

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

13 luglio 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Normativa nazionale che prevede la possibilità di sospendere, senza limitazione nel tempo, il termine di prescrizione dell'azione dell'amministrazione tributaria in caso di procedimento giurisdizionale – Procedimento tributario reiterato – Regolamento n. 2988/95 – Ambito di applicazione – Principi di certezza del diritto e di effettività del diritto dell'Unione»

Nella causa C-615/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria), con decisione del 4 ottobre 2021, pervenuta in cancelleria il 4 ottobre 2021, nel procedimento

Napfény-Toll Kft.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan (relatore), presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della quinta sezione, D. Gratsias, M. Ilešič e I. Jarukaitis, giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: I. Illéssy, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 10 novembre 2022,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Napfény-Toll Kft., dagli avv. L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy e Gy. Tiborfi, ügyvédek;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e R. Kissné Berta, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da A. Ballesteros Panizo, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da F. Blanc, J. Jokubauskaitis e A. Sipos, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 2 febbraio 2023,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dei principi di certezza del

diritto e di effettività del diritto dell'Unione nel contesto dell'applicazione 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).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia che vede contrapposte la Napfény-Toll Kft. e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione del contenzioso dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria), in merito al diritto di tale società di detrarre dall'importo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) di cui è debitrice l'importo dell'IVA dovuta in base a diversi acquisti di beni, effettuati nel mese di giugno 2010 nonché tra il mese di novembre 2010 e il mese di settembre 2011.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

3 Il considerando 8 della direttiva 2006/112 enuncia quanto segue:

«In applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee [(GU 2000, L 253, pag. 42)], il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie».

Regolamento (CE, Euratom) n. 2988/95

4 L'articolo 1 del regolamento (CE, Euratom) n. 2988/95 del Consiglio, del 18 dicembre 1995, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità (GU 1995, L 312, pag. 1), così dispone:

«1. Ai fini della tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee è adottata una normativa generale relativa a dei controlli omogenei e a delle misure e sanzioni amministrative riguardanti irregolarità relative al diritto comunitario.

2. Costituisce irregolarità qualsiasi violazione di una disposizione del diritto comunitario derivante da un'azione o un'omissione di un operatore economico che abbia o possa avere come conseguenza un pregiudizio al bilancio generale delle Comunità o ai bilanci da queste gestiti, attraverso la diminuzione o la soppressione di entrate provenienti da risorse proprie percepite direttamente per conto delle Comunità, ovvero una spesa indebita».

5 L'articolo 3, paragrafi 1 e 3, del regolamento succitato prevede quanto segue:

«1. Il termine di prescrizione delle azioni giudiziarie è di quattro anni a decorrere dall'esecuzione dell'irregolarità di cui all'articolo 1, paragrafo 1. (...)

Per le irregolarità permanenti o ripetute, il termine di prescrizione decorre dal giorno in cui cessa l'irregolarità. Per i programmi pluriennali, il termine di prescrizione vale comunque fino alla chiusura definitiva del programma.

La prescrizione delle azioni giudiziarie è interrotta per effetto di qualsiasi atto dell'autorità competente, portato a conoscenza della persona interessata, che abbia natura istruttoria o che sia volto a perseguire l'irregolarità. Il termine di prescrizione decorre nuovamente dal momento di ciascuna interruzione.

Tuttavia, la prescrizione è acquisita al più tardi il giorno in cui sia giunto a scadenza un termine pari al doppio del termine di prescrizione senza che l'autorità competente abbia irrogato una sanzione, fatti salvi i casi in cui la procedura amministrativa sia stata sospesa a norma dell'articolo 6, paragrafo 1.

(...).

3. Gli Stati membri mantengono la possibilità di applicare un termine più lungo di quello previsto rispettivamente al paragrafo 1 e al paragrafo 2».

Decisione 2007/436/CE

6 La decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU 2007, L 163, pag. 17), che ha abrogato e sostituito la decisione 2000/597, così dispone al suo articolo 2, paragrafo 1, lettera b):

«Costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell'Unione europea le entrate provenienti:

(...)

b) (...) dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili IVA armonizzati, determinati secondo regole comunitarie. (...)».

Diritto ungherese

La normativa relativa alla sospensione dei termini di prescrizione in materia tributaria

7 Ai sensi dell'articolo 164 dell'az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003, recante il codice di procedura tributaria) [*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.)], nella sua versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: il «vecchio codice di procedura tributaria»):

«(1) Il diritto all'accertamento dell'imposta si prescrive in cinque anni dall'ultimo giorno dell'anno civile in cui la dichiarazione o notifica relativa a tale imposta avrebbe dovuto essere effettuata, o, in assenza di dichiarazione o notifica, in cui l'imposta avrebbe dovuto essere assolta.

(...)

(5) In caso di controllo giurisdizionale della decisione dell'autorità tributaria, il termine di prescrizione del diritto di accertamento dell'importo corretto dell'imposta dovuta 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 impugnazione, fino a quando non si è statuito su di essa».

8 Il vecchio codice di procedura tributaria è stato abrogato e sostituito, a partire dal 1° gennaio 2018, dalle disposizioni dell'az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (legge n.

CLI del 2017 recante organizzazione dell'amministrazione tributaria) (*Magyar Közlöny* 2017/192), nella sua versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, nonché dalle disposizioni dell'az adózás rendjér?l szóló 2017. évi CL. törvény (legge n. CL del 2017, che istituisce un codice di procedura tributaria) (*Magyar Közlöny* 2017/192), nella sua versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: il «nuovo codice di procedura tributaria»).

9 L'articolo 203, paragrafo 3, del nuovo codice di procedura tributaria riprende sostanzialmente il contenuto dell'articolo 164 del vecchio codice di procedura tributaria. In forza di tale articolo 203, paragrafo 3, se il contribuente ha presentato un ricorso dinanzi ai giudici amministrativi avverso la decisione dell'autorità tributaria, il termine di prescrizione del diritto dell'amministrazione tributaria di accertare l'importo corretto dell'imposta dovuta è sospeso tra il momento in cui la decisione dell'autorità tributaria di secondo grado è divenuta definitiva e quello in cui la decisione giurisdizionale passa in giudicato, o, in caso di impugnazione, quello in cui si è statuito su di essa.

10 L'articolo 203, paragrafo 7, lettera c), di questo nuovo codice prevede che tale termine di prescrizione è esteso di dodici mesi segnatamente se, nell'ambito del ricorso proposto avverso la decisione dell'autorità tributaria dinanzi al giudice amministrativo, quest'ultimo ordina lo svolgimento di un nuovo procedimento.

11 In conformità all'articolo 271, paragrafo 1, del nuovo codice di procedura tributaria, occorre applicare le disposizioni di tale nuovo codice, incluse quelle del suo articolo 203, paragrafo 7, lettera c), ai procedimenti avviati o reiterati dopo la sua entrata in vigore.

La giurisprudenza riguardante l'applicazione della normativa relativa alla sospensione dei termini di prescrizione in materia tributaria

12 Nella sentenza Kfv.I.35.343/2019/11, la Kúria (Corte suprema, Ungheria) ha dichiarato, riguardo all'obiettivo perseguito dalla normativa relativa alla sospensione dei termini di prescrizione in materia tributaria, quanto segue:

«Nel vecchio codice di procedura tributaria, 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 ha inizio con la proposizione del ricorso (...). Nessun effetto giuridico ex tunc può essere attribuito ad una decisione nulla, 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 tributaria».

13 Con una decisione del 25 gennaio 2022, vale a dire emanata successivamente alla presentazione della domanda di pronuncia pregiudiziale, l'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale, Ungheria) ha annullato l'articolo 271, paragrafo 1, del nuovo codice di procedura tributaria, nella parte in cui comprendeva il termine «reiterati», dato che, sostanzialmente, tale termine aveva l'effetto di rendere applicabile retroattivamente a procedimenti reiterati in corso l'estensione del termine di prescrizione prevista all'articolo 203, paragrafo 7, lettera c), di tale nuovo codice.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

14 La Napfény-Toll ha detratto dall'IVA di cui era debitrice l'importo di tale imposta dovuta per vari beni da essa acquistati nel mese di giugno 2010, nonché nel periodo compreso tra il mese di novembre 2010 e il mese di settembre 2011.

15 Nel dicembre 2011, la Nemzeti Adó - és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane – direzione delle imposte e delle dogane di Budapest-sud, Ungheria), in qualità di autorità tributaria di primo grado, ha avviato un'ispezione che è stata notificata alla Napfény-Toll il giorno 13 dello stesso mese.

16 Al termine di tale ispezione, l'amministrazione in parola ha ritenuto che una parte dell'importo dell'IVA, detratta dalla Napfény-Toll per i periodi di cui trattasi, non avrebbe dovuto esserlo, in quanto le fatture presentate a tal fine non corrispondevano, per talune di esse, ad alcuna operazione economica effettiva, mentre, nel caso di altre, rientravano in una evasione fiscale di cui la Napfény-Toll era a conoscenza. Di conseguenza, con decisione dell'8 ottobre 2015 (in prosieguo: la «decisione amministrativa di primo grado»), detta amministrazione ha preteso dalla Napfény-Toll il versamento di un arretrato di imposta per un importo totale di 144 785 000 fiorini ungheresi (HUF) (circa EUR 464 581) e le ha inflitto una sanzione di importo pari a HUF 108 588 000 (circa EUR 348 433), nonché una penalità di mora di HUF 46 080 000 (circa EUR 147 860).

Prima decisione amministrativa di secondo grado

17 Con decisione dell'11 dicembre 2015, notificata il successivo 14 dicembre (in prosieguo: la «prima decisione amministrativa di secondo grado»), la Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága (amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane – direzione generale della regione dell'Ungheria centrale, Ungheria; in prosieguo: la «direzione generale della regione dell'Ungheria centrale»), divenuta direzione dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane competente in materia di ricorsi, adita con un reclamo da parte della Napfény-Toll, in qualità di autorità amministrativa tributaria di secondo grado, ha annullato la decisione amministrativa di primo grado riguardo alla penalità di mora inflitta alla Napfény-Toll e ha respinto tale reclamo quanto al resto. La Napfény-Toll ha proposto ricorso avverso la prima decisione amministrativa di secondo grado.

18 Con sentenza del 2 marzo 2018, divenuta definitiva il giorno stesso, il F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest Capitale, Ungheria) ha dichiarato l'annullamento della prima decisione amministrativa di secondo grado e ha ingiunto di avviare un nuovo procedimento. A motivazione della sua sentenza, il F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest Capitale) ha indicato di aver constatato che tale prima decisione amministrativa era viziata da una motivazione contraddittoria. Infatti, detta decisione amministrativa, pur facendo riferimento a fatti diversi da quelli constatati nella decisione amministrativa di primo grado, dichiarava, allo stesso tempo, che l'autorità tributaria di primo grado aveva correttamente accertato i fatti.

Seconda decisione amministrativa di secondo grado

19 Con decisione del 5 marzo 2018, notificata alla Napfény-Toll il 7 marzo 2018 (in prosieguo: la «seconda decisione amministrativa di secondo grado»), la direzione generale della regione dell'Ungheria centrale ha confermato, per l'essenziale, la decisione amministrativa di primo grado. Essa ha tuttavia ridotto l'importo della penalità di mora inflitta alla Napfény-Toll.

20 Con sentenza del 5 luglio 2018, divenuta definitiva lo stesso giorno, il F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest Capitale), adito con ricorso proposto dalla Napfény-Toll, ha annullato la seconda decisione amministrativa di secondo grado e ha disposto l'avvio di un nuovo procedimento, in quanto, da una parte, la seconda decisione amministrativa di secondo grado, emanata il primo giorno lavorativo successivo alla pronuncia della sentenza del 2 marzo 2018, riprendeva, in gran parte parola per parola, la prima decisione amministrativa di secondo grado, senza peraltro far apparire in qual

misura questa seconda decisione amministrativa modificasse quanto accertato nella decisione amministrativa di primo grado, di modo che le conseguenze tratte da tale sentenza del 2 marzo 2018 sarebbero state quindi soltanto formali, e, dall'altra, la seconda decisione amministrativa di secondo grado conteneva sempre constatazioni contraddittorie riguardo alla realtà effettiva delle operazioni di cui trattasi.

21 Con sentenza del 30 gennaio 2020, la Kúria (Corte suprema, Ungheria), investita di un'impugnazione presentata dall'amministrazione tributaria, ha confermato nel merito la sentenza del 5 luglio 2018 per due motivi. Da un lato, nella misura in cui la motivazione della seconda decisione amministrativa di secondo grado riprendeva quella della prima decisione amministrativa di secondo grado, la Kúria (Corte suprema) ha dichiarato che il F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest Capitale) aveva giustamente constatato che la direzione generale della regione dell'Ungheria centrale non si era conformata agli orientamenti stabiliti in maniera vincolante nella sentenza del 2 marzo 2018. È vero che tale direzione generale aveva avuto a disposizione, come essa stessa ha affermato, soltanto un breve lasso di tempo prima che il diritto di accertamento dell'imposta e, di conseguenza, dell'importo dell'IVA da rimborsare, fosse colpito dalla prescrizione, ma tale circostanza non la esonerava dall'adempimento dei suoi obblighi legali. D'altro lato, la Kúria (Corte suprema) ha dichiarato, come il F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest Capitale), che la seconda decisione amministrativa di secondo grado era viziata da una motivazione contraddittoria.

Terza decisione amministrativa di secondo grado

22 Con decisione del 6 aprile 2020 (in prosieguo: la «terza decisione amministrativa di secondo grado»), la direzione generale della regione dell'Ungheria centrale ha confermato la decisione amministrativa di primo grado, pur modificando l'importo della penalità di mora inflitta alla Napfény-Toll. Per giustificare la sua posizione, tale direzione generale ha indicato di non aver riscontrato fatti diversi da quelli accertati nella decisione amministrativa di primo grado, nella quale tali fatti erano stati accertati in modo corretto.

23 La Napfény-Toll ha proposto ricorso avverso questa terza decisione amministrativa di secondo grado dinanzi alla Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria), giudice del rinvio, con la motivazione, tra l'altro, che, ai sensi dell'articolo 164, paragrafi 1 e 5, del vecchio codice di procedura tributaria, il diritto dell'autorità tributaria di accertare l'importo dell'IVA da rimborsare si prescriveva in cinque anni dall'ultimo giorno dell'anno civile in cui la dichiarazione o notifica relative a tale tassa avrebbero dovuto essere effettuate, o, in assenza di dichiarazione o notifica, in cui detta tassa avrebbe dovuto essere assolta. Orbene, il diritto dell'autorità tributaria di accertamento dell'importo dell'IVA da rimborsare per i periodi in questione si sarebbe estinto prima della data di adozione della terza decisione amministrativa di secondo grado. La Napfény-Toll ritiene infatti che l'adozione ripetuta di decisioni sia contraria al principio della certezza del diritto che la prescrizione dovrebbe tutelare. Ciò varrebbe a maggior ragione in quanto, nel procedimento principale, la seconda apertura di un nuovo procedimento avrebbe avuto luogo proprio in quanto la direzione generale della regione dell'Ungheria centrale non si era attenuta agli orientamenti contenuti nella prima decisione giurisdizionale. Sarebbe dunque per colpa di tale direzione generale che il procedimento si è protratto per quasi dieci anni dall'inizio dell'ispezione notificata alla Napfény-Toll.

24 In tal contesto, il giudice del rinvio rileva che l'articolo 164, paragrafo 5, del vecchio codice di procedura tributaria non prevede un limite massimo per quanto riguarda il numero di volte in cui un procedimento tributario può essere reiterato dall'amministrazione tributaria o la durata totale della

sospensione del procedimento. Orbene, secondo la giurisprudenza della Kúria (Corte suprema), la prescrizione è sospesa per tutta la durata del controllo giurisdizionale di una decisione di tale amministrazione. Di conseguenza, non vi sarebbe alcun limite di tempo alla sospensione del termine di prescrizione in caso di controllo giurisdizionale, in modo che il diritto dell'autorità tributaria di accertare l'importo dell'IVA da rimborsare potrebbe essere esteso di diversi anni, se non di decenni in casi estremi. Per tale ragione, il giudice del rinvio dubita della compatibilità della normativa di cui trattasi nel procedimento principale e della prassi amministrativa ad essa relativa con i principi di certezza del diritto e di effettività.

25 In tale contesto, la Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il principio di certezza del diritto, nonché il principio di effettività, che fanno parte del diritto [dell'Unione], 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, del [vecchio codice di procedura fiscale], nonché alla prassi che si fonda su tale normativa, in virtù delle quali, in materia di [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».

Sul procedimento successivo alla proposizione della domanda di pronuncia pregiudiziale

26 Successivamente alla proposizione della presente domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio ha trasmesso alla Corte, con lettera del 3 maggio 2022, una copia della decisione dell'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale, Ungheria) del 25 gennaio 2022, con la quale tale Corte ha annullato l'articolo 271, paragrafo 1, del nuovo codice di procedura tributaria nella parte in cui conteneva il termine «reiterati», unitamente a una copia di una seconda decisione dell'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale), anch'essa in tal senso, in data 26 aprile 2022.

27 Con lettera del 30 giugno 2022, la Corte ha invitato il giudice del rinvio a confermare, alla luce di talune indicazioni che quest'ultimo aveva inizialmente fornito, che, in seguito alla decisione dell'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale) di annullare l'articolo 271, paragrafo 1, del nuovo codice di procedura tributaria nella parte in cui tale disposizione comprendeva il termine «reiterati», il procedimento di cui trattasi nella controversia principale non era comunque prescritto.

28 Con lettera del 7 luglio 2022, il giudice del rinvio ha precisato, in sostanza, che la decisione dell'Alkotmánybíróság (Corte costituzionale) aveva unicamente avuto l'effetto di rendere prescritto il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare l'importo dell'IVA riscossa da restituire con riferimento all'esercizio fiscale 2010. Per contro, per quanto riguarda l'esercizio fiscale 2011, tale giudice ha indicato che avrebbe valutato il carattere prescritto o meno di tale diritto dell'amministrazione tributaria in funzione della risposta che la Corte darà alla questione presentata.

Sulla questione pregiudiziale

29 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se i principi di certezza del diritto e di effettività del diritto dell'Unione debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a

una normativa di uno Stato membro e alla prassi amministrativa ad essa relativa, in forza delle quali, in materia di IVA, il termine in cui si prescrive il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare detta imposta è sospeso nel corso di tutta la durata dei controlli giurisdizionali, indipendentemente dal numero di volte in cui lo stesso procedimento tributario amministrativo abbia dovuto essere reiterato in seguito a tali controlli e senza limitazione della durata cumulativa delle sospensioni di tale termine, anche nel caso in cui il giudice che statuisce su una decisione dell'autorità tributaria interessata, adottata nell'ambito di un procedimento reiterato conseguente a una decisione giurisdizionale anteriore, constati che tale autorità tributaria non si è conformata agli orientamenti che figurano nella decisione giurisdizionale suddetta.

30 Si deve osservare preliminarmente che, allo stato attuale del diritto dell'Unione, quest'ultimo né fissa un termine in cui si prescrive il diritto di accertamento dell'IVA da parte dell'amministrazione tributaria, né precisa, a maggior ragione, le ipotesi in cui tale termine dovrebbe essere sospeso.

31 Certo, il regolamento n. 2988/95, invocato all'udienza dinanzi alla Corte, pone taluni requisiti in materia di computo e di sospensione dei termini di prescrizione delle azioni giudiziarie contro le irregolarità previste in tale regolamento. Tuttavia, dall'articolo 1, paragrafo 2, di tale regolamento risulta che quest'ultimo si applica soltanto in caso di pregiudizio arrecato al bilancio dell'Unione a causa della diminuzione o della soppressione di entrate provenienti dalle risorse proprie «percepita direttamente per conto dell'Unione». Orbene, anche se dal considerando 8 della direttiva 2006/112 e dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della decisione 2007/436 risulta che costituiscono risorse proprie dell'Unione le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili IVA armonizzati, cosicché sussiste, secondo la giurisprudenza della Corte, un nesso tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA (sentenza del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 26), ciò non toglie che non si può ritenere che l'IVA sia percepita direttamente per conto dell'Unione ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, del regolamento n. 2988/95.

32 Infatti, da una parte, tale imposta viene riscossa dai soggetti passivi e, solo successivamente, riversata da questi ultimi agli Stati membri. D'altra parte, in conformità all'articolo 1 del regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89 del Consiglio, del 29 maggio 1989, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto (GU 1989, L 155, pag. 9), le risorse proprie dell'Unione basate sull'IVA non consistono semplicemente in una percentuale delle entrate di detta imposta effettivamente percepite, ma risultano dall'applicazione di un'aliquota uniforme alla base imponibile dell'IVA degli Stati membri, a sua volta calcolata in conformità all'articolo 3 di tale regolamento e assoggettata a diversi adeguamenti previsti dalle disposizioni di detto regolamento.

33 A tal riguardo, vero è che la Corte ha riconosciuto l'applicabilità della convenzione stabilita sulla base dell'articolo K.3 del trattato sull'Unione europea, relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, sottoscritta a Lussemburgo il 26 luglio 1995 (GU 1995, C 316, pag. 48), ai casi di frode riguardanti le entrate provenienti dall'applicazione dell'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo le regole dell'Unione. Tuttavia, l'articolo 1 di tale convenzione non contiene per l'appunto, contrariamente alla chiara formulazione dell'articolo 1, paragrafo 2, del regolamento n. 2988/95, il presupposto relativo alla riscossione diretta delle entrate di cui trattasi per conto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza dell'8 settembre 2015, Taricco e a., C-105/14, EU:C:2015:555, punto 41).

34 In assenza di norme del diritto dell'Unione applicabili, spetta agli Stati membri adottare e applicare le norme nazionali sulla prescrizione in materia di diritto dell'amministrazione tributaria di

accertare l'IVA dovuta, ivi comprese le modalità di sospensione e/o interruzione di tale prescrizione (v., per analogia, sentenza del 21 gennaio 2021, Whiteland Import Export, C?308/19, EU:C:2021:47, punto 45).

35 Tuttavia, anche se la determinazione e l'applicazione di tali regole rientrano nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione, il quale esige la fissazione di termini ragionevoli a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata (v., per analogia, sentenza dell'8 settembre 2011, Q-Beef e Bosschaert, C?89/10 e C?96/10, EU:C:2011:555, punto 36).

36 A tal riguardo, la Corte ha dichiarato che un termine di prescrizione quinquennale, applicabile alle domande di rimborso delle eccedenze dell'IVA, che iniziava a decorrere dalla fine dell'anno civile nel corso del quale il termine di pagamento dell'imposta era scaduto, era conforme al diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 20 dicembre 2017, Caterpillar Financial Services, C?500/16, EU:C:2017:996, punto 43).

37 Alla luce di tale giurisprudenza, un termine di prescrizione del diritto dell'amministrazione tributaria di accertare l'IVA dovuta che, come nel procedimento principale, si protraeva per cinque anni a partire dall'ultimo giorno dell'anno civile nel corso del quale la dichiarazione o la notifica relativa a tale imposta avrebbe dovuto essere effettuata, oppure in assenza di tale dichiarazione o notifica, a decorrere dall'ultimo giorno dell'anno civile in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata, deve, per analogia, essere considerato conforme al diritto dell'Unione.

38 È in tal contesto che il giudice del rinvio si interroga sulla questione se i principi di certezza del diritto e di effettività debbano essere interpretati nel senso che ostano a che tale termine di prescrizione possa essere sospeso per tutta la durata dei controlli giurisdizionali.

39 In primo luogo, occorre rammentare che il principio di certezza del diritto fa parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione e che, a tale titolo, deve essere rispettato dagli Stati membri nell'esercizio delle competenze considerate ai punti 31 e 32 della presente sentenza (v., in tal senso, sentenze del 10 dicembre 2015, Veloserviss, C?427/14, EU:C:2015:803, punto 30 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 20 maggio 2021, BTA Baltic Insurance Company, C?230/20, non pubblicata, EU:C:2021:410, punto 45).

40 Secondo una giurisprudenza costante, tale principio intende garantire la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici e richiede, segnatamente, che la situazione di un soggetto passivo, con riferimento ai suoi diritti e ai suoi obblighi nei confronti dell'amministrazione fiscale o doganale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (sentenza del 10 dicembre 2015, Veloserviss, C?427/14, EU:C:2015:803, punto 31 e giurisprudenza ivi citata), con l'implicazione che tale soggetto passivo, per poter utilmente invocare l'applicazione di tale principio, deve potersi avvalere di una situazione giuridica determinata.

41 Orbene, allorché, prima della scadenza del termine di prescrizione previsto a tale scopo, l'amministrazione tributaria ha notificato al soggetto passivo interessato la propria intenzione di riesaminare la sua situazione fiscale e, quindi, implicitamente, di revocare la propria decisione di accettare la sua dichiarazione, tale soggetto passivo non può più avvalersi della situazione che sarebbe sorta sulla base di tale dichiarazione, di modo che il principio di certezza del diritto, in un'ipotesi siffatta e in assenza di altre circostanze, non può dirsi violato (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punto 40).

42 Peraltro, poiché i requisiti che derivano dall'applicazione del principio di certezza del diritto non sono assoluti, gli Stati membri devono provvedere a creare un equilibrio tra essi e gli altri

requisiti inerenti alla loro appartenenza all'Unione, in particolare quelli ricordati all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, secondo cui 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 in applicazione di questi ultimi. Pertanto, le norme nazionali che fissano le modalità di sospensione del termine di prescrizione del diritto dell'amministrazione tributaria di accertare l'IVA dovuta devono essere concepite in modo da pervenire ad un equilibrio tra, da un lato, i requisiti inerenti all'applicazione di tale principio e, dall'altro, quelli che consentono l'attuazione effettiva ed efficace della direttiva 2006/112, equilibrio che deve essere valutato prendendo in considerazione tutti gli elementi del regime nazionale di prescrizione (v., per analogia, sentenza del 21 gennaio 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, punti 49 e 50).

43 Orbene, se è vero che una normativa nazionale e una prassi amministrativa, come quelle descritte dal giudice del rinvio, la cui prevedibilità applicativa rispetto agli amministrati non è contestata nel procedimento principale, possono determinare il protrarsi di tale termine di prescrizione, esse non sono tuttavia idonee, in linea di principio, a rendere la situazione dei soggetti passivi interessati suscettibile di essere indefinitamente rimessa in discussione. Per contro, tale sospensione consente di evitare che l'attuazione effettiva ed efficace della direttiva 2006/112 possa essere compromessa con la proposizione di ricorsi dilatori e, di conseguenza, che quest'ultima sia pregiudicata a causa di un rischio sistemico di impunità dei fatti costitutivi di infrazioni a tale direttiva (v., per analogia, sentenza del 21 gennaio 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, punti 53 e 56).

44 Di conseguenza, si deve constatare che il principio della certezza del diritto non osta ad una normativa nazionale e ad una prassi amministrativa che prevedono che il termine in cui si prescrive il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare l'IVA sia sospeso per tutta la durata dei controlli giurisdizionali, e ciò indipendentemente dal numero di volte in cui il procedimento tributario amministrativo di cui trattasi abbia dovuto essere reiterato in seguito a tali controlli e senza limitazione della durata cumulativa delle sospensioni di tale termine.

45 In secondo luogo, per quanto riguarda il principio di effettività, del pari invocato dal giudice del rinvio nella sua questione, occorre ricordare che esso delimita, insieme con il principio di equivalenza, la cui osservanza non è rimessa in discussione da tale giudice, l'autonomia procedurale di cui gli Stati membri godono nel definire le modalità di attuazione dei diritti che l'ordinamento giuridico dell'Unione conferisce ai singoli, quando il diritto dell'Unione non contiene al riguardo alcuna normativa specifica.

46 Orbene, le regole del diritto nazionale relative ai termini in cui si prescrivono i diritti e gli obblighi previsti dalla direttiva 2006/112, nonché alle condizioni di sospensione di tali termini, costituiscono modalità di attuazione delle disposizioni di tale direttiva e sono pertanto, a tale titolo, assoggettate al rispetto dei principi di effettività e di equivalenza (v. in tal senso, segnatamente, sentenze del 20 dicembre 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, punto 37; del 26 aprile 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punto 38; del 14 febbraio 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punto 35, nonché del 23 aprile 2020, *Sole-Mizo e Dalmandi Mezgazdasági*, C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 53), il che peraltro non viene contestato nel caso di specie.

47 Di conseguenza, conformemente al principio di effettività, tali modalità procedurali non devono essere congegnate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione [v., in tal senso, sentenze del 19 luglio 2012, *Littlewoods Retail e a.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punto 28, e del 28 giugno 2022, *Commissione/Spagna (Violazione del diritto dell'Unione da parte del legislatore)*, C-278/20, EU:C:2022:503, punto 33].

48 Ciò premesso, il fatto che una normativa nazionale o una prassi amministrativa nazionale prevedano che il termine in cui si prescrive il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare l'IVA sia sospeso per tutta la durata dei controlli giurisdizionali, qualunque sia il numero di volte in cui il procedimento tributario amministrativo abbia dovuto essere reiterato in seguito a tali controlli e senza limitazione della durata cumulativa delle sospensioni di tale termine, non è tale da rendere praticamente impossibile o, quantomeno, eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione.

49 Infatti, la sospensione del termine in cui si prescrive il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare tale imposta per tutta la durata dei controlli giurisdizionali non impedisce affatto a tale soggetto passivo di avvalersi dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione e, segnatamente, dalla direttiva 2006/112, ma, al contrario, è intesa a consentire a tale soggetto di far valere utilmente i diritti che esso trae dal diritto dell'Unione, pur preservando quelli dell'amministrazione tributaria.

50 D'altra parte, nel caso di specie, risulta dalla descrizione dei fatti che figurano nella domanda di pronuncia pregiudiziale che la ricorrente nel procedimento principale ha potuto proporre ricorsi contro le decisioni adottate in successione dall'amministrazione tributaria e, in tali rinnovate occasioni, ha potuto far valere i diritti che essa trae dal diritto dell'Unione. In particolare, malgrado l'esistenza della normativa e della prassi amministrativa di cui trattasi nel procedimento principale, detta ricorrente ha potuto avvalersi, sulla base del principio di certezza del diritto, dell'obbligo, per gli Stati membri, di prevedere un termine ragionevole di prescrizione entro il quale tale amministrazione può riavviare il procedimento di esame della situazione del soggetto passivo. In tal senso, risulta dal fascicolo di cui la Corte dispone, come è stato peraltro confermato in udienza dinanzi alla Corte, tanto dal governo ungherese quanto dalla ricorrente nel procedimento principale, che il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare l'IVA dovuta sulle operazioni effettuate nel mese di giugno 2010 si è estinto, senza che quest'ultima sia pervenuta ad emettere un avviso di accertamento conforme alle disposizioni della direttiva 2006/112.

51 Si deve pertanto constatare che il principio di effettività non osta neppure ad una normativa nazionale e a una prassi amministrativa che prevedono che il termine in cui si prescrive il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare l'IVA sia sospeso per tutta la durata dei controlli giurisdizionali, e ciò qualunque sia il numero di volte in cui procedimento tributario amministrativo di cui trattasi abbia dovuto essere reiterato in seguito a tali controlli e senza limitazione della durata cumulativa delle sospensioni di tale termine.

52 In terzo luogo, si deve rilevare, come ha fatto l'avvocato generale ai paragrafi da 60 a 65 delle sue conclusioni, che la circostanza che né il principio della certezza del diritto né il principio di effettività ostino a una normativa e a una prassi amministrativa siffatte, non esclude che, eventualmente, il diritto dell'Unione imponga che siano tratte talune conseguenze dalla reiterazione di un numero eccessivo di procedimenti tributari, prima di pervenire a una decisione conforme alla direttiva 2006/112, oppure dal carattere eccessivo della durata cumulativa delle sospensioni del termine in cui si prescrive tale diritto dell'amministrazione tributaria.

53 Infatti, quando un'amministrazione nazionale attua il diritto dell'Unione nei confronti di un

soggetto, il diritto ad una buona amministrazione, che riflette un principio del diritto dell'Unione, gli garantisce che le questioni che lo riguardano siano trattate entro un termine ragionevole (v., in tal senso, sentenza del 14 maggio 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punto 43) e, poi, in caso di ricorso giurisdizionale, che, in conformità all'articolo 47, secondo comma, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, la sua causa sia esaminata parimenti entro un termine ragionevole.

54 Di conseguenza, una volta riavviato il procedimento di esame della situazione di un soggetto passivo alla luce delle regole del sistema comune dell'IVA, il principio di buona amministrazione e l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali esigono che le durate di tale riesame e, eventualmente, dei susseguenti controlli giurisdizionali, non siano irragionevoli alla luce delle circostanze proprie di ciascuna causa.

55 Orbene, anche se ogni tentativo infruttuoso dell'amministrazione tributaria di conformarsi a una decisione giurisdizionale che applica disposizioni del diritto dell'Unione, e, di conseguenza, il protrarsi della durata del procedimento amministrativo che ne è risultato, non possono integrare una violazione del diritto dell'Unione, ciò per contro potrebbe accadere qualora tale procedimento amministrativo abbia dovuto essere reiterato a causa della manifesta violazione, da parte di tale amministrazione, di un punto decisivo della motivazione di una decisione giurisdizionale vertente su tale procedimento amministrativo, purché tale punto della motivazione sia stato enunciato in modo chiaro ed esplicito nella decisione giurisdizionale suddetta.

56 Ciò premesso, occorre ricordare che la durata eccessiva di un procedimento, sia esso amministrativo o giurisdizionale, è tale da giustificare l'annullamento della decisione adottata al suo esito soltanto nell'ipotesi in cui tale durata abbia avuto un'incidenza sulla capacità del soggetto interessato di difendersi (v., in tal senso, sentenze del 26 novembre 2013, Gascogne Sack Deutschland/Commissione, C-40/12 P, EU:C:2013:768, punto 81, e dell'8 maggio 2014, Bolloré/Commissione, C-414/12 P, non pubblicata, EU:C:2014:301, punto 84).

57 Nella misura in cui, nel corso del termine di prescrizione, i soggetti passivi devono attendersi che la loro situazione giuridica, sorta sulla base della loro dichiarazione, possa essere rimessa in discussione e, successivamente, quando l'amministrazione tributaria li informa della riapertura del procedimento di esame di tale situazione, di dover giustificare le informazioni che compaiono nella loro dichiarazione tributaria e, infine, quando propongono un ricorso contro l'avviso di accertamento emesso al termine di tale procedimento, di dover dimostrare la fondatezza delle loro affermazioni mediante l'offerta di prove, essi sono tenuti a provvedere alla conservazione di tutti i documenti giustificativi pertinenti relativi alla loro dichiarazione, fino a che le decisioni di tassazione divengano definitive. Dato il ruolo predominante della dichiarazione e delle prove documentali nel sistema comune dell'IVA al fine di accertare l'esattezza delle dichiarazioni dei soggetti passivi, è quindi solo in circostanze eccezionali che si potrebbe stabilire che la durata eccessiva di un procedimento amministrativo o giurisdizionale può avere avuto un'incidenza sulla capacità del soggetto interessato di difendersi.

58 Nel caso di specie, non risulta dal fascicolo di cui la Corte dispone che la valutazione della validità della terza decisione amministrativa di secondo grado da parte del giudice del rinvio dipenda esclusivamente da elementi di prova non ricompresi nell'obbligo ricordato al punto precedente e che, a causa della reiterazione dei procedimenti tributari o della durata cumulativa delle sospensioni del termine di prescrizione, sarebbero da allora scomparsi.

59 Spetta nondimeno a tale giudice stabilire se, tenuto conto segnatamente delle circostanze del caso di specie, tali molteplici reiterazioni del procedimento amministrativo e sospensioni del termine di prescrizione possano integrare un inadempimento da parte dell'amministrazione tributaria o da parte dei giudici nazionali dei loro obblighi, rispettivamente, di buona

amministrazione e di statuire entro un termine ragionevole, inadempimento che abbia avuto per giunta un'incidenza sulla capacità del soggetto interessato di difendersi.

60 Considerato l'insieme di quanto precede, occorre rispondere alla questione presentata dichiarando che i principi di certezza del diritto e di effettività del diritto dell'Unione devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa di uno Stato membro e alla prassi amministrativa ad essa relativa, in forza delle quali, in materia di IVA, il termine entro il quale si prescrive il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare tale imposta è sospeso per tutta la durata dei controlli giurisdizionali, indipendentemente dal numero di volte in cui il procedimento tributario amministrativo ha dovuto essere reiterato in seguito a tali controlli e senza limitazione della durata cumulativa delle sospensioni di tale termine, ivi incluso il caso in cui il giudice che statuisce su una decisione dell'autorità tributaria di cui trattasi, adottata nell'ambito di un procedimento reiterato, facente seguito a una decisione giurisdizionale anteriore, constati che tale autorità tributaria non si è conformata agli orientamenti che figurano nella decisione giurisdizionale suddetta.

Sulle spese

61 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 (Quinta Sezione) dichiara:

I principi di certezza del diritto e di effettività del diritto dell'Unione devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa di uno Stato membro e alla prassi amministrativa ad essa relativa, in forza delle quali, in materia d'imposta sul valore aggiunto, il termine entro il quale si prescrive il diritto dell'amministrazione tributaria di accertare tale imposta è sospeso per tutta la durata dei controlli giurisdizionali, indipendentemente dal numero di volte in cui il procedimento tributario amministrativo ha dovuto essere reiterato in seguito a tali controlli e senza limitazione della durata cumulativa delle sospensioni di tale termine, ivi incluso il caso in cui il giudice che statuisce su una decisione dell'autorità tributaria di cui trattasi, adottata nell'ambito di un procedimento reiterato, facente seguito a una decisione giurisdizionale anteriore, constati che tale autorità tributaria non si è conformata agli orientamenti che figurano nella decisione giurisdizionale suddetta.

Firme

* Lingua processuale: l'ungherese.