

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

11 aprile 2019 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte – Articolo 199, paragrafo 1, lettera a) – Inversione contabile – Versamento non dovuto dell'imposta da parte del beneficiario di servizi ai prestatori sulla base di una fattura erroneamente emessa secondo le regole della tassazione ordinaria – Decisione dell'autorità tributaria che constata un debito tributario a carico del destinatario di servizi e respinge una domanda di detrazione – Assenza di esame da parte dell'autorità tributaria della possibilità di rimborso dell'imposta»

Nella causa C-691/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest/Capitale, Ungheria), con decisione del 29 novembre 2017, pervenuta in cancelleria l'11 dicembre 2017, nel procedimento

PORR Építési Kft.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da C. Lycourgos (relatore), presidente di sezione, E. Juhász e M. Ilešič, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 9 gennaio 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la PORR Építési Kft., da É. Radnai e G. Hajdu, ügyvédek;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da K. Talabér-Ritz e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), nonché dei principi di proporzionalità, di neutralità fiscale e di effettività.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la PORR Építési Kft. (in prosieguo: la «PORR») e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione competente in materia d'appello dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») relativa ad una rettifica tributaria imposta alla prima a causa della mancata applicazione delle norme nazionali relative al sistema di inversione contabile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 167 della direttiva 2006/112 così dispone:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

4 L'articolo 168 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«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:

a) 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;

(...)».

5 L'articolo 178 di detta direttiva così recita:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

(...)

f) quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro».

6 Ai sensi dell'articolo 199, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3;

(...)».

7 L'articolo 226 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

11 bis) se l'acquirente/destinatario è debitore dell'imposta, la dicitura «inversione contabile»;

(...)».

8 L'articolo 226 della direttiva 2006/112, nella versione anteriore all'entrata in vigore della direttiva 2010/45, prevedeva quanto segue:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

11 in caso di esenzione o quando l'acquirente o il destinatario è debitore dell'imposta, il riferimento alla disposizione applicabile della presente direttiva o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente o soggetta alla procedura dell'inversione contabile;

(...)».

Diritto ungherese

9 L'articolo 70, paragrafo 1, dell'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, in materia di imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede quanto segue:

«In caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi, la base imponibile comprende:

(...)

b) le spese accessorie che il soggetto che cede il bene o presta il servizio addebita all'acquirente del bene o al destinatario del servizio e, in particolare, le spese e i costi di commissione o di altro tipo di intermediazione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione;

(...)».

10 L'articolo 119, paragrafo 1, di detta legge così recita:

«Salvo disposizioni di legge contrarie, il diritto a detrazione sorge nel momento in cui si deve determinare l'imposta dovuta corrispondente all'imposta calcolata a monte (art. 120) (...)».

11 L'articolo 120 della medesima legge prevede quanto segue:

«Nella misura in cui il soggetto passivo – che agisce in quanto tale – utilizzi, o impieghi in altro modo, prodotti e servizi per eseguire cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette ad imposta, avrà diritto a detrarre dall'imposta di cui è debitore l'imposta che:

- a) gli sia stata addebitata da un altro soggetto passivo – incluse le persone od organismi soggetti all'imposta semplificata sulle società – in relazione all'acquisto di beni o servizi;
- b) è calcolata da un altro soggetto passivo in quanto tassa dovuta in relazione all'acquisto di beni o servizi –inclusi gli acquisti intracomunitari di beni;

(...)».

12 L'articolo 127 della legge sull'IVA dispone che:

«1. L'esercizio del diritto a detrazione è subordinato all'obbligo sostanziale che il soggetto passivo disponga personalmente di:

a) nel caso di cui all'articolo 120, lettera a), una fattura emessa a suo nome che comprovi la realizzazione dell'operazione;

b) nei casi di cui all'articolo 120, lettera b):

ba) nel caso di cessioni intracomunitarie, una fattura emessa a suo nome che comprovi la realizzazione dell'operazione;

bb) in ogni altro caso che non rientra nella sottovoce ba), parimenti una fattura a suo nome che riporta la realizzazione dell'operazione, o se al momento della determinazione dell'imposta da versare, la fattura non è a disposizione del soggetto passivo, tutti i documenti necessari alla determinazione numerica dell'imposta da corrispondere;

(...)

4. L'importo dell'IVA assolta che sarà possibile detrarre non potrà essere superiore all'importo indicato come IVA nel documento a cui si riferisce il paragrafo 1 o che possa essere calcolato come tale a partire dallo stesso.

(...)».

13 Ai sensi dell'articolo 169 della legge sull'IVA:

«Nella fattura sono obbligatoriamente contenute le seguenti indicazioni:

(...)

j) l'imposta addebitata, a meno che la presente legge escluda tale menzione;

k) in caso di esenzione o qualora il debitore dell'imposta sia l'acquirente dei beni o il destinatario del servizio, un riferimento ad una norma o un altro rinvio chiaro al fatto che la vendita dei beni o la prestazione del servizio

ka) è esente dall'imposta, o

kb) è soggetta ad imposta a carico dell'acquirente del bene o del destinatario del servizio;

(...)».

14 L'articolo 142, paragrafo 1, di tale legge così dispone:

«L'imposta deve essere assolta dall'acquirente del bene o dal destinatario del servizio:

(...)

b) nel caso di lavori di costruzione o montaggio e altri lavori di montaggio che possono essere qualificati come prestazioni di servizi per la costruzione, l'ampliamento, la trasformazione e ogni altra modifica di beni immobili, compresa la demolizione completa dell'immobile, a condizione che la costruzione, l'ampliamento, la trasformazione e ogni altra modifica di tali beni immobili siano soggetti ad autorizzazione a costruire – circostanza che il beneficiario del servizio dovrà comunicare preliminarmente e per iscritto al fornitore di servizi;

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 Il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Direzione tributaria per i grandi contribuenti dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) ha effettuato un controllo a posteriori delle dichiarazioni della PORR relativamente alle imposte e sovvenzioni pubbliche per gli anni 2010 e 2011.

16 Con decisione del 13 marzo 2015, tale autorità tributaria ha ingiunto alla PORR di corrispondere gli importi di 88 644 000 fiorini ungheresi (HUF) (circa EUR 275 000), a titolo di IVA non corrisposta, di HUF 26 593 000 (circa EUR 82 200) a titolo di sanzione tributaria, di HUF 13 908 000 (circa EUR 43 000) di interessi di mora e di HUF 500 000 (circa EUR 1 550) a titolo di sanzione per mancato rispetto degli obblighi gravanti sulla stessa.

17 In seguito ad un ricorso amministrativo proposto dalla PORR avverso la decisione del 13 marzo 2015, l'amministrazione tributaria, il 31 luglio 2015, ha confermato tale decisione per quanto riguarda le rettifiche relative all'IVA.

18 Emerge, infatti, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che, nell'ambito della costruzione di un'autostrada, la PORR aveva accettato, da parte di almeno tre fornitori, fatture emesse in conformità al regime di tassazione ordinaria e sulle quali era indicata l'IVA. La PORR aveva pagato dette fatture, detratto gli importi indicati dell'IVA, richiedendone poi il rimborso. Orbene, l'amministrazione tributaria ha considerato che le operazioni economiche indicate nelle fatture in discussione facevano riferimento ad un'attività principale di costruzione e che, conformemente alle norme nazionali applicabili, esse avrebbero dovuto essere soggette al regime dell'inversione contabile dell'IVA. Gli emittenti delle fatture avrebbero quindi dovuto emettere le fatture senza indicare l'IVA nelle stesse o avrebbero dovuto indicarvi che queste erano soggette al regime dell'inversione contabile.

19 L'amministrazione tributaria ha quindi concluso che la PORR poteva beneficiare del diritto alla detrazione degli importi dell'IVA indicati su tali fatture esclusivamente in forza dell'articolo 120, lettera b), della legge sull'IVA, e non in forza dell'articolo 120, lettera a), di detta legge. Essa ha indicato che non vi era una doppia imposizione e che l'errore di fatturazione commesso non esimeva la PORR dalle sanzioni emesse. Essa ha parimenti sottolineato che gli emittenti delle fatture in discussione nel procedimento principale avrebbero potuto essere invitati a rettificare le fatture in parola.

20 La PORR ha introdotto dinanzi al F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest?Capitale, Ungheria) un ricorso avverso la decisione dell'amministrazione tributaria. Nell'ambito del suo ricorso, in via principale, essa fa valere che l'amministrazione tributaria avrebbe compiuto un'erronea qualificazione dei fatti considerando che le fatture in discussione nel procedimento principale rientrassero nel regime di imposizione di inversione contabile.

21 In via subordinata, la PORR sostiene che, anche a voler ammettere che tali fatture rientrassero effettivamente nel regime di imposizione di inversione contabile, l'amministrazione tributaria l'avrebbe nondimeno privata del diritto alla detrazione dell'IVA. Detta società sottolinea che l'amministrazione tributaria non ha contestato l'esistenza delle operazioni realizzate con le società che hanno emesso le fatture, e aggiunge che le società in parola hanno verosimilmente adempiuto il loro obbligo di pagare l'IVA percepita, vale a dire che hanno versato l'IVA nel bilancio nazionale.

22 La PORR fa quindi osservare che l'amministrazione tributaria è venuta meno al suo obbligo di verificare se gli emittenti delle fatture in discussione nel procedimento principale avessero corrisposto l'IVA e se per gli stessi fosse ancora possibile rettificare tali fatture. Detta amministrazione non avrebbe tantomeno preso in considerazione la circostanza secondo cui una simile rettifica era probabilmente esclusa, dal momento che l'auto-rettifica è in effetti vietato in caso di controllo relativo a dichiarazioni passate. Di conseguenza la suddetta società sarebbe privata in modo definitivo della possibilità di esercitare il proprio diritto a detrazione.

23 In sua difesa, l'amministrazione tributaria fa valere di aver accordato alla PORR il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte relativamente alle fatture emesse in forza del regime dell'inversione contabile, circostanza che escluderebbe il rischio di doppia imposizione.

24 Il F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest?Capitale) fa riferimento alla giurisprudenza della Corte secondo la quale, se il rimborso dell'IVA corrisposta per errore alle autorità tributarie risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del cedente, il principio di effettività impone che l'acquirente dei beni interessati sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie. Gli Stati membri dovrebbero dunque prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto acquirente di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività.

25 Secondo il giudice del rinvio l'amministrazione tributaria avrebbe dovuto verificare se gli emittenti delle fatture potevano rimborsare alla ricorrente nel procedimento principale gli importi dell'IVA erroneamente versati e se, in base alla loro situazione legale, potevano chiedere all'autorità tributaria il rimborso di tali importi. Infatti, considerato che il procedimento di controllo fiscale era iniziato, il che impediva di effettuare qualsivoglia auto-rettifica, l'amministrazione tributaria avrebbe dovuto procedere alla regolarizzazione della situazione. Il giudice si chiede inoltre sulla base di quale procedimento, vale a dire, un procedimento giurisdizionale amministrativo o un nuovo procedimento dinanzi all'amministrazione tributaria, la ricorrente nel procedimento principale deve essere in grado di ottenere l'importo dell'IVA indebitamente versato.

26 In tali circostanze, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni della direttiva [2006/112] e, segnatamente, i principi di proporzionalità, di neutralità fiscale e di effettività, debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi dell'autorità tributaria nazionale che, senza che sussista evasione fiscale, non riconosce, quando

calcola l'importo dell'imposta dovuto, il diritto a detrazione che può essere esercitato sulla base di una fattura IVA emessa secondo il regime di tassazione ordinaria, giacché considera che l'iter corretto sarebbe consistito nell'emettere la fattura relativa all'operazione secondo il regime di inversione contabile, e senza che, prima di negare il diritto a detrazione,

- si esamini se l'emittente della fattura può rimborsare al destinatario della medesima l'importo dell'IVA erroneamente versato, e
- si esamini se l'emittente della fattura può legittimamente (nel contesto normativo nazionale) regolarizzare nel contesto di un'auto-rettifica la fattura e in tal modo ottenere dall'autorità tributaria il rimborso dell'imposta erroneamente versata dallo stesso.

2) Se le disposizioni della direttiva [2006/112] e, segnatamente, i principi di proporzionalità, di neutralità fiscale e di effettività, debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi dell'autorità tributaria nazionale che neghi, quando calcola l'importo dell'imposta dovuto, il diritto a detrazione che può essere esercitato sulla base di una fattura IVA emessa secondo il regime di tassazione ordinaria, giacché considera che l'iter corretto sarebbe consistito nell'emettere la fattura relativa all'operazione secondo il regime di inversione contabile, e in base alla quale, quando si calcola l'importo dell'imposta dovuto, non si disponga il rimborso al destinatario della fattura dell'imposta erroneamente assolta, nonostante l'emittente della fattura abbia versato all'erario l'importo dell'IVA delle fatture».

Sulle questioni pregiudiziali

27 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2006/112 nonché i principi di proporzionalità, di neutralità fiscale e di effettività debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi dell'autorità tributaria secondo la quale, in assenza di sospetti di evasione, detta autorità nega ad un'impresa il diritto a detrarre l'IVA che tale impresa, in quanto destinataria di servizi, ha indebitamente corrisposto al fornitore dei servizi stessi sulla base di una fattura che quest'ultimo ha emesso secondo le regole relative al regime di tassazione ordinaria dell'IVA, essendo invece l'operazione pertinente soggetta al meccanismo di inversione contabile, senza che l'autorità tributaria,

- prima di negare il diritto alla detrazione, esamini se l'emittente di tale erronea fattura potesse rimborsare al destinatario della stessa la somma dell'IVA indebitamente versata e rettificare tale fattura nell'ambito di un procedimento di auto-rettifica, conformemente alla normativa nazionale applicabile, allo scopo di recuperare l'imposta che questi ha indebitamente versato all'erario, o
- decida di rimborsare essa stessa al destinatario della fattura l'imposta che ha indebitamente versato all'emittente della medesima e che quest'ultimo ha, in seguito, indebitamente versato all'erario.

28 In via preliminare, si deve rilevare che la decisione di rinvio non contiene nessun elemento che consenta alla Corte di valutare l'utilità, ai fini della risposta da dare alle questioni poste, di interpretare il principio di proporzionalità. Pertanto, la risposta a tali questioni sarà limitata all'interpretazione delle pertinenti disposizioni della direttiva 2006/112 nonché dei principi di neutralità fiscale e di effettività.

29 In primo luogo, occorre verificare se sia conforme a dette disposizioni e a detti principi il fatto che il diritto alla detrazione dell'IVA sia negato ad un destinatario di servizi che si trovi in una situazione come quella della PORR.

30 Si deve rammentare che, in applicazione del regime dell'inversione contabile, non avviene alcun pagamento dell'IVA tra il prestatore ed il destinatario di servizi, dato che quest'ultimo è debitore, per le operazioni effettuate, dell'IVA a monte, pur potendo, in linea di principio, detrarre questa stessa imposta cosicché nulla è dovuto all'amministrazione tributaria (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

31 Occorre parimenti sottolineare che il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (sentenze del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum, C?368/09, EU:C:2010:441, punto 37, e del 26 aprile 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punto 42).

32 Il regime delle detrazioni è inteso a esonerare interamente il soggetto passivo dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA (sentenze del 22 febbraio 2001, Abbey National, C?408/98, EU:C:2001:110, punto 24, e del 26 aprile 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punto 43).

33 Occorre, inoltre, ricordare che, per quanto riguarda le modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA in una procedura di inversione contabile di cui all'articolo 199, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, un soggetto passivo che, quale destinatario di un servizio, è debitore dell'IVA corrispondente a quest'ultimo, non è tenuto a essere in possesso di una fattura redatta conformemente ai requisiti formali di tale direttiva per poter esercitare il suo diritto a detrazione, e deve unicamente osservare le formalità stabilite dallo Stato membro interessato nell'esercizio della facoltà di scelta offerta allo stesso dall'articolo 178, lettera f), della citata direttiva (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

34 Nel caso di specie, emerge dalla decisione di rinvio che le fatture in discussione nel procedimento principale non recavano le menzioni obbligatorie richieste dall'articolo 169, paragrafo 1, lettera k), della legge sull'IVA e che la PORR ha erroneamente versato l'importo dell'IVA, impropriamente menzionata in tali fatture, agli emittenti delle stesse, mentre, in applicazione del regime dell'inversione contabile, essa avrebbe dovuto, in quanto beneficiaria dei servizi, versare direttamente l'IVA alle autorità tributarie, conformemente all'articolo 142, paragrafo 1, lettera b) di detta legge, con la quale l'Ungheria ha dato esecuzione alla facoltà di cui all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112.

35 Pertanto, oltre al fatto che tali fatture non rispettavano gli obblighi formali previsti dalla normativa nazionale che ha trasposto detta direttiva, non risulta rispettato un obbligo sostanziale di tale regime, vale a dire il versamento dell'IVA alle autorità tributarie da parte del soggetto passivo che richiede la detrazione. Una simile situazione ha impedito all'autorità tributaria competente di controllare l'applicazione del regime dell'inversione contabile e ha determinato un rischio di perdita di gettito fiscale per lo Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punti 45 e 46).

36 Del resto, l'IVA versata dalla PORR ai prestatori di servizi, emittenti delle fatture, non era dovuta, mentre l'esercizio del diritto a detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punto 47).

37 Poiché la PORR non aveva rispettato un obbligo sostanziale del regime dell'inversione

contabile e l'IVA che aveva versato ai fornitori di servizi non era dovuta, tale società non poteva avvalersi di un diritto a detrazione di detta IVA.

38 Occorre, in secondo luogo, esaminare se, conformemente alla giurisprudenza della Corte, e come la PORR ha fatto valere in sostanza, l'autorità tributaria debba verificare, prima di negare il diritto alla detrazione dell'IVA che un soggetto passivo ha erroneamente versato a emittenti di fatture, come quelli in discussione nel procedimento principale, se questi ultimi sono in grado di rettificare tali fatture e rimborsare a detto soggetto passivo l'importo dell'IVA che vi è indicato. Secondo la PORR, se si ammettesse che l'autorità tributaria possa negare al destinatario delle fatture il diritto a detrazione dell'IVA, senza esigere allo stesso tempo dagli emittenti di tali fatture che essi applichino il regime dell'inversione contabile e rettifichino queste ultime, il destinatario di dette fatture sarebbe soggetto a doppia imposizione. Nel caso di specie la PORR ritiene che le norme nazionali applicabili ai controlli fiscali non consentirebbero agli emittenti delle fatture di rettificarle.

39 A tal riguardo, occorre rammentare che, in assenza di disciplina dell'Unione in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio di autonomia procedurale degli Stati membri, stabilire le modalità procedurali intese a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai soggetti dell'ordinamento dal diritto dell'Unione, purché i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possono essere presentate rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punti 50 e 52 nonché giurisprudenza ivi citata).

40 In detto contesto, la Corte ha ammesso che un sistema, in cui, da un lato, il prestatore di servizi che ha versato erroneamente l'IVA alle autorità tributarie può chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario di tali servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di detto prestatore, rispetta i principi di neutralità ed effettività. Tale sistema, infatti, consente a detto destinatario, gravato dell'imposta erroneamente fatturata, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate (sentenze del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punti 38 e 39, nonché del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 51).

41 Nel caso di specie, con riserva delle verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare, il governo ungherese ha confermato, tanto nelle sue osservazioni scritte che al momento dell'udienza dinanzi alla Corte, che il sistema giuridico ungherese, in particolare, le modalità procedurali che lo stesso prevede in materia di domanda di restituzione di imposte indebitamente fatturate, consente, da un lato, al destinatario del servizio, che è il destinatario delle fatture mediante le quali l'IVA è stata erroneamente fatturata, di esercitare nei confronti dei prestatori di servizi che hanno emesso tali fatture un'azione di diritto civile di ripetizione dell'indebito per recuperare le somme indebitamente versate, e, dall'altro, a detti prestatori di servizi di chiedere all'autorità tributaria il rimborso dell'IVA che essi hanno indebitamente versato.

42 Si deve tuttavia rilevare che, se, in una situazione in cui l'IVA è stata effettivamente versata all'erario dal prestatore di servizi, il rimborso dell'IVA da parte di quest'ultimo al destinatario di servizi risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza di siffatto fornitore di servizi, il principio di effettività può imporre che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie. In un simile caso, gli Stati membri devono prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto destinatario di servizi di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il

principio di effettività (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 53).

43 In sede di udienza dinanzi alla Corte, la PORR ha indicato che uno dei fornitori di servizi che hanno emesso le fatture in discussione nel procedimento principale era o era stato oggetto di un procedimento concorsuale. Con riserva delle verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare, una simile constatazione costituisce un indizio del fatto che potrebbe essere impossibile o eccessivamente difficile per la PORR ottenere il rimborso dell'IVA che tale fornitore le ha indebitamente fatturato.

44 Si deve aggiungere che, secondo quanto rilevato dal giudice del rinvio, nel caso di specie non vi è alcun indizio di evasione, poiché i fornitori di servizi che hanno emesso le fatture di cui si tratta nel procedimento principale hanno versato l'IVA all'erario, cosicché quest'ultimo non ha subito alcun pregiudizio per il fatto che tali fatture sono state erroneamente emesse secondo il regime di tassazione ordinaria anziché secondo quello di inversione contabile.

45 In tali condizioni, nel caso in cui il rimborso alla PORR, da parte dei fornitori di servizi in discussione nel procedimento principale, dell'IVA indebitamente fatturata risultasse impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza di tali fornitori, la PORR dovrebbe poter essere legittimata ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria. Una simile domanda sarebbe, tuttavia, diversa dalla domanda di detrazione dell'IVA, che è oggetto del procedimento principale.

46 Per quanto riguarda, peraltro, la questione sollevata dal giudice del rinvio relativa all'eventuale esistenza di un obbligo per l'autorità tributaria di verificare che la rettifica delle fatture interessate e il recupero da parte degli emittenti di tali fatture dell'imposta indebitamente versata all'erario siano legalmente possibili, si deve rammentare che la controversia di cui al procedimento principale riguarda il diniego da parte delle autorità tributarie di una domanda di detrazione dell'IVA, formulata dal destinatario di dette fatture. La possibilità per gli emittenti di tali fatture di procedere alla rettifica delle stesse o di recuperare l'imposta indebitamente corrisposta all'erario è, come è stato esposto ai punti da 42 a 45 della presente sentenza, certamente, un aspetto che si dovrebbe verificare per determinare se il destinatario delle fatture in parola sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria. Per contro, tale aspetto è irrilevante per verificare la conformità al diritto dell'Unione del diniego da parte dell'autorità tributaria della domanda di detrazione dell'IVA, formulata dal destinatario delle fatture interessate, in una situazione come quella in discussione nel procedimento principale.

47 Ne consegue che, nei limiti in cui il sistema ungherese consente alla PORR di recuperare l'IVA che essa ha indebitamente versato agli emittenti delle fatture in discussione, l'autorità tributaria non è tenuta, prima di respingere la domanda di detrazione dell'IVA, né a verificare se i predetti emittenti possono rettificare tali fatture sulla base della normativa nazionale, né a ingiungere una simile rettifica.

48 Emerge dalle considerazioni che precedono che la direttiva 2006/112 nonché i principi di neutralità fiscale e di effettività devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una prassi dell'autorità tributaria secondo la quale, in assenza di sospetti di evasione, detta autorità nega ad un'impresa il diritto a detrarre l'IVA che tale impresa, in quanto destinataria di servizi, ha indebitamente versato al fornitore di detti servizi sulla base di una fattura che quest'ultimo ha emesso secondo le regole relative al regime ordinario dell'IVA, mentre l'operazione pertinente era soggetta al meccanismo di inversione contabile, senza che l'autorità tributaria,

– prima di negare il diritto alla detrazione, esamini se l'emittente di tale erronea fattura potesse rimborsare al destinatario della stessa l'importo dell'IVA indebitamente versata e

rettificare suddetta fattura nell'ambito di un procedimento di auto-rettifica, conformemente alla normativa nazionale applicabile, allo scopo di recuperare l'imposta che ha indebitamente versato all'erario, o

– decida di rimborsare essa stessa al destinatario della fattura in parola l'imposta che ha indebitamente versato all'emittente della medesima e che quest'ultimo ha, in seguito, indebitamente versato all'erario.

Tali principi richiedono, tuttavia, nel caso in cui il rimborso, da parte del fornitore di servizi al destinatario degli stessi, dell'IVA indebitamente fatturata risulti impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del venditore, che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria.

Sulle spese

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

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

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, nonché i principi di neutralità fiscale e di effettività devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una prassi dell'autorità tributaria secondo la quale, in assenza di sospetti di evasione, detta autorità nega ad un'impresa il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto che tale impresa, in quanto destinataria di servizi, ha indebitamente versato al fornitore di detti servizi sulla base di una fattura che quest'ultimo ha emesso secondo le regole relative al regime ordinario dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), mentre l'operazione pertinente era soggetta al meccanismo di inversione contabile, senza che l'autorità tributaria,

– **prima di negare il diritto alla detrazione, esamini se l'emittente di tale erronea fattura potesse rimborsare al destinatario della stessa l'importo dell'IVA indebitamente versata e rettificare suddetta fattura nell'ambito di un procedimento di auto-rettifica, conformemente alla normativa nazionale applicabile, allo scopo di recuperare l'imposta che ha indebitamente versato all'erario, o**

– **decida di rimborsare essa stessa al destinatario della fattura in parola l'imposta che ha indebitamente versato all'emittente della medesima e che quest'ultimo ha, in seguito, indebitamente versato all'erario.**

Tali principi richiedono, tuttavia, nel caso in cui il rimborso, da parte del fornitore di servizi al destinatario degli stessi, dell'IVA indebitamente fatturata risulti impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del venditore, che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria.

Firme

* Lingua processuale: l'ungherese.