

Causa C-643/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

30 novembre 2020

Giudice del rinvio:

Veszprémi Törvényszék (Corte di Veszprém, Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

23 novembre 2020

Ricorrente:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyongkezelő Kft.

Resistente:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria)

Oggetto della controversia nel procedimento principale

Procedimento giurisdizionale amministrativo in materia tributaria.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio

In primo luogo, l'interpretazione dell'articolo 90, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE [del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA» o l'«imposta»)] alla luce della pertinente giurisprudenza della Corte di giustizia e dei principi di effettività e di equivalenza, al fine di determinare, in particolare, il momento in cui gli Stati membri possono fissare il dies a quo del termine di prescrizione relativo al rimborso dell'IVA su crediti definitivamente irrecuperabili.

In secondo luogo, l'interpretazione dell'articolo 90, paragrafi 1 e 2, e dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, alla luce di tale medesima giurisprudenza e dei principi di effettività, di equivalenza e di neutralità dell'IVA, allo scopo di

stabilire, in particolare, se la giurisprudenza e i principi suddetti ostino alla prassi di uno Stato membro secondo cui: i) da un lato, il responsabile dell'applicazione del diritto impone ai soggetti passivi di effettuare le operazioni di riscossione previste come condizione per il rimborso dell'IVA relativa a crediti definitivamente irrecuperabili; ii) inoltre, in caso di mancato pagamento da parte del destinatario del servizio, la società che lo presta deve cessare immediatamente la prestazione, pena il mancato rimborso dell'IVA relativa a crediti definitivamente irrecuperabili.

In terzo luogo, l'interpretazione dell'articolo 90, paragrafi 1 e 2, e dell'articolo 273 della direttiva 2006/112 nonché degli articoli da 15 a 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, alla luce della giurisprudenza e dei principi summenzionati, al fine di determinare concretamente se tale giurisprudenza e tali principi ostino all'insieme delle condizioni introdotte, relativamente al rimborso dell'IVA, a seguito dell'ordinanza della Corte di giustizia [nella causa] *Porr Építési Kft.* (C-292/19, non pubblicata, EU:C:2019:901), ma senza alcun fondamento giuridico e di cui i soggetti passivi non erano a conoscenza.

Fondamento giuridico: articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

1) Se l'articolo 90, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), (tenuto conto, in particolare, della sentenza *Di Maura* [C-246/16] e dell'ordinanza *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), nonché i principi fondamentali del diritto dell'Unione di effettività e di equivalenza, debbano essere interpretati nel senso che gli Stati membri non possono fissare come *dies a quo* del termine di prescrizione relativo al rimborso dell'IVA su crediti divenuti definitivamente irrecuperabili una data anteriore a quella in cui il credito che dà luogo al rimborso dell'IVA diviene irrecuperabile.

2) Se l'articolo 90, paragrafi 1 e 2, e l'articolo 273 della direttiva IVA (tenuto conto, in particolare, della sentenza *Di Maura* [C-246/16] e dell'ordinanza [nella causa] *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), nonché i principi fondamentali del diritto dell'Unione di effettività e di equivalenza, oltre al principio di neutralità dell'imposta, debbano essere interpretati nel senso che gli stessi ostano alla prassi di uno Stato membro in sede di applicazione del diritto in base alla quale, nell'ambito del rimborso dell'IVA su crediti divenuti definitivamente irrecuperabili, l'autorità responsabile dell'applicazione del diritto in detto Stato impone ai soggetti passivi, oltre che di far valere i crediti nell'ambito di una procedura di liquidazione, di compiere altri atti per ottenere il recupero, come condizione per il rimborso dell'IVA.

3) Se l'articolo 90, paragrafi 1 e 2, e l'articolo 273 della direttiva IVA (tenuto conto, in particolare, della sentenza *Di Maura* [C-246/16] e dell'ordinanza *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), nonché i principi fondamentali del diritto dell'Unione di

effettività e di equivalenza, oltre al principio di neutralità dell'imposta, debbano essere interpretati nel senso che gli stessi ostano alla prassi di uno Stato membro secondo cui, in caso di mancato pagamento, l'impresa fornitrice di un servizio deve interrompere immediatamente tale prestazione, poiché, in caso contrario e di continuazione della prestazione del servizio, non potrà chiedere neppure il rimborso dell'IVA relativa ai crediti divenuti definitivamente irrecuperabili, nonostante il fatto che tali crediti abbiano acquisito tale qualità in un momento successivo.

4) Se l'articolo 90, paragrafi 1 e 2, e l'articolo 273 della direttiva IVA e gli articoli 15, 16 e 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (tenuto conto, in particolare, della sentenza Di Maura [C-246/16] e dell'ordinanza Porr Építési Kft. [C-292/19]), nonché i principi fondamentali del diritto dell'Unione di effettività e di equivalenza, oltre al principio di neutralità dell'imposta, debbano essere interpretati nel senso che gli stessi ostano a che, successivamente alla summenzionata ordinanza Porr Építési Kft, l'autorità dello Stato membro responsabile dell'applicazione del diritto abbia introdotto, senza alcuna base giuridica, le condizioni enunciate nella seconda, nella terza e nella quarta questione pregiudiziale, cosicché tale insieme di condizioni non era chiaro per il soggetto passivo prima che i crediti divenissero definitivamente irrecuperabili.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

- Articoli da 15 a 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (GU 2012, C 326, pag. 391).
- Articolo 90, paragrafi 1 e 2, e articolo 273 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).
- Giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, in particolare: sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); ordinanza del 24 ottobre 2019, Porr Építési Kft. (C-292/19, non pubblicata, EU:C:2019:901); sentenza dell'11 giugno 2020, SCT d.d (C-146/19, EU:C:2020:464); sentenza del 5 giugno 2014, Kone e a. (C-557/12, EU:C:2014:1317); sentenza del 15 maggio 2014, Álmos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); sentenza del 15 ottobre 2020, E. (IVA — Riduzione della base imponibile) (C-335/19, EU:C:2020:829), e sentenza del 28 marzo 2019, Cogeco Communications (C-637/17, EU:C:2019:263).
- Causa C-507/20, FGSZ (pendente dinanzi alla Corte di giustizia).

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

- Articolo 4, paragrafo 3, lettera b), e articolo 164, paragrafi 1, 2, 2a e 3, della az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge XCII del 2003 recante il codice di procedura tributaria; in prosieguo: il «codice previgente di procedura tributaria»).
- Articolo 1, articolo 6, paragrafo 3, lettera b), articolo 65, paragrafo 1, articolo 196, paragrafi da 1 a 6, articolo 202, paragrafi 1 e 2, articolo 209, paragrafo 1, e articolo 271, paragrafi 2 e 7, della az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (legge CL del 2017 recante il codice di procedura tributaria; in prosieguo: il «codice di procedura tributaria»).
- Articoli 137 e 139, paragrafi 1 e 2, della adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (legge CLI del 2017, recante disciplina dell'amministrazione tributaria; in prosieguo: la «legge sull'amministrazione tributaria»).
- Articolo 55, paragrafi 1 e 2, articoli 56, 58, paragrafo 1, e articolo 77, paragrafi da 1 a 10, dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»).
- Articolo 78, paragrafo 1, dello az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (decreto governativo n. 465, del 28 dicembre 2017, recante norme di applicazione del procedimento amministrativo in materia tributaria; in prosieguo: il «regolamento di procedura tributaria»).
- Articolo 4, paragrafo 23, della a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (legge LXXXI del 1996 relativa all'imposta sulle società e all'imposta sui dividendi; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulle società»).
- Articolo 3, paragrafo 4, punto 10, della a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (legge C del 2000 sulla contabilità).

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente è membro e rappresentante di un gruppo di soggetti passivi a fini IVA (in prosieguo: il «gruppo di soggetti passivi»). Il gruppo Energott, in quanto operatore distinto nel settore ungherese dell'energia, fornisce servizi pubblici alla popolazione (ad esempio, fornitura di acqua potabile e di acqua calda, produzione di energia elettrica, teleriscaldamento, nonché servizi di espurgo e municipali). Tra le altre società commerciali figura quale membro del gruppo l'impresa D-ÉG Zrt., che costituisce una società collegata ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 23, della legge relativa all'imposta sulle società.

- 2 Molte delle controparti commerciali della ricorrente sono società direttamente o indirettamente municipali, alle quali il gruppo Energott forniva i servizi previsti da una normativa che non consentiva l'interruzione della sua prestazione in caso di mancato pagamento. Il gruppo di soggetti passivi ricorrente ha emesso fatture per servizi resi tra aprile 2007 e dicembre 2016 nei confronti di sette debentrici che, al momento del fatto generatore dell'imposta, possedevano un numero di codice fiscale valido e non erano coinvolte in alcuna procedura di fallimento, di liquidazione o di cancellazione forzata.
- 3 Le debentrici non hanno pagato le fatture e, nel frattempo, due di esse sono state dichiarate sciolte; una è stata oggetto di cancellazione forzata e altre tre, ossia Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., Székesfehérvári Fűtőerőmű e D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt., sono state messe in liquidazione. Malgrado, nell'ambito delle procedure di liquidazione, i crediti ancora insoluti nei confronti di queste ultime tre società siano stati in tutti i casi notificati, gran parte di questi crediti non sono stati recuperati, o lo sono stati solo in minima parte, a causa di risorse insufficienti, divenendo così definitivamente irrecuperabili.
- 4 La ricorrente ha accertato e dichiarato l'imposta addebitata per i corrispondenti periodi di liquidazione in base alle date delle fatture attestanti la prestazione dei servizi. Le dichiarazioni presentate sono detenute dall'amministrazione tributaria.
- 5 Sulla base dell'articolo 196 del codice di procedura tributaria, la ricorrente ha presentato, il 31 dicembre 2019, presso la Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatósága (Direzione dei tributi e delle dogane della provincia di Fejér, Ungheria; in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado») una domanda di rimborso della somma di 76 565 379 fiorini ungheresi (HUF), corrispondente all'IVA precedentemente assolta ed esposta sulle fatture emesse per i crediti divenuti irrecuperabili, e di pagamento degli interessi maturati. La società ha fondato la sua domanda sulla sentenza della Corte di giustizia nella causa Di Maura (C-246/16) e sull'ordinanza nella causa Porr Építési Kft. (C-292/19). Essa ha altresì chiesto l'accertamento d'ufficio degli interessi sull'IVA da recuperare, nella misura in cui la data di scadenza per il pagamento del rimborso fosse anteriore a quella del pagamento effettivo del suo importo.
- 6 Con decisione del 13 febbraio 2020, l'autorità tributaria di primo grado ha parzialmente accolto tale domanda dichiarando, nella motivazione della sua decisione, che il termine di prescrizione quinquennale era scaduto il 31 dicembre 2018.
- 7 Secondo tale motivazione, la prescrizione è disciplinata dalle disposizioni del codice di procedura tributaria in vigore al momento in cui inizia la sua decorrenza. Il termine di prescrizione del diritto all'accertamento dell'IVA inizia a decorrere al momento della presentazione della dichiarazione d'imposta (in mancanza di tale presentazione, dalla scadenza del termine per la dichiarazione), in funzione della data di ciascuna fattura o, nel caso di dichiarazioni di rettifica per differenze a favore del soggetto passivo, a decorrere dalla presentazione di tali dichiarazioni.

- 8 Le date delle fatture oggetto della decisione di primo grado risalgono al periodo compreso tra aprile 2007 e novembre 2013, di modo che la dichiarazione (mensile) dell'IVA nella quale è inclusa la fattura più recente è stata presentata (o doveva essere presentata) nel dicembre 2013, e ad essa è da applicarsi il termine di prescrizione del 31 dicembre 2018. Per quanto riguarda le dichiarazioni relative a tali fatture, il soggetto passivo non ha presentato dichiarazioni di rettifica per riduzione dei suoi debiti tributari, cosicché la scadenza del termine di prescrizione non è stata modificata. È possibile presentare richiesta di rimborso dell'IVA riguardo all'importo per il quale il diritto a chiedere l'accertamento dell'imposta non risultava prescritto alla data del 24 ottobre 2019, data di pronuncia dell'ordinanza della Corte di giustizia nella causa *Porr Építési Kft.* Pertanto, l'autorità tributaria di primo grado ha dichiarato prescritto il diritto a chiedere l'accertamento dell'imposta per un importo totale a titolo di IVA di HUF 73 208 755, come indicato nell'allegato alla sua decisione.
- 9 Analogamente, per quanto riguarda una fattura che esprimeva un'IVA di importo pari a HUF 2 882 736, l'autorità tributaria di primo grado ha constatato che, ai fini della sua riscossione, il soggetto passivo non aveva esercitato in modo adeguato il suo diritto ¹, cosicché la sua domanda in relazione a tale somma è stata parimenti respinta.
- 10 L'autorità tributaria di primo grado ha esaminato nel merito le fatture per le quali il diritto a chiedere l'accertamento dell'imposta non era prescritto e ha constatato che l'IVA su tali fatture era definitivamente irrecuperabile. Tuttavia, invocando l'articolo 1 del codice di procedura tributaria, l'autorità tributaria ha dichiarato che, per quanto riguardava le fatture intestate alla *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* e alla *D ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt*, il soggetto passivo non aveva dimostrato di aver adottato tutte le misure necessarie per il recupero o la riscossione dei suoi crediti, per cui non esercitato in modo adeguato il suo diritto e, di conseguenza, ha respinto anche la domanda del soggetto passivo concernente il rimborso di HUF 3 356 625 a titolo di IVA.
- 11 Ciononostante, l'autorità tributaria di primo grado ha dichiarato che il soggetto passivo aveva diritto al rimborso di HUF 473 889 a titolo di IVA, corrispondenti alla fattura intestata alla *Dél Mezőföldi Víziközműbrutó Üzemeltető Kft.*
- 12 La ricorrente ha proposto un ricorso amministrativo avverso detta decisione.
- 13 Investita di tale ricorso amministrativo, l'autorità tributaria di secondo grado, resistente, ha confermato la decisione impugnata con decisione del 3 aprile 2020 (la «decisione di secondo grado»).

¹ Con l'espressione “rendeltetésszerű joggyakorlás elv” (letteralmente: “principio dell'adeguato esercizio dei diritti”) si intende il principio dell'esercizio dei diritti conformemente al loro scopo.

- 14 Nella motivazione di tale decisione, essa ha rilevato che, secondo l'ordinanza della Corte di giustizia nella causa *Porr Építési Kft.*, uno Stato membro deve consentire la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto qualora il soggetto passivo possa dimostrare che il credito che esso vanta nei confronti del debitore è divenuto definitivamente irrecuperabile.
- 15 Ha dichiarato che la riduzione della base imponibile è giuridicamente connessa all'obbligazione di pagamento dell'imposta gravante sul soggetto passivo, di cui condivide la sorte giuridica, di modo che le disposizioni che disciplinano le sovvenzioni di bilancio non sono applicabili una volta maturata la prescrizione.
- 16 L'autorità tributaria di secondo grado ha inoltre fatto riferimento alle disposizioni dell'articolo 78, paragrafo 1, del regolamento di procedura tributaria, in forza delle quali l'amministrazione tributaria può procedere a controlli entro il termine di prescrizione del diritto a chiedere l'accertamento dell'imposta. Pertanto, dato che la prescrizione è maturata, non può emergere il contesto dell'operazione giuridica né possono essere oggetto di ispezione l'impossibilità sopravvenuta di recupero dei crediti, l'insolvenza o il periodo della procedura di liquidazione.
- 17 Le condizioni per il rimborso dell'imposta non possono essere esaminate per un periodo caduto in prescrizione e non è quindi legittimo chiedere il rimborso dell'imposta, né tramite domanda né per mezzo di una dichiarazione integrativa. Pertanto, secondo l'amministrazione tributaria di secondo grado, l'argomento del soggetto passivo secondo cui il termine di prescrizione decorre dal momento in cui il credito diventa irrecuperabile non è fondato.
- 18 Occorre rilevare che l'autorità tributaria di primo grado non ha applicato le disposizioni della legge sull'IVA entrate in vigore il 1° gennaio 2020.
- 19 L'autorità tributaria di secondo grado ha esaminato nel merito le fatture non interessate dalla prescrizione. A tal riguardo, essa ha verificato, nell'ambito del suo esame, anzitutto, se il soggetto passivo avesse dimostrato che i crediti avessero carattere definitivamente irrecuperabile. Nei casi in cui il soggetto passivo, pur dimostrando effettivamente l'impossibilità di procedere al recupero, non ha adottato tutte le misure che da esso ci si potevano attendere affinché la sua controparte commerciale procedesse al rimborso del credito o, a fronte del mancato pagamento, non ha risolto il rapporto commerciale, confidando, senza alcun motivo, nel fatto che i crediti sarebbero stati pagati, l'amministrazione tributaria di secondo grado ha confermato che l'autorità tributaria di primo grado aveva giustamente negato alla ricorrente il rimborso dell'IVA. Essa ha rilevato, in tale contesto, che il soggetto passivo non poteva ripercuotere sul bilancio le conseguenze della mancata adozione delle opportune misure.

L'autorità tributaria di secondo grado ha aggiunto che l'ordinanza della Corte di giustizia nella causa *Porr Építési Kft.* garantisce al soggetto passivo la possibilità di recuperare direttamente presso l'amministrazione tributaria l'IVA indebitamente versata all'erario. Tuttavia, in forza dell'articolo 90, paragrafo 1,

della direttiva IVA, il soggetto passivo deve ridurre la base imponibile alle condizioni stabilite dagli Stati membri, di modo che tale disposizione del diritto dell'Unione garantisce allo Stato membro un margine di discrezionalità quanto alle condizioni e alle formalità alle quali è subordinata la riduzione della base imponibile. L'amministrazione tributaria di uno Stato membro può quindi vagliare se il soggetto passivo abbia fatto tutto il possibile per evitare che il suo credito diventasse definitivamente irrecuperabile. Poiché il soggetto passivo ha dato prova, al riguardo, di un comportamento passivo, non si può dichiarare che i principi di effettività, proporzionalità e neutralità dell'imposta siano stati violati nel caso di specie.

- 20 Nel corso del procedimento dinanzi all'autorità tributaria di secondo grado, quest'ultima ha constatato, per quanto riguarda le fatture non pagate e intestate a controparti commerciali della ricorrente, che tali fatture non riguardavano servizi ricollegabili al perseguimento di una missione di servizio pubblico, cosicché la ricorrente non aveva alcun obbligo giuridico di prestare tali servizi, né di continuare a farlo se la sua controparte commerciale non procedeva al loro pagamento. Essa ha rilevato, inoltre, che la ricorrente non aveva inviato diffide di pagamento alle sue controparti commerciali, pur essendovi stata tenuta anche in presenza di un obbligo giuridico di fornire il servizio.
- 21 Ai sensi del a 112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet [decreto governativo n. 112/2012, del 4 giugno 2012], il governo ungherese ha designato la Székesfehérvári Fűtőerőbrutts Kft. come ente economico di particolare importanza strategica e le ha concesso una moratoria temporanea di pagamento con effetto immediato a decorrere dal 29 giugno 2012. Il soggetto passivo era proprietario della Székesfehérvári Fűtőerőbrutts Kft. dal 23 febbraio 2012, cosicché disponeva di informazioni sul suo funzionamento e sulla sua situazione finanziaria. Inoltre, poiché la debitrice era stata sua cliente per anni, la ricorrente era pienamente a conoscenza del fatto che non pagava sistematicamente il corrispettivo dei servizi. È per questo motivo che il soggetto passivo avrebbe potuto interrompere la prestazione del servizio poiché, prima della moratoria, non aveva alcun obbligo di fornirlo.
- 22 Tuttavia, prima delle procedure di liquidazione, la ricorrente non aveva adottato, nei confronti di tali controparti commerciali, le misure che sarebbero servite ad evitare che i crediti divenissero irrecuperabili, cosicché giustamente l'autorità tributaria di primo grado ha respinto la sua domanda.
- 23 La ricorrente ha impugnato tali decisioni con ricorso giurisdizionale amministrativo, nel quale ha chiesto che le stesse fossero dichiarate illegittime e annullate.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 24 La ricorrente sostiene che il diritto di ottenere il rimborso dell'IVA deriva dalla sopravvenuta impossibilità di recuperare i crediti – elemento confermato anche

dall'ordinanza della Corte di giustizia nella causa Porr *Építési Kft.* –, ragion per cui il termine di prescrizione di tale diritto inizia a decorrere, secondo la norma specifica di cui all'articolo 164, paragrafo 1, seconda frase, del codice di procedura tributaria, dall'ultimo giorno dell'anno in cui i crediti diventano irrecuperabili (il 31 dicembre 2019 nel caso di specie), e non dal momento in cui il fatto generatore dell'imposta si è originariamente verificato.

- 25 Secondo la ricorrente, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia emerge chiaramente che, al momento della presentazione della domanda di rimborso dell'imposta, l'Ungheria, agendo in maniera illegittima, non aveva recepito correttamente nel suo ordinamento giuridico l'articolo 90 della direttiva IVA, dal momento che aveva totalmente escluso qualsiasi possibilità di riduzione a posteriori della base imponibile IVA in relazione a crediti irrecuperabili, benché la Corte di giustizia non consideri applicabile all'IVA relativa a siffatti crediti la deroga prevista all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA.
- 26 La ricorrente muove dal presupposto che il termine di prescrizione non poteva iniziare a decorrere prima dell'insorgenza del diritto al rimborso dell'IVA, vale a dire prima del sorgere del diritto concreto della ricorrente al rimborso dell'imposta.
- 27 Aggiunge che, nel sistema del codice di procedura tributaria, le norme relative alle sovvenzioni di bilancio sono applicabili al rimborso dell'imposta basato sul diritto dell'Unione europea, anche per quanto riguarda il termine di prescrizione di tale rimborso.
- 28 Secondo la ricorrente, subordinare tale rimborso a un insieme di condizioni più restrittive rispetto a quelle previste da tale normativa violerebbe i principi del diritto dell'Unione di proporzionalità, di neutralità dell'imposta e di effettività.
- 29 A suo avviso, al momento della presentazione della domanda di rimborso dell'IVA, essa non poteva invocare l'articolo 77 della legge sull'IVA al fine di ridurre a posteriori la base imponibile, poiché il diritto ungherese ancora non offriva tale possibilità. Pertanto poteva solo invocare il diritto dell'Unione per chiedere il rimborso dell'IVA versata. Di conseguenza, una siffatta domanda di rimborso è fondata non già sulle disposizioni della legge sull'IVA, bensì direttamente sul diritto dell'Unione, vale a dire sull'articolo 90 della direttiva IVA, ed è soggetta alla procedura speciale prevista all'articolo 124/C del codice previgente di procedura tributaria e all'articolo 196 del nuovo codice di procedura tributaria.
- 30 La ricorrente concorda con la resistente sul fatto che le norme sulla prescrizione generalmente applicabili al rimborso dell'imposta non si applicano nell'ambito del procedimento speciale disciplinato dall'articolo 196 del codice di procedura tributaria e, pertanto, non si applica nemmeno l'articolo 202, paragrafo 1, seconda frase, di tale codice, che disciplina la prescrizione disponendo che il termine di quest'ultima per far valere un diritto decorre dall'insorgenza di tale diritto.

- 31 Secondo la ricorrente, la logica esclude che il suo diritto al rimborso dell'IVA sia insorto prima che il credito sottostante diventasse irrecuperabile. Per questo motivo essa non contesta la possibilità che intervenga la prescrizione, bensì l'applicazione che ne viene fatta dalla resistente e che viola le norme procedurali invocate, oltre a compromettere l'effetto utile del diritto dell'Unione.
- 32 A giudizio della ricorrente, il principio dell'esercizio adeguato dei diritti può essere violato, secondo le norme del codice di procedura tributaria, solo da un'operazione giuridica volta a eludere le disposizioni della legge tributaria o di un regolamento locale. Nel caso di specie, non esiste alcuna norma tributaria che la ricorrente abbia inteso sviare dalla sua funzione sociale. A suo parere, l'insieme delle condizioni stabilite per il rimborso dell'IVA è arbitrario e del tutto privo di fondamento giuridico.
- 33 La ricorrente sostiene che in nessun caso può esserle imputato un comportamento diretto ad eludere una legge tributaria, bensì il contrario: essa ha pagato l'IVA conformemente alla legge tributaria applicabile, compresa quella relativa a fatture emesse per prestazioni di servizi che in seguito non sono state pagate.
- 34 Detta ricorrente ritiene erronea la prassi della resistente secondo la quale essa esamina, ai fini del rimborso dell'IVA, requisiti che non sono fondati né sulle norme generali del codice di procedura tributaria né sulla giurisprudenza della Corte di giustizia in materia.
- 35 A suo avviso, nell'ambito dell'esame nel merito delle condizioni di rimborso dell'IVA relative alle fatture in questione, possono essere prese in considerazione solo la giurisprudenza della Corte di giustizia e le norme generali del codice di procedura tributaria relative al rimborso dell'imposta, e non le disposizioni della legge sull'IVA entrate in vigore il 1° gennaio 2020.
- 36 La ricorrente rimanda alla sentenza della Corte di giustizia nella causa SCT d.d per sostenere che, nel caso di specie, la sua attività è andata oltre quanto, secondo detta Corte, ci si poteva attendere al fine di ottenere il recupero dei crediti, poiché ha notificato i suoi crediti nell'ambito della procedura di liquidazione, sebbene essi non siano stati soddisfatti (o lo siano stati solo in minima parte).
- 37 Nel controricorso la resistente chiede il rigetto del ricorso giurisdizionale amministrativo e la conferma del principio di diritto esposto nella motivazione della decisione impugnata.
- 38 La resistente rileva che il termine di prescrizione generale di cinque anni, calcolato a partire dal verificarsi del fatto generatore dell'imposta, indica un momento noto alle parti, stabilito in anticipo e che incentiva sia l'esecuzione della prestazione conformemente alle disposizioni del contratto quanto l'adozione di misure volte al recupero del corrispettivo, senza che eventi sopravvenuti abbiano alcun effetto sul debito d'imposta, né in senso favorevole né in senso sfavorevole per il soggetto passivo.

- 39 Come fatto valere dalla ricorrente, nel procedimento dinanzi all'amministrazione tributaria resistente quest'ultima esamina il requisito dell'esercizio adeguato dei diritti solo nei limiti in cui ciò serve ai fini dell'articolo 273 della direttiva IVA. Onde assicurare l'esatta riscossione dell'IVA, è indispensabile che il soggetto passivo, che agisce come esattore dell'imposta, adotti in tempo utile le misure appropriate a tal fine e ad eliminare il rischio di perdita di entrate fiscali.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 40 Il giudice del rinvio ritiene di non poter risolvere la controversia tra le parti senza l'interpretazione del diritto dell'Unione, in particolare dell'articolo 90, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA.
- 41 Il diritto della ricorrente al rimborso dell'imposta discende dall'articolo 90 della direttiva IVA, quale fonte del diritto dell'Unione, che il legislatore ungherese non ha recepito correttamente nell'ordinamento giuridico interno. Dall'articolo 90 suddetto e dalla giurisprudenza elaborata dalla Corte di giustizia riguardo al medesimo risulta che il legislatore ungherese avrebbe dovuto consentire il rimborso dell'IVA relativa a crediti irrecuperabili.
- 42 La ricorrente ha altresì dedotto la necessità di un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea, invocando a tal riguardo il principio di effettività il quale, a suo avviso, osta a che l'amministrazione consideri che il termine di prescrizione del diritto al rimborso dell'IVA decorre da un momento in cui tale diritto non è ancora insorto.
- 43 Nel caso di specie rileva anche il principio di equivalenza, giacché l'amministrazione tributaria nazionale applica alle domande di rimborso dell'IVA fondate sul diritto dell'Unione un regime più rigoroso rispetto a quello degli altri rimborsi dell'imposta.
- 44 La ricorrente ha altresì rilevato che la risposta alla questione della prescrizione è necessaria, ma non è sufficiente di per sé, in quanto la decisione della resistente ha respinto una parte della domanda della ricorrente sulla base di condizioni aggiuntive imposte dal requisito dell'esercizio adeguato dei diritti.
- 45 La Corte di giustizia ha stabilito in numerose sentenze che l'articolo 90 della direttiva IVA ha effetto diretto, vale a dire che i singoli sono liberi di farlo valere dinanzi ai giudici degli Stati membri per difendere i loro diritti.
- 46 La questione pregiudiziale sollevata nella presente causa non mira quindi ad ottenere dalla Corte di giustizia un'interpretazione delle norme ungheresi sulla prescrizione, bensì ad esaminare l'applicazione dell'articolo 90 della direttiva IVA alla luce di due principi del diritto dell'Unione, ossia i) il principio di effettività, e ii) il principio di equivalenza. Sebbene la Corte di giustizia non abbia ancora avuto occasione di esaminare la relazione tra il regime nazionale della prescrizione e i diritti derivanti dal diritto dell'Unione per quanto riguarda i crediti

irrecuperabili, essa si è tuttavia pronunciata nel caso di altri diritti conferiti dal diritto dell'Unione.

- 47 Nella presente controversia si pone la questione se, sulla base dell'istituto ungherese della prescrizione, alla ricorrente possa essere negata la riduzione a posteriori della sua base imponibile ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA e, pertanto, dell'imposta addebitata perché, secondo la prassi dell'amministrazione tributaria, il termine di prescrizione inizia a decorrere in un momento in cui i soggetti passivi non possono neppure prevedere l'impossibilità del recupero dei loro crediti e il diritto al rimborso che ne deriva. Il giudice del rinvio ritiene rilevante ai fini della soluzione della controversia stabilire se, in assenza di una normativa nazionale, la prassi dell'amministrazione tributaria di uno Stato membro consenta di prevedere a posteriori alcuni requisiti formali che devono essere soddisfatti per esercitare il diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA, vale a dire stabilire un insieme di condizioni che consentano di dimostrare tale diritto.
- 48 Secondo la ricorrente, tale questione non è stata ancora affrontata dalla Corte di giustizia nella sua giurisprudenza. La causa FGSZ, attualmente pendente dinanzi ad essa, verte sui principi fondamentali di proporzionalità, di neutralità dell'imposta e di effettività, ma differisce dal caso di specie per quanto riguarda i fatti poiché, in tale causa, non sono state esaminate le condizioni connesse al requisito del corretto esercizio dei diritti e le stesse non potevano quindi riguardare il principio di equivalenza.