

Causa C-615/21**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

4 ottobre 2021

Giudice del rinvio:

Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

4 ottobre 2021

Ricorrente:

Napfény-Toll Kft.

Resistente:

Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK (CORTE DI SZEGED, UNGHERIA)

(omissis)

La Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged), adita nel contenzioso amministrativo di un ricorso avverso una decisione amministrativa adottata in materia tributaria che opponeva la **Napfény-Toll Kft.** (omissis) [(omissis) Árpádhalom (omissis)], **ricorrente**, alla **Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Direzione per il contenzioso dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (omissis) [(omissis) Budapest (omissis)], **resistente**, ha emesso

l'ordinanza

il cui dispositivo è il seguente:

Il giudice investito della controversia (omissis) sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») una domanda di pronuncia pregiudiziale relativa alla seguente questione:

Se il principio di certezza del diritto, nonché il principio di effettività, che fanno parte del diritto comunitario, debbano essere interpretati nel senso che non ostano

a una normativa di uno Stato membro che non lascia al giudice alcun margine di discrezionalità, quale quello di cui all'articolo 164, paragrafo 5, dell'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003 che istituisce un codice di procedura fiscale, in prosieguo: il «vecchio codice di procedura fiscale»), nonché alla prassi che si fonda su tale normativa, in virtù delle quali, in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo, l'«IVA»), il termine entro il quale si prescrive il diritto dell'autorità tributaria di accertare l'imposta è sospeso per tutta la durata dei controlli giurisdizionali, indipendentemente dal numero di procedimenti fiscali amministrativi reiterati, senza un limite massimo della durata complessiva delle sospensioni, qualora più controlli giurisdizionali si susseguano, anche nel caso in cui il giudice che statuisce su una decisione dell'autorità tributaria adottata nell'ambito di un procedimento reiterato a seguito di una precedente decisione giurisdizionale rilevi che l'autorità tributaria non ha rispettato gli orientamenti contenuti in tale decisione giurisdizionale, vale a dire quando è a causa di tale autorità che il nuovo procedimento giurisdizionale ha avuto luogo.

(omissis) [aspetto procedurale di diritto nazionale]

Motivazione

Fatti:

[1] La ricorrente ha detratto dall'imposta che doveva versare l'importo dell'IVA incluso nel corrispettivo per i prodotti da essa acquistati nel mese di giugno 2010, nonché nel periodo compreso tra novembre 2010 e settembre 2011 (in prosieguo: il «periodo in esame»).

[2] La Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Direzione delle imposte e delle dogane di Budapest-sud, Ungheria), in qualità di autorità tributaria di primo grado, mediante lettera di incarico (omissis) datata 9 dicembre 2011 e trasmessa alla ricorrente il 13 dicembre 2011, ha avviato un'ispezione relativa al periodo in esame. Da tale controllo è emerso che alcuni dei prodotti acquistati dalla ricorrente non provenivano in realtà da società che avevano emesso fatture all'indirizzo della ricorrente.

La decisione di primo grado

[3] L'autorità tributaria di primo grado, mediante decisione (omissis) datata 8 ottobre 2015, ha rilevato nei confronti della ricorrente l'esistenza di imposte arretrate per un importo complessivo di 144 785 000 fiorini ungheresi (HUF), le ha imposto una sanzione fiscale pari a HUF 108 588 000, ha applicato una penalità di mora di HUF 46 080 000 e ha successivamente condannato la ricorrente al pagamento di tutte queste somme.

[4] Secondo la motivazione della decisione, una parte delle fatture in questione non corrispondeva ad alcuna operazione economica effettiva, mentre l'altra parte

potrebbe certamente essere collegata a una transazione economica, ma era inficiata da evasione fiscale di cui la ricorrente era a conoscenza.

La prima decisione di secondo grado

[5] Investita di un reclamo da parte della ricorrente, la Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Direzione generale delle imposte per la regione dell'Ungheria centrale, appartenente all'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane) – che precedentemente sostituiva la resistente – ha modificato, tramite la decisione (omissis) dell'11 novembre 2015, la sentenza di primo grado in merito alla penalità di mora, e l'ha confermata quanto al resto. Tale decisione è stata notificata il 14 dicembre 2015.

La prima sentenza

[6] Su ricorso della ricorrente, il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest-Capitale, Ungheria), con sentenza (omissis) del 2 marzo 2018, divenuta definitiva il giorno stesso, ha dichiarato l'annullamento della decisione di secondo grado, accompagnato dall'obbligo di avviare un nuovo procedimento, in quanto tale decisione era contraddittoria: essa conteneva fatti diversi da quelli constatati nella decisione di primo grado, ma dichiarava, allo stesso tempo, che l'autorità tributaria di primo grado aveva correttamente accertato i fatti. Il compito affidato alla resistente nell'ambito del nuovo procedimento, quale definito in tale sentenza, consisteva nell'annunciare nel dispositivo della decisione una modifica della motivazione della sentenza di primo grado e nell'indicare poi nella motivazione in quale misura l'accertamento dei fatti stabilito dall'autorità tributaria di primo grado non era stato confermato e quali fatti erano stati invece considerati.

La seconda decisione di secondo grado

[7] La resistente, mediante decisione (omissis) del 5 marzo 2018, ha confermato – pur riducendo l'importo della penalità di mora – la sentenza di primo grado, modificandone la motivazione. La resistente ha condotto il procedimento reiterato ai sensi delle disposizioni dell'a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól 2004. évi CXL. törvény (legge n. CXL del 2004, recante disposizioni generali relative alle prestazioni e alla procedura amministrative; in prosieguo: la «legge sulla procedura amministrativa») e del vecchio codice di procedura fiscale.

[8] La resistente ha notificato tale decisione alla ricorrente il 7 marzo 2018.

La seconda sentenza

[9] Su ricorso della ricorrente, il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest-Capitale), con sentenza (omissis) del 5 luglio 2018, divenuta definitiva il giorno stesso, ha dichiarato la decisione della resistente nulla e non avvenuta e l'ha obbligata ad avviare un nuovo procedimento. Nella motivazione di tale sentenza, si contesta alla resistente di aver adempiuto solo formalmente, nell'ambito del procedimento reiterato, agli obblighi che le erano stati imposti dal giudice: la decisione della resistente, adottata il primo giorno lavorativo successivo alla pronuncia della sentenza, riprende in gran parte, parola per parola, la prima decisione di secondo grado, senza evidenziare in quale misura modifica l'accertamento stabilito dall'autorità di primo grado e continua, inoltre, a contenere conclusioni contraddittorie, che si escludono reciprocamente, per quanto riguarda la realtà delle operazioni in questione. Tutto ciò implica che tale decisione è nulla e non avvenuta ai sensi dell'articolo 109, paragrafo 4, e dell'articolo 121, paragrafo 1, lettera f), della legge sulla procedura amministrativa.

La sentenza sul ricorso

[10] Investita di un ricorso della resistente, la Kúria (Corte suprema, Ungheria), mediante sentenza (omissis) del 30 gennaio 2020, ha confermato la decisione nel merito.

[11] Secondo la motivazione del giudice, la decisione della resistente annullata era contraddittoria e la sua motivazione è rimasta invariata al termine del procedimento reiterato, per cui il giudice di primo grado ha correttamente rilevato che la resistente non si era conformata agli orientamenti stabiliti in maniera vincolante nella precedente sentenza e che la decisione impugnata dal ricorso è nulla e non avvenuta.

[12] La Kúria ha stabilito che la circostanza invocata dalla resistente nel suo ricorso, ossia che disponeva soltanto di 17 giorni prima che il suo diritto di accertare l'imposta fosse colpito dalla prescrizione, non poteva esonerarla dall'adempimento dei suoi obblighi legali.

[13] Allo stesso tempo, ha rilevato che, dopo il 1° gennaio 2018, l'autorità tributaria aveva l'obbligo di svolgere il procedimento reiterato a seguito della sentenza sulla base delle nuove norme di procedura, tenuto conto della data della prima sentenza, ossia il 2 marzo 2018.

La terza decisione di secondo grado (la decisione della resistente)

[14] La resistente, mediante sentenza (omissis) del 6 aprile 2020 – impugnata nel presente procedimento – (in prosieguo: la «decisione della resistente») ha confermato la decisione di primo grado, pur modificandone le disposizioni relative alla penalità di mora.

[15] La resistente, richiamando l'obbligo relativo al nuovo procedimento contenuto nella prima sentenza, ha indicato di non aver riscontrato fatti diversi da quelli accertati nella decisione di primo grado, che l'autorità tributaria di primo grado aveva adempiuto al proprio obbligo di chiarire i fatti e aveva adeguatamente ricercato e accertato i fatti.

La domanda

[16] La ricorrente, nel suo ricorso da essa più volte precisato e integrato nel corso del procedimento per tener conto della difesa, chiede l'annullamento della decisione della resistente, con effetto anche rispetto alla sentenza di primo grado; sostiene in particolare che il diritto dell'autorità tributaria di accertare l'imposta si è prescritto, in virtù dell'articolo 164, paragrafi 1 e 5, del vecchio codice di procedura fiscale, prima della data di tale sentenza, il che impedisce il riesame nel merito della decisione della resistente.

[17] La ricorrente afferma che, ai sensi dell'articolo 164, paragrafo 1, del vecchio codice di procedura fiscale, il diritto di accertamento dell'imposta si prescrive in cinque anni dall'ultimo giorno dell'anno civile/solare in cui la dichiarazione o notifica relativa a tale imposta avrebbe dovuto essere effettuata, o, in assenza di dichiarazione o notifica, durante la quale l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

[18] Indubbiamente, l'articolo 164, paragrafo 13, del vecchio codice di procedura fiscale, in vigore dal 1° gennaio 2012, stabilisce che, nei casi da esso previsti, il termine di prescrizione del diritto di accertamento dell'imposta sia prorogato di sei mesi, ma, secondo la disposizione transitoria dell'articolo 189, paragrafo 2, del vecchio codice di procedura fiscale, tale disposizione si applica solo ai procedimenti avviati dal 1° gennaio 2012 o successivamente.

[19] Poiché il controllo fiscale è iniziato con la consegna della lettera di incarico alla ricorrente il 13 dicembre 2011, l'articolo 164, paragrafo 13, del vecchio codice di procedura fiscale non trova applicazione nella presente causa.

[20] L'articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura fiscale, in forza del quale, in caso di controllo giurisdizionale della decisione dell'autorità tributaria, il termine di prescrizione cessa di decorrere dal momento in cui la decisione dell'autorità tributaria di secondo grado è divenuta definitiva fino a quando la decisione giurisdizionale passa in giudicato, o, in caso di ricorso, fino a quando non si è statuito su di esso, non può essere oggetto di un'interpretazione estensiva per tenere conto della durata del controllo giurisdizionale delle decisioni rese nell'ambito di procedimenti reiterati. Un'interpretazione estensiva pregiudicherebbe gravemente la certezza del diritto che la prescrizione dovrebbe tutelare, in quanto la ripetuta messa in discussione dinanzi ai giudici di decisioni [amministrative] che si conformano una dopo l'altra in maniera puramente formale alle sentenze a cui fanno seguito prolungherebbe il termine di prescrizione di diversi anni a causa di tali eventuali molteplici sospensioni.

[21] Il termine di prescrizione di cui all'articolo 164, paragrafo 1, del vecchio codice di procedura fiscale corrisponde, per gli esercizi interessati dall'ispezione, a 1 827 giorni per l'anno 2010 e a 1 828 giorni per l'anno 2011.

[22] Pertanto, nella presente causa, il termine di prescrizione è stato sospeso esclusivamente tra il momento in cui la prima decisione di secondo grado è divenuta definitiva (14 dicembre 2015) e quello in cui la prima sentenza è passata in giudicato (2 marzo 2018), vale a dire per 810 giorni. Se si sommano i 1 809 giorni o, a seconda del caso, i 1 444 giorni trascorsi tra il momento in cui il termine di prescrizione ha iniziato a decorrere (31 dicembre 2010 o, secondo il caso, 31 dicembre 2011) e la data in cui tale termine è stato sospeso (14 dicembre 2015), ai 775 giorni intercorsi tra la fine della sospensione del termine di prescrizione (2 marzo 2018) e la data in cui la decisione della resistente è stata notificata alla ricorrente (15 aprile 2020), si rileva che il diritto di accertamento dell'imposta è prescritto per tutti i periodi interessati dall'ispezione.

[23] Secondo la ricorrente, il diritto di accertare l'imposta si è prescritto al più tardi nel mese di febbraio 2020 per tutti i periodi interessati dall'ispezione, anche qualora si debba interpretare l'articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura fiscale nel senso che si applica anche ai controlli giurisdizionali avviati a seguito di procedimenti reiterati.

[24] Infatti, nel ricorso proposto avverso la seconda sentenza, la resistente ha indicato che, essendo la [prima] sentenza divenuta definitiva il 2 marzo 2018, disponeva soltanto di 17 giorni, circostanza confermata dalla sentenza sul ricorso.

[25] Dopo la pronuncia della sentenza sul ricorso (30 gennaio 2020), il termine di prescrizione restante era quindi di 17 giorni, prima di sottrarre il numero di giorni compresi tra la pronuncia della prima sentenza (2 marzo 2018) e la data in cui la decisione di secondo grado era divenuta definitiva (7 marzo 2018), durante i quali il termine di prescrizione era tornato a decorrere. Pertanto, il numero di giorni intercorsi tra la pronuncia della sentenza sul ricorso e l'adozione della decisione della resistente (6 aprile 2020) supera la durata del termine di prescrizione restante.

[26] Qualora il giudice investito della controversia non dovesse accogliere tale interpretazione delle suddette disposizioni giuridiche, la ricorrente ha adito la Corte affinché possa valutare se la prassi di uno Stato membro che consente la sospensione reiterata del termine di prescrizione a motivo del controllo giurisdizionale sia compatibile con il principio di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento del diritto dell'Unione.

La difesa

[27] Per quanto riguarda la sospensione del termine di prescrizione, la resistente ha invocato [una] sentenza (omissis) della Kúria nella quale quest'ultima, richiamando le sue decisioni precedenti, ha affermato, in particolare, che le norme

del vecchio codice di procedura fiscale relative alla prescrizione non possono essere ignorate, anche qualora il controllo giurisdizionale dia luogo a un accertamento della nullità. L'articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura fiscale disciplina la sospensione del termine di prescrizione nel caso in cui la decisione dell'autorità tributaria sia oggetto di un controllo giurisdizionale. Nell'ambito dell'applicazione del vecchio codice di procedura fiscale, è il fatto stesso del «controllo giurisdizionale» e non il contenuto della decisione con cui quest'ultimo si conclude, a condizionare l'applicabilità della sospensione e l'estensione del termine di prescrizione. Invocando il contenuto di questa stessa decisione della Kúria, essa si è opposta alla proposizione di una domanda di pronuncia pregiudiziale.

Contesto giuridico:

Diritto dell'unione

[28] L'articolo 4, paragrafo 3, del trattato sull'Unione europea (in prosieguo: il «TUE») dispone che, in virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettino e si assistano reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati.

Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione.

(...).

[29] In forza dell'articolo 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE»), il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza.

[30] Secondo i termini dell'articolo 288, terzo comma, TFUE, la direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi.

[31] Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale:

- a) sull'interpretazione dei trattati;
- b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione. Quando una questione del genere è

sollevata dinanzi ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione.

Diritto ungherese

[32] In Ungheria, le norme relative alla procedura amministrativa sono state oggetto di una nuova codificazione, entrata in vigore il 1° gennaio 2018, nell'ambito della quale il legislatore ha abrogato la legge sulla procedura amministrativa e il vecchio codice di procedura fiscale. A partire da tale data, le norme della procedura amministrativa generale non sono più valide per il procedimento fiscale, ora regolato dalle disposizioni dell'az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (legge n. CLI del 2017 sul codice dell'amministrazione tributaria, in prosieguo: il «codice dell'amministrazione tributaria»), nonché dell'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (legge n. CL del 2017 che istituisce un codice di procedura fiscale, in prosieguo: il «nuovo codice di procedura fiscale»).

[33] In virtù dell'articolo 164, paragrafo 1, del vecchio codice di procedura fiscale, come vigente alla data di consegna della lettera di incarico, il diritto di accertare l'imposta si prescrive in cinque anni dall'ultimo giorno dell'anno civile nel corso del quale la dichiarazione o notifica relativa a tale imposta avrebbe dovuto essere effettuata, o, in assenza di dichiarazione o notifica, durante il quale l'imposta avrebbe dovuto essere pagata (...).

[34] L'articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura fiscale prevede che, in caso di controllo giurisdizionale della decisione dell'autorità tributaria, il termine di prescrizione del diritto di accertamento dell'imposta cessa di decorrere dal momento in cui la decisione dell'autorità tributaria di secondo grado è divenuta definitiva fino a quando diventa definitiva la decisione giurisdizionale, o, in caso di ricorso, fino a quando non si è statuito su di esso.

[35] In forza dell'articolo 203, paragrafo 3, del nuovo codice di procedura fiscale, vigente dalla sua entrata in vigore, se il contribuente ha presentato un ricorso giurisdizionale amministrativo avverso la decisione dell'autorità tributaria, il termine di prescrizione del diritto di accertamento dell'imposta cessa di decorrere dal momento in cui la decisione dell'autorità tributaria di secondo grado è divenuta definitiva fino a quando la decisione giurisdizionale passa in giudicato, o, in caso di ricorso, fino a quando non si è statuito su di esso. (Dal 1° gennaio 2019, la stessa norma avvia la sospensione dalla data di acquisizione del diritto di ricorso).

[36] [L'articolo 203,] paragrafo 7, del nuovo codice di procedura fiscale prevede che il termine di prescrizione del diritto di accertamento dell'imposta sia esteso una volta di dodici mesi se

(...)

c) nell'ambito del ricorso giurisdizionale amministrativo avverso la decisione dell'autorità tributaria, il giudice ordina lo svolgimento di un nuovo procedimento.

[37] Ai sensi dell'articolo 271, paragrafo 1, del nuovo codice di procedura fiscale [la cui formulazione è identica a quella dell'articolo 139, paragrafo 1, del codice dell'amministrazione tributaria], è opportuno applicare le disposizioni della stessa legge ai procedimenti avviati e a quelli reiterati dopo l'entrata in vigore della stessa.

[38] Secondo l'articolo 109, paragrafo 4, della legge sulla procedura amministrativa, l'autorità amministrativa è vincolata dal dispositivo e dalla motivazione della decisione resa dal giudice investito di una controversia amministrativa e si attiene ad essi nel corso del nuovo procedimento e dell'adozione di una nuova decisione.

[39] L'articolo 121, paragrafo 1, lettera f), della legge sulla procedura amministrativa prevede che (...) la decisione deve essere annullata se il suo contenuto è contrario alle disposizioni dell'articolo 109, paragrafi 3 e 4.

Giurisprudenza nazionale:

[40] La Kúria (Corte suprema), nella motivazione della sua sentenza (omissis) [citata al punto 27 sopra] ha disposto quanto segue:

[41] [17] La Kúria, citando [svariate] decisioni (omissis) precedenti, ha rilevato che le norme del vecchio codice di procedura fiscale relative alla prescrizione non possono essere ignorate, anche nel caso in cui il controllo giurisdizionale dia luogo a un accertamento di nullità.

[42] [18] Il vecchio codice di procedura fiscale contiene norme specifiche in materia tributaria per quanto concerne il calcolo e gli effetti giuridici della prescrizione del diritto di accertamento dell'imposta in caso di ricorso giurisdizionale amministrativo e del procedimento amministrativo reiterato che ne consegue. La presentazione di un ricorso giurisdizionale avverso la decisione amministrativa definitiva ha l'effetto di sospendere il termine di prescrizione fino all'adozione della decisione giurisdizionale definitiva, o – in caso di ricorso – fino all'adozione della decisione sul ricorso [articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura fiscale], ma, d'altra parte, tale termine è altresì esteso se il giudice dispone lo svolgimento di un nuovo procedimento [articolo 16[4], paragrafo 13, lettera c), del vecchio codice di procedura fiscale]. Ne consegue che il termine di prescrizione trascorso fino a quando la decisione amministrativa diventa definitiva riprende a decorrere dalla pubblicazione della decisione giurisdizionale definitiva e la durata del ricorso non è inclusa nel calcolo del termine di prescrizione. Il termine di prescrizione decorso fino all'adozione della decisione amministrativa definitiva riprende a decorrere dal momento in cui è adottata la decisione sul ricorso giurisdizionale, ed è ancora necessario

- ai sensi dell'articolo 16[4], paragrafo 13, lettera c), del codice di procedura fiscale, nella sua versione in vigore al momento in cui è stato avviato l'ispezione oggetto di controversia,
- aggiungere sei mesi.

[43] [19] L'articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura fiscale prevede la sospensione della prescrizione qualora la decisione dell'autorità tributaria sia oggetto di un controllo giurisdizionale. Nel vecchio codice di procedura fiscale, è il fatto stesso del «controllo giurisdizionale», e non il contenuto della decisione con cui quest'ultimo si conclude, a condizionare l'applicabilità della sospensione e l'estensione del termine di prescrizione. Il controllo giurisdizionale inizia con la presentazione del ricorso e non coincide necessariamente con l'esame della decisione dell'autorità tributaria nel merito; esso consente, inoltre, al giudice di accertare una nullità rilevabile d'ufficio. Le norme del vecchio codice di procedura fiscale – compreso l'articolo 143, paragrafo 1 – non consentono di operare una distinzione sulla base del contenuto tra le decisioni con cui il controllo giurisdizionale si conclude. Nessun effetto giuridico ex tunc può essere attribuito ad una decisione nulla e non avvenuta, una volta che tale nullità è stata constatata; tuttavia, l'autorità tributaria, a motivo del controllo giurisdizionale, può adottare una decisione atta a produrre effetti giuridici nel termine previsto nel vecchio codice di procedura fiscale.

Il punto di vista del giudice investito della controversia in merito alla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale:

[44] Il giudice investito della controversia esordisce rammentando che l'articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura fiscale, nonché, per i procedimenti avviati e reiterati dopo il 1° gennaio 2018, l'articolo 203, paragrafo 3, del nuovo codice di procedura fiscale, il cui contenuto è sostanzialmente identico, prevedono la sospensione [del termine di prescrizione] del diritto dell'autorità tributaria di accertare l'imposta in relazione sia alla durata del controllo giurisdizionale delle decisioni amministrative di secondo grado, siano esse adottate nell'ambito del procedimento iniziale o di procedimenti reiterati, sia in relazione a quella dell'esame da parte della Kúria dei ricorsi proposti avverso le decisioni giurisdizionali, senza prevedere un limite massimo per quanto riguarda il numero di procedimenti reiterati o la durata totale della sospensione. Tale giudice è altresì vincolato dall'interpretazione stabilita nella sentenza (omissis) della Kúria [citata al punto 27 sopra] in merito alla questione della sospensione e dell'estensione del termine di prescrizione in caso di controllo giurisdizionale di decisioni amministrative nulle e non avvenute.

[45] Pertanto, nel caso di specie, secondo il diritto ungherese e la giurisprudenza della Kúria di cui si deve obbligatoriamente tener conto, il termine di prescrizione è stato sospeso durante il controllo giurisdizionale nell'ambito del procedimento iniziale e nel corso dei procedimenti reiterati, nonché durante il procedimento di

ricorso dinanzi alla Kúria e, infine, per la durata della presente controversia. Poiché, ai sensi dell'articolo 271, paragrafo 1, del nuovo codice di procedura fiscale, al [primo] procedimento reiterato si applica già l'articolo 203, comma 7, dello stesso codice, il che significa che il termine di prescrizione di restanti dodici giorni in forza del precedente codice di procedura fiscale dopo la [terza] decisione della resistente si estende di dodici mesi, l'autorità tributaria, a seguito della sentenza che risolverà la presente controversia, avrà un anno e dodici giorni, che, tenuto conto della legislazione e della giurisprudenza ungheresi illustrate, potrebbe comportare un ulteriore prolungamento del procedimento, che potrebbe raggiungere anche diversi anni.

[46] Il giudice del rinvio, in via preliminare, ricorda altresì che, ove si adottasse un'interpretazione diversa da quella sopra esposta, vale a dire qualora il diritto dell'Unione impedisse l'applicazione, in caso di controllo giurisdizionale di decisioni nulle e non avvenute, della norma che prevede la sospensione del termine di prescrizione, il diritto dell'autorità tributaria di accertare l'imposta, nella presente causa, si sarebbe prescritto nei diciassette giorni successivi all'adozione della prima sentenza, poiché sarebbe stato senz'altro colpito dalla prescrizione nel mese di marzo 2018, dal momento che, inoltre, l'articolo 164, paragrafo 13, del vecchio codice di procedura fiscale, che dal 1° gennaio 2015 prevede una proroga di [12] mesi del termine di prescrizione in caso di controllo giurisdizionale, non doveva essere applicato in caso di procedimenti reiterati.

[47] Il Consiglio, fondandosi sull'articolo 288 TFUE, ha adottato la direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

[48] La direttiva IVA non contiene alcuna disposizione esplicita sulla prescrizione del diritto relativo all'accertamento dell'imposta da parte dell'autorità tributaria.

[49] L'articolo 4, paragrafo 3, TUE (ex Trattato che istituisce la Comunità economica europea, in prosieguo l'articolo 5 del Trattato) obbliga gli Stati membri ad adottare ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione.

[50] Secondo una giurisprudenza costante a partire dalla sentenza del 10 aprile 1984, Von Colson e Kamann, l'obbligo degli Stati membri, derivante da una direttiva, di conseguire il risultato in essa previsto, nonché il loro dovere, in forza dell'articolo 5 del Trattato, di adottare ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione di tale obbligo, si impongono a tutte le autorità degli Stati membri, tra cui, nell'ambito delle loro competenze, le autorità giudiziarie. Così come discende dalle sentenze della Corte 13 novembre 1990, causa C-106/89, Marleasing (Racc. pag. I-4135, punto 8), e 16 dicembre 1993, causa C-334/92, Wagner Miret (Racc. pag. I-6911, punto 20), nell'applicare il diritto nazionale, a prescindere dal fatto che si tratti di norme precedenti o

successive alla direttiva, il giudice nazionale deve interpretare il proprio diritto nazionale quanto più possibile alla luce della lettera e dello scopo della direttiva per conseguire il risultato perseguito da quest'ultima e conformarsi pertanto all'articolo 189, terzo comma, del Trattato (sentenza del 14 luglio 1994, Faccini Dori, C- 91/92, EU:C:1994:292, punto 26).

[51] Ai sensi del punto 114 della sentenza del 5 ottobre 2004, Pfeiffer e a. (da C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584), l'esigenza di un'interpretazione conforme del diritto nazionale è inerente al sistema del Trattato, in quanto permette al giudice nazionale di assicurare, nel contesto delle sue competenze, la piena efficacia delle norme comunitarie quando risolve la controversia ad esso sottoposta.

[52] Emerge dal punto 115 della stessa sentenza, nonché dalla giurisprudenza in essa citata, che, se è vero che il principio di interpretazione conforme del diritto nazionale, così imposto dal diritto comunitario, riguarda in primo luogo le norme interne introdotte per recepire la direttiva in questione, esso non si limita, tuttavia, all'esegesi di tali norme, bensì esige che il giudice nazionale prenda in considerazione tutto il diritto nazionale per valutare in quale misura possa essere applicato in modo tale da non addivenire ad un risultato contrario a quello cui mira la direttiva.

[53] In virtù della giurisprudenza costante della Corte, una normativa nazionale come quella oggetto del procedimento principale, diretta a trasporre nell'ordinamento giuridico interno dello Stato membro interessato le disposizioni di direttive, deve rispettare i principi generali del diritto comunitario (sentenza del 10 settembre 2009, Plantanol, C- 201/08, EU:C:2009:539, punto 44).

[54] I principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario. Pertanto, essi devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie, ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie (sentenze del 3 dicembre 1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, punto 26; del 26 aprile 2005, «Goed Wonen», C-376/02, EU:C:2005:251, punto 32, nonché del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punto 18).

[55] Pertanto, l'interpretazione dei principi fondamentali del sistema dell'IVA è di competenza della Corte, anche qualora questi ultimi non riguardino disposizioni relative al recepimento della direttiva IVA. La Corte ha interpretato sia il principio della certezza del diritto sia quello della tutela del legittimo affidamento senza fare riferimento direttamente alle disposizioni della direttiva IVA o del TFUE (ad esempio, sentenze del 12 maggio 2021, technoRent International e a., C- 844/19, EU:C:2021:378, e del 21 marzo 2018, Volkswagen, C- 533/16, EU:C:2018:204).

[56] Il principio di certezza del diritto sviluppato dalla Corte esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, considerati i diritti e gli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente

rimessa in discussione (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 46 e giurisprudenza citata).

[57] Quanto al principio della certezza del diritto, la Corte ha rilevato che questo esige che le norme di diritto siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano orientarsi nelle situazioni e nei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto dell'Unione (sentenza del 31 gennaio 2013, LVK, C- 643/11, EU:C:2013:55, punto 51).

[58] La possibilità di una proroga in sostanza illimitata nel tempo della procedura fiscale relativa al diritto di detrarre l'imposta solleva inoltre la questione dell'effettività del diritto a detrazione quale principio fondamentale del sistema dell'IVA, sancito in numerose sentenze della Corte (ad esempio, ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fövállalkozó, C- 610/19, EU:C:2020:673, punto 40 e giurisprudenza citata).

[59] Le disposizioni controverse, offrendo, in sostanza, la possibilità di una sospensione illimitata nel tempo del termine di prescrizione, possono essere rimesse in discussione anche alla luce dei principi fondamentali del diritto dell'Unione, che sono i principi di certezza del diritto e di effettività.

[60] Pertanto, l'esame della compatibilità di una normativa nazionale come quella qui contestata con tali principi fondamentali del sistema dell'IVA rientra, secondo questo giudice, nella competenza della Corte ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

La motivazione della questione e il punto di vista del giudice investito della controversia

[61] Come indicato dal giudice investito della controversia in merito alla ricevibilità della domanda, citando la giurisprudenza della Corte, i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario.

[62] La sospensione del termine di prescrizione durante il controllo giurisdizionale è disciplinata in maniera sostanzialmente identica all'articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura fiscale, e all'articolo 203, paragrafo 3, del nuovo codice di procedura fiscale.

[63] Nessuna di tali disposizioni contiene una scadenza per quanto concerne la sospensione né prevede eccezioni per le decisioni dell'autorità tributaria che il giudice ritiene non si prestino ad un esame di merito.

[64] Secondo la sentenza della Kúria (omissis) richiamata dalla resistente [citata al punto 27 sopra], la prescrizione è sospesa anche durante il controllo giurisdizionale di una decisione dell'autorità tributaria nulla e non avvenuta. Tale

giudice è vincolato, anche nel presente procedimento, da detta interpretazione della Kúria.

[65] Risulta quindi dalle norme di diritto ungherese, nonché dalla pertinente giurisprudenza della Kúria, che non vi è alcun limite di tempo alla sospensione del termine di prescrizione risultante dal controllo giurisdizionale e che i procedimenti giurisdizionali condotti a seguito di una decisione dell'autorità tributaria nulla e non avvenuta non fanno eccezione a questo.

[66] Nella presente causa, la [seconda] decisione di secondo grado è stata adottata solo un giorno lavorativo dopo che la prima sentenza è divenuta definitiva, mentre durante il secondo procedimento reiterato sono trascorsi in totale 76 giorni del termine di prescrizione.

[67] Risulta che, in una fattispecie come quella nel caso in esame, quando l'autorità tributaria, a seguito di decisioni giurisdizionali che dispongono lo svolgimento di un nuovo procedimento, adotta ripetutamente decisioni illegittime (o addirittura nulle e non avvenute) in un lasso di tempo così breve, il termine entro il quale si prescrive il diritto dell'autorità tributaria di accertare l'imposta può essere esteso di diversi anni, se non di decenni in casi estremi.

[68] Secondo il giudice del rinvio, la finalità della prescrizione è quella di favorire la certezza del diritto.

[69] Il 13 dicembre 2011 è iniziato il controllo fiscale svolto nei confronti della ricorrente, mentre l'8 ottobre 2015 è stata adottata la decisione di primo grado confermata dalla sentenza della resistente del 6 aprile 2020, oggetto della presente controversia. Tra queste due decisioni, l'autorità tributaria ha reiterato due volte il procedimento di secondo grado, a motivo di una decisione giurisdizionale. Il primo procedimento reiterato ha avuto luogo in considerazione del carattere contraddittorio della prima decisione di secondo grado, il secondo procedimento reiterato si è invece svolto in quanto la resistente non si è attenuta agli orientamenti contenuti nella prima decisione giurisdizionale, per cui quella di secondo grado era nulla e non avvenuta. È dunque a causa dell'autorità tributaria che il procedimento si è protratto per quasi dieci anni dall'inizio del controllo.

[70] Nessuno di tali procedimenti reiterati ha portato all'esame di alcun elemento probatorio. Prima del presente procedimento giurisdizionale, le decisioni adottate dall'autorità tributaria in merito al diniego del beneficio del diritto a detrazione per il periodo considerato non sono state nemmeno una volta esaminate nel merito da un giudice.

[71] La resistente, nella decisione oggetto del presente procedimento, ha ripreso i fatti accertati nella sentenza di primo grado ritenendoli corretti, senza condurre alcun procedimento probatorio, e ha confermato tale decisione, precisando la motivazione della decisione di primo grado.

[72] Dato che gli elementi probatori su cui si fonda la decisione del 6 aprile 2020 erano già disponibili il 6 ottobre 2015, alla data di adozione della decisione di primo grado, l'autorità tributaria non ha ritenuto necessario raccogliere nuove prove e l'estensione del procedimento non era quindi giustificato da alcun valido motivo, ma era dovuto esclusivamente alle lacune della decisione di secondo grado.

[73] Il principio di effettività, che la Corte esamina regolarmente nelle cause relative all'IVA, impone che le norme procedurali degli Stati membri non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti fondati sul diritto dell'Unione (v., per quanto riguarda tale nozione, sentenza dell'8 maggio 2008, *Ecotrade*, C- 95/07 et C- 96/07, EU:C:2008:267, punto 46).

[74] La Corte, in svariate sentenze relative al diniego del beneficio del diritto a detrazione, ha affermato che il diritto dei soggetti passivi di dedurre dall'IVA che sono tenuti a versare quella dovuta o pagata per i beni acquisiti e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Come ripetutamente dichiarato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo (ordinanza del 3 settembre 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C- 610/19, EU:C:2020:673, punto 40).

[75] Secondo il giudice adito della controversia, l'estensione ingiustificata, per una durata impossibile da prevedere, del procedimento fiscale volto all'esame delle condizioni finanziarie e materiali del diritto a detrazione, ha come risultato quello di rendere eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione.

[76] Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, il giudice del rinvio dubita della compatibilità della normativa e della giurisprudenza pertinente sopra richiamate con i principi dell'Unione, ossia i principi di certezza del diritto e di effettività.

[77] (omissis)

[78] (omissis) [aspetti procedurali di diritto nazionale]

Szeged, 4 ottobre 2021

(omissis)

[firma]