, nel rispetto dei principi sottesi al sistema comune dell'IVA (v., per analogia, sentenza del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 34).

Gli Stati membri devono pertanto esercitare il loro potere discrezionale in modo da garantire che la detrazione sia effettuata soltanto per il prorata dell'IVA relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione. Essi devono perciò vigilare affinché il calcolo del prorata tra attività economiche e attività non economiche rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (v., per analogia, sentenza del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 37).

Nell'esercizio del loro potere discrezionale, gli Stati membri sono autorizzati ad applicare, se del caso, ogni criterio di ripartizione appropriato (v., per analogia, sentenza del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 38).

Per quanto riguarda la ripartizione degli importi IVA assolti a monte a seconda che le spese corrispondenti si riferiscano ad operazioni che danno diritto a detrazione o ad operazioni che non danno tale diritto, dall'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva IVA risulta che la detrazione è ammessa solo per il prorata dell'IVA relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione. A norma dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della suddetta direttiva, gli Stati membri possono autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi.

Pertanto, a condizione che siano rispettati i requisiti indicati ai punti da 43 a 48 della presente sentenza, il diritto dell'Unione non osta a che uno Stato membro autorizzi o obblighi il soggetto passivo a stabilire, mediante un

criterio di ripartizione elaborato sotto la propria responsabilità, le modalità di calcolo dell'IVA detraibile relativa alle sue spese generali.

Nel caso di specie, il calcolo dell'IVA detraibile relativa alle spese generali del comune di Dinkelland risulta da un criterio, stabilito da tale comune sulla base della sua contabilità, che consente la ripartizione di siffatte spese tra le attività non economiche e le attività economiche di detto comune e, nell'ambito di queste ultime, tra le operazioni soggette ad imposta, che danno diritto a detrazione dell'IVA, e le operazioni esenti, che non vi danno diritto. Lo stesso comune ha ottenuto il rimborso dell'importo IVA di cui trattasi a causa dell'applicazione retroattiva agli anni dal 2012 al 2016 di un nuovo criterio di ripartizione.

In risposta ad una richiesta di chiarimenti, rivolta dalla Corte il 19 luglio 2023 al giudice del rinvio, quest'ultimo ha precisato che, in forza della normativa dei Paesi bassi, l'uso effettivo è il criterio di imputazione dei beni e dei servizi, compresi quelli rientranti nelle spese generali, ad un'attività non economica o ad un'attività economica nonché, all'interno di quest'ultima, ad operazioni che danno diritto a detrazione dell'IVA.

Pertanto, nulla indica che la normativa dei Paesi Bassi oggetto del procedimento principale non sia conforme ai requisiti indicati ai punti da 43 a 48 della presente sentenza.

Ciò premesso, dalla risposta del giudice del rinvio alla richiesta di chiarimenti risulta altresì che tale normativa non precisa le modalità di determinazione dell'uso effettivo dei beni e dei servizi rientranti nelle spese generali. La normativa nazionale in materia di contabilità dei comuni in vigore fino al 2016 consentiva, contrariamente alla normativa che l'ha modificata, di imputare le spese generali alle attività principali. I comuni disponevano di una certa flessibilità nell'attuazione di tale imputazione.

Il giudice del rinvio ha altresì rilevato che, sebbene abbiano avuto luogo consultazioni tra il comune di Dinkelland e l'amministrazione tributaria ai fini della certezza del diritto, non era stato concluso alcun accordo tra l'una e l'altra, dato che l'amministrazione tributaria si era limitata ad accettare la metodologia consistente nel determinare l'uso effettivo dei beni e dei servizi sulla base della contabilità di tale comune. Del resto, la metodologia attuata in applicazione della normativa nazionale sulla contabilità dei comuni in vigore fino al 2016, in linea di principio, non rifletterebbe con esattezza l'uso effettivo dei beni e dei servizi.

Inoltre, dalla risposta del giudice del rinvio a tale richiesta di chiarimenti non risulta che l'eventuale inesattezza della qualificazione fiscale di talune attività, inizialmente accolta, la cui modifica retroattiva è stata effettuata a causa di cambiamenti di fatto e di concezione, fosse dovuta alla normativa nazionale applicabile o ad un requisito dell'amministrazione tributaria.

Da quanto precede risulta che, fatte salve le verifiche che spettano al giudice del rinvio, il criterio di ripartizione utilizzato inizialmente dal comune di Dinkelland per gli anni dal 2012 al 2016 è stato stabilito sotto la sola responsabilità di quest'ultimo.

Di conseguenza, tenuto conto delle considerazioni di cui al punto 39 della presente sentenza, l'importo IVA detraibile calcolato sulla base di tale criterio di ripartizione non costituisce un importo riscosso «in violazione del diritto dell'Unione» ai sensi della giurisprudenza citata ai punti da 30 a 33 della presente sentenza.

Occorre infine ricordare che, anche in assenza di un importo «riscosso in violazione del diritto dell'Unione», ai sensi della giurisprudenza menzionata ai punti da 30 a 33 della presente sentenza, occorre fare riferimento all'articolo 183 della direttiva IVA quando un credito IVA, stante la sua natura, deve essere considerato un'«eccedenza» di IVA in forza della disposizione in parola.

Al riguardo, la Corte ha dichiarato che, sebbene l'articolo 183 della direttiva IVA non preveda l'obbligo di corresponsione degli interessi sull'eccedenza di IVA da rimborsare né specifici il *dies a quo* ai fini della determinazione degli interessi dovuti, il principio di neutralità del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie generate da un rimborso di un'eccedenza di IVA siano compensate dal pagamento di interessi di mora. Tuttavia, l'obbligo di versare tali interessi sussiste solo quando il rimborso dell'eccedenza di IVA non viene effettuato entro un termine ragionevole (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2021, *technoRent International e a.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punto 40).

Nella specie, qualora tale disposizione fosse applicabile, circostanza che spetta al giudice del rinvio valutare, occorre rilevare che, nel caso in cui il termine applicabile per il trattamento di una domanda di rimborso dell'IVA da parte dell'amministrazione tributaria fosse un termine di otto settimane, come quello previsto all'articolo 30ha della legge generale sui tributi statali, tale termine non sembra irragionevole, ai sensi della giurisprudenza ricordata al punto 59 della presente sentenza, per il trattamento di una domanda di rimborso dell'IVA da parte dell'amministrazione tributaria, comprensiva delle operazioni effettive di rimborso.

Alla luce del complesso di considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni poste dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che esso non obbliga a versare a un soggetto passivo interessi a decorrere dal pagamento di un importo IVA, che è successivamente rimborsato dall'amministrazione tributaria, qualora tale rimborso sia riconducibile, in parte, all'accertamento che tale soggetto passivo, a seguito di errori commessi nella sua contabilità, non ha pienamente esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte per gli anni considerati e, in parte, ad una modifica, con effetto retroattivo, delle modalità di calcolo dell'IVA detraibile relativa alle spese generali di detto soggetto passivo quando tali modalità sono stabilite sotto la sola responsabilità di quest'ultimo.

Sulle spese

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

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

Il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che esso non obbliga a versare a un soggetto passivo interessi a decorrere dal pagamento di un importo di imposta sul valore aggiunto (IVA), che è successivamente rimborsato dall'amministrazione tributaria, qualora tale rimborso sia riconducibile, in parte, all'accertamento che tale soggetto passivo, a seguito di errori commessi nella sua contabilità,

non ha pienamente esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte per gli anni considerati e, in parte, ad una modifica, con effetto retroattivo, delle modalità di calcolo dell'IVA detraibile relativa alle spese generali di detto soggetto passivo quando tali modalità sono stabilite sotto la sola responsabilità di quest'ultimo.

Firme

*
— Lingua processuale: il neerlandese.