

Causa C-397/21

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

29 giugno 2021

Giudice del rinvio:

Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

25 maggio 2021

Ricorrente:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Convenuta:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale)

(omissis)

Nel procedimento giurisdizionale amministrativo instaurato per la risoluzione della controversia in materia tributaria (omissis) avviato dall'HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytárság (già VALUE HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytárság), ricorrente, (omissis) nei confronti della Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane), [(omissis) Budapest (omissis)], convenuta, la Fővárosi Törvényszék ha emesso la seguente

decisione:

Questo Giudice (omissis) instaura un procedimento pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione europea e sottopone alla stessa le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se le disposizioni della direttiva IVA, lette alla luce dei suoi principi generali, in particolare dei principi di effettività e di neutralità fiscale, debbano

essere interpretate nel senso che ostano a una normativa e alla relativa prassi nazionale in forza delle quali, quando un soggetto passivo IVA emette erroneamente una fattura con IVA per una cessione ¹ esente da IVA e versa tale imposta all'Erario in modo dimostrabile, e il destinatario della fattura paga l'IVA di cui trattasi all'emittente della fattura, l'autorità tributaria nazionale non restituisce tale IVA né all'emittente né al destinatario della fattura.

2. In caso di risposta affermativa della Corte di giustizia alla prima questione pregiudiziale, se le disposizioni della direttiva IVA, lette alla luce dei suoi principi generali, in particolare dei principi di effettività, di neutralità fiscale e di non-discriminazione, debbano essere interpretate nel senso che ostano a una normativa nazionale che, nel caso descritto nella precedente questione, non consenta in alcun modo al destinatario della fattura di rivolgersi direttamente all'autorità tributaria nazionale per chiedere il rimborso dell'IVA o lo consenta solo laddove sia impossibile o estremamente difficile chiedere tale rimborso dell'IVA mediante altri strumenti di diritto civile, in particolare quando nel frattempo sia sopravvenuta la messa in liquidazione dell'emittente della fattura.

3. In caso di risposta affermativa alla precedente questione pregiudiziale, se in un caso siffatto l'autorità tributaria nazionale sia obbligata a pagare gli interessi sull'IVA oggetto di rimborso e, in tal caso, per quale periodo di tempo, e se tale obbligo sia soggetto alle regole generali di rimborso dell'IVA.

(omissis) [considerazioni processuali di diritto nazionale]

MOTIVI

I. Fatti

- 1 La dante causa della ricorrente, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., ha assunto, in qualità di committente, i servizi della Bíró Hűtetechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (in prosieguo: la «BHA Kft.»), nell'ambito dell'esecuzione dei lavori di costruzione del progetto intitolato «Realizzazione del padiglione dell'Ungheria all'Esposizione Universale di Milano 2015». Per l'attività svolta, la BHA Kft. ha emesso nove fatture, per un importo totale di HUF 486 620 000, inclusa l'IVA, a nome della dante causa della ricorrente, la quale le ha pagate. Successivamente, la BHA Kft. ha versato all'erario l'IVA corrispondente alle fatture. A seguito di un'ispezione fiscale effettuata nei confronti della BHA Kft. in relazione all'operazione, l'autorità tributaria ha rilevato che tale operazione non rientrava nell'ambito di applicazione territoriale della legge sull'IVA ed era quindi esente da IVA, sebbene la BHA Kft. l'avesse fatturata.

¹ Ndt: sic.

- 2 Il 19 luglio 2019 la ricorrente ha presentato una domanda presso la Direzione delle imposte e delle dogane di Budapest nord dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, in qualità di autorità tributaria di primo grado, chiedendo il rimborso dell'IVA pari 126 248,760 fiorini ungheresi (HUF), corrispondente alle fatture che la BHA Kft. aveva emesso a suo carico, oltre alla liquidazione e al pagamento degli interessi relativi a tale importo. A sostegno della sua domanda, la ricorrente ha dichiarato di aver corrisposto l'intero valore delle nove fatture emesse dalla BHA Kft. e che quest'ultima aveva versato all'erario l'[IVA] corrispondente a tali fatture. La ricorrente ha affermato che l'importo dell'IVA indicato nella sua richiesta di rimborso poteva, in primo luogo, essere chiesto all'emittente della fattura dinanzi a un giudice civile, poiché l'imposta era stata erroneamente addebitata nelle fatture emesse. In seguito al giudizio civile, l'autorità tributaria competente avrebbe dovuto effettuare una liquidazione dei conti con la BHA Kft., la quale, tuttavia, è stata nel frattempo oggetto di una procedura di liquidazione, in cui il dante causa della ricorrente ha chiesto al liquidatore di integrare tale credito nella massa passiva. Secondo il liquidatore le possibilità di recuperare il credito registrato sono remote.
- 3 Nel procedimento avviato dalla ricorrente, l'autorità tributaria di primo grado ha emesso una decisione (omissis) con la quale ha respinto la sua domanda di rimborso dell'imposta nonché di liquidazione e di pagamento degli interessi. La ricorrente ha impugnato detta decisione e, in seguito, la convenuta ha confermato la decisione emessa in primo grado (omissis). Inoltre, l'autorità tributaria non ha negato che la ricorrente avesse pagato alla BHA Kft. il corrispettivo oggetto delle fatture emesse ai sensi del regime fiscale ordinario, oltre l'IVA corrispondente, che è stata indicata nella dichiarazione IVA della BHA Kft. detenuta dall'erario. Tuttavia, essa ha rilevato che, ai sensi dell'articolo 39 dell'az általános forgalmi adórol szóló 2007. CXXVII. törvény (legge CXXVII sull'imposta sul valore aggiunto, del 2007; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), il luogo in cui sono state effettuate le operazioni era quello in cui l'immobile era situato, vale a dire Milano, e pertanto, poiché tali operazioni non sono state effettuate nel territorio nazionale, la legge sull'IVA non era applicabile. In un caso siffatto l'emittente avrebbe dovuto emettere la fattura senza IVA dal momento che si trattava di un'operazione economica svolta al di fuori dell'ambito di applicazione della legge sull'IVA.

II. Controversia tra le parti

- 4 La ricorrente ha presentato un ricorso giurisdizionale amministrativo, avverso la decisione della convenuta, con cui chiede, in via principale, la riforma di detta decisione ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (legge I del 2017, recante il codice di procedura dei giudici amministrativi; in prosieguo: il «codice di procedura dei giudici amministrativi»), che si dichiara che la ricorrente ha correttamente chiesto il rimborso dell'importo di HUF 126 248 760 indicato nella domanda di rimborso delle imposte e che l'autorità tributaria di primo grado deve versare interessi su tale somma per un importo pari tasso annuo di base vigente della Banca centrale

incrementato nella misura del 5%, ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 3, e dell'articolo 65, paragrafo 1, della az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (legge CL del 2017, sul sistema tributario generale; in prosieguo: la «legge sul sistema tributario generale»). In subordine, la ricorrente chiede che la decisione sia annullata o dichiarata inefficace, che si disponga l'avvio di un nuovo procedimento e si ingiunga alla convenuta di adottare una decisione conforme a quanto indicato nella domanda di rimborso dell'imposta. In ulteriore subordine, essa chiede che la decisione di primo grado sia annullata o dichiarata inefficace e che l'autorità tributaria di primo grado sia tenuta a adottare una nuova decisione. La ricorrente contesta in particolare la decisione dell'autorità tributaria relativa alla sua domanda di rimborso dell'imposta. Essa sostiene che l'amministrazione tributaria, nelle sue decisioni, ha dichiarato che emergeva in modo inequivoco che la ricorrente aveva diritto al rimborso dell'IVA da essa erroneamente pagata, che era stata indebitamente versata all'Erario, vale a dire in assenza di un valido fondamento giuridico. Tuttavia, la ricorrente non può recuperare detto importo in quanto la sua domanda di rimborso è stata respinta, il che non è conforme alla legge. A suo avviso, alla luce delle sentenze della Corte in materia di rimborso di imposte, il rigetto della sua domanda di rimborso non è conforme ai principi della direttiva IVA.

- 5 La convenuta, nel suo controricorso, chiede che il ricorso sia respinto, in quanto è a suo avviso infondato giacché l'operazione economica è stata realizzata a Milano, vale a dire al di fuori del territorio nazionale, di modo che la legge sull'IVA non sarebbe applicabile. Inoltre, nel caso di specie, poiché l'operazione è stata realizzata al di fuori dell'ambito di applicazione della legge sull'IVA, la BHA Kft. avrebbe dovuto emettere la fattura senza IVA. Poiché nella fattispecie l'IVA non è dovuta, non è sorto alcun obbligo fiscale nazionale, né il diritto alla detrazione dell'imposta in relazione alle operazioni. La convenuta ritiene che le sentenze della Corte di giustizia invocate dalla ricorrente non corrispondano ai fatti del presente giudizio, di modo che, nella fattispecie, le summenzionate sentenze non possono applicarsi alle questioni di interpretazione giuridica che si pongono nel caso di specie alla luce della direttiva IVA.
- 6 Nella fattispecie, è pacifico tra le parti che la BHA Kft. ha emesso una fattura con IVA per un'operazione esente da IVA, il cui importo integrale è stato pagato dalla ricorrente all'emittente della fattura, e che l'IVA indicata nella fattura relativa a tale importo è stata versata all'Erario (a causa del versamento in eccedenza effettuato dall'emittente della fattura). È inoltre pacifico tra le parti che l'IVA è stata indebitamente versata all'Erario, cosicché, dopo l'instaurazione del procedimento giurisdizionale amministrativo, la ricorrente ha altresì avviato, il 17 marzo 2020, un giudizio civile per arricchimento senza causa nei confronti dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, che era pendente (omissis) dinanzi alla Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale). In questa fase del procedimento, il giudizio civile (omissis) tra le parti è sospeso. Tuttavia, la ricorrente ritiene che, in caso di emissione di una fattura con IVA per una cessione esente da IVA, si debba fare riferimento ai principi della direttiva IVA, vale a dire il principio di effettività, il principio di neutralità fiscale e il

principio di non discriminazione, dai quali discenderebbe altresì il cosiddetto principio del divieto di arricchimento senza causa dell'autorità tributaria, soggetta al diritto dell'Unione. La ricorrente ha sostanzialmente fondato la propria domanda di rimborso sulle sentenze della Corte Farkas (C-564/15) e Porr Építési Kft. (C-691/17), che non erano escluse dall'ambito di applicazione territoriale della legge sull'IVA.

III. Diritto dell'Unione europea pertinente

- 7 Ai sensi dell'articolo 167 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»), il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.
- 8 Ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA, 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.
- 9 Ai sensi dell'articolo 4[7] della direttiva IVA, il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agenti immobiliari e di periti, nonché le prestazioni intese a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è quello in cui è situato il bene.

IV. Diritto ungherese applicabile

- 10 Articolo 2, lettera a), della legge sull'IVA: «Conformemente alla presente legge sono soggette all'imposta: le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio nazionale da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 11 Articolo 39, paragrafo 1, della legge sull'IVA: «[i]n caso di prestazione di servizi direttamente connessi con beni immobili, il luogo in cui si fornisce la prestazione è quello in cui il bene immobile è situato».

Paragrafo 2: «[i] servizi direttamente connessi con gli immobili di cui al paragrafo 1 comprendono, in particolare: i servizi di agenti immobiliari e di periti, i servizi di alloggio alberghiero, il trasferimento dei diritti di utilizzo di beni immobili, nonché i servizi per la preparazione e il coordinamento dell'esecuzione di opere».

- 12 A decorrere dal 1° gennaio 2020, la legge ungherese sull'IVA ha introdotto una norma speciale relativa al rimborso dell'IVA di cui all'articolo 257/J, intesa a consentire ai soggetti passivi di chiedere all'autorità tributaria, entro i sei mesi

antecedenti alla scadenza del termine di prescrizione del diritto alla determinazione dell'imposta, il rimborso dell'IVA assolta a monte che non è stata loro altrimenti rimborsata. Tale norma ungherese non era inclusa nella legge sull'IVA nel momento in cui la ricorrente ha presentato la domanda di rimborso.

- 13 Articolo 64, paragrafo 3, della legge sul sistema tributario generale: «Fatto salvo il paragrafo 1, a condizione che il soggetto passivo non abbia presentato la sua domanda di rimborso in una dichiarazione fiscale che pone fine alla liquidazione (liquidazione semplificata) o alla liquidazione volontaria² (liquidazione volontaria semplificata), il rimborso dell'IVA richiesto avviene entro un termine di 30 giorni che comincia a decorrere dalla data di ricezione della dichiarazione fiscale, ma mai entro 30 giorni dalla data di scadenza; tale termine è esteso a 45 giorni quando il rimborso dell'imposta è superiore a 1 milione di HUF sempre che il soggetto passivo abbia pagato integralmente, alla data di presentazione della dichiarazione, l'importo, comprensivo dell'imposta, del corrispettivo indicato nella fattura corrispondente a ciascuna delle operazioni che danno diritto al trasferimento dell'IVA — esercitando il suo diritto alla detrazione dell'imposta per il periodo d'imposta interessato sulla base della fattura o delle fatture che attestano la realizzazione di tali operazioni — o purché il suo debito si sia estinto integralmente in altro modo e il soggetto passivo indichi nella propria dichiarazione che tale requisito è soddisfatto. Se, durante tale periodo, viene avviata o è in corso un'ispezione fiscale del soggetto passivo per la sovvenzione di bilancio richiesta, il termine per la concessione di tale sovvenzione di bilancio inizia a decorrere dalla data in cui la decisione sui risultati dell'ispezione diventa irrevocabile. Ai fini dell'applicazione di tale disposizione, il corrispettivo si considera pagato se la sua acquisizione avviene esclusivamente in forza di una garanzia di esecuzione precedentemente stipulata nel contratto».
- 14 Articolo 65, paragrafo 1: «in caso di ritardato pagamento di un importo da parte dell'autorità tributaria, essa versa, per ogni giorno di ritardo nel pagamento, interessi di importo pari a quello della penalità di mora. Malgrado un eventuale ritardo nel pagamento, non è dovuto alcun interesse se la domanda (dichiarazione) è giuridicamente infondata per oltre il 30% della somma richiesta (dichiarata) o se il pagamento non è possibile a causa della mancata fornitura di dati da parte del soggetto passivo o della persona tenuta a fornirli».

V. Ragioni che rendono necessario un rinvio pregiudiziale

- 15 Il giudice del rinvio, tenuto conto del diritto ungherese e della relativa prassi dell'amministrazione tributaria e, di conseguenza, del diritto e della prassi ungherese in vigore al momento della presentazione della domanda da parte della ricorrente, ritiene che la controversia tra le parti non possa essere risolta senza confrontare il diritto applicabile dal giudice nazionale con il diritto dell'Unione e

² Ndt: Si tratta di una procedura di liquidazione che si può avviare nel caso in cui la società non sia insolvente.

con i principi generali della direttiva IVA e senza esaminare se il diritto ungherese e la relativa prassi dell'autorità tributaria siano conformi ai requisiti di neutralità dell'IVA, di certezza del diritto, di efficacia e di non discriminazione che derivano dal diritto dell'Unione.

- 16 Il ricorso di cui trattasi ha ad oggetto la prassi dell'amministrazione tributaria, derivante dall'ambito territoriale della legge sull'IVA in vigore al momento della presentazione della domanda della ricorrente nel 2019, di non rimborsare al destinatario della fattura l'IVA di cui sia provato l'indebito versamento, malgrado ciò avrebbe potuto essere dedotto dai principi generali. Per quanto riguarda la prassi relativa al diritto [alla detrazione dell'imposta] e al corrispondente diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata, l'autorità tributaria ha interpretato la normativa nazionale nel senso che la ricorrente non aveva diritto al rimborso dell'IVA indicata nelle fatture controverse, il cui assolvimento non è contestato dalle parti, malgrado la BHA Kft. avesse versato l'IVA all'Erario, e ciò in assenza di un sospetto di frode. Essa ritiene, inoltre, che nella presente causa non siano applicabili le sentenze pronunciate dalla Corte di giustizia nelle cause *Porr Épitési Kft.* e *Farkas*, in quanto nella fattispecie si tratta di un'operazione esente da IVA, ossia non esiste il diritto a detrarre l'imposta, mentre nelle suddette cause C-564/15 e C-691/17 si trattava dell'emissione di fatture secondo il regime di tassazione ordinaria, mentre l'emissione corretta dell'IVA si sarebbe dovuta effettuare secondo il regime di inversione contabile.
- 17 L'autorità tributaria ritiene che la ricorrente non abbia diritto al rimborso dell'imposta dal momento che la prestazione non era stata eseguita sul territorio nazionale, di modo che non può neppure essere riconosciuta l'esistenza di un diritto a detrazione che la ricorrente stessa non ha inteso esercitare, avendo fondato la propria domanda su un diritto al rimborso senza peraltro dimostrare che essa avrebbe utilizzato il servizio in qualità di soggetto passivo. Contrariamente a quanto dichiarato nelle cause *Porr Épitési Kft.* e *Farkas*, non si tratta del fatto che le parti avrebbero dovuto applicare un'altra forma di tassazione applicabile nel diritto interno (regime dell'inversione contabile) anziché emettere le fatture secondo il regime di tassazione ordinaria, bensì del fatto che la fattura dell'operazione economica avrebbe dovuto essere emessa fin dall'inizio con riferimento a un'operazione non rientrante nell'ambito di applicazione della legge sull'IVA. Secondo l'autorità tributaria, dalle sentenze della Corte di giustizia non si può dedurre il diritto della ricorrente al rimborso dell'imposta. La presente controversia verte sulla normativa nazionale in vigore nel periodo precedente al 1° gennaio 2020 e sulla relativa prassi giuridica in forza delle quali l'autorità tributaria ha ritenuto infondata la domanda di rimborso dell'imposta presentata dalla ricorrente.
- 18 Il giudice del rinvio chiede alla Corte di giustizia se la pertinente giurisprudenza dell'Unione, nonché i principi di effettività, di neutralità fiscale e di non discriminazione ostino alla normativa ungherese relativa al periodo controverso e alla relativa prassi dell'autorità tributaria, in forza delle quali, allorquando il destinatario di una fattura riceve una fattura con IVA per un'operazione non

soggetta a IVA, non può trattarsi effettivamente di un diritto alla detrazione dell'imposta. Esso chiede se anche in tal caso sia possibile rivolgersi direttamente all'autorità tributaria per chiedere il rimborso qualora sia soddisfatta la condizione relativa all'impossibilità o alla estrema difficoltà di chiedere, all'emittente della fattura, l'importo corrispondente all'IVA in questione, mediante altri strumenti di diritto civile, considerando in particolare che nel frattempo l'emittente della fattura è stato messo in liquidazione, che la fattura non ha potuto essere modificata secondo la dichiarazione del liquidatore, che l'emittente della fattura non ha chiesto il rimborso dell'imposta pagata e che la ricorrente ha avviato un giudizio civile nei confronti dell'autorità tributaria, oltre a essere state soddisfatte le condizioni dell'incontestato versamento dell'IVA all'Erario e dell'assenza di sospetti di frode.

- 19 Il giudice del rinvio ritiene che sia necessario stabilire se, nel caso di specie, [trattandosi di] una prestazione di servizi al di fuori del territorio nazionale, vale a dire di un'operazione che non rientra nell'ambito di applicazione della legge sull'IVA, i principi di neutralità fiscale e di effettività siano violati qualora l'autorità tributaria neghi il rimborso dell'IVA indebitamente versata senza previamente verificare se gli emittenti della fattura possano restituire al destinatario dei servizi l'IVA indebitamente fatturata. Ciò in quanto, in forza di tali principi, se per il destinatario dei servizi è impossibile o estremamente difficile recuperare dal prestatore di servizi l'IVA indebitamente versata, in particolare in caso di insolvenza del prestatore di servizi, il destinatario dei servizi può chiedere il rimborso direttamente all'autorità tributaria.
- 20 Il giudice del rinvio chiede inoltre se, nel caso in cui il destinatario della fattura abbia il diritto di presentare una richiesta di rimborso direttamente dinanzi all'autorità tributaria, possa farlo in conformità con le norme generali e se, nel procedere con il rimborso, l'autorità tributaria sia obbligata a pagare interessi di mora e, in caso affermativo, a partire da quale data gli stessi debbano essere calcolati e se i termini di trattamento della relativa pratica debbano essere parimenti inclusi nel calcolo.
- 21 (omissis)
- 22 (omissis)
- 23 (omissis)

(omissis) [considerazioni processuali di diritto nazionale]

Budapest, 25 maggio 2021

(omissis)

(omissis) [firme]