



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

21 ottobre 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Modalità per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso – Direttiva 2008/9/CE – Articolo 20, paragrafo 1 – Richiesta di informazioni aggiuntive da parte dello Stato membro di rimborso – Elementi che possono essere oggetto di una richiesta di informazioni aggiuntive – Discrepanza tra l'importo indicato nella richiesta di rimborso e l'importo indicato nelle fatture presentate – Principio di buona amministrazione – Principio di neutralità dell'IVA – Termine di decadenza – Conseguenze per la rettifica dell'errore del soggetto passivo»

Nella causa C-396/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Kúria (Corte Suprema, Ungheria), con decisione del 2 luglio 2020, pervenuta in cancelleria il 30 luglio 2020, nel procedimento

CHEP Equipment Pooling NV

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da A. Prechal, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Terza Sezione, J. Passer, F. Biltgen, L.S. Rossi e N. Wahl (relatore), giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la CHEP Equipment Pooling NV, da S. Vámosi-Nagy, ügyvéd;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e R. Kissné Berta, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e Zs. Teleki, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: l'ungherese.

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 dell'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la CHEP Equipment Pooling NV e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) in merito alla decisione di quest'ultima di accogliere solo parzialmente una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2008/9

- 3 I considerando 1 e 2 della direttiva 2008/9 sono così formulati:
 - «(1) Notevoli problemi derivano, sia per le autorità amministrative degli Stati membri che per le imprese, dalle disposizioni di attuazione stabilite dalla direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese [(GU 1979, L 331, pag. 11)].
 - (2) Le modalità stabilite da quest'ultima direttiva dovrebbero essere modificate per quanto riguarda i termini entro i quali le decisioni concernenti le richieste di rimborso devono essere notificate alle imprese. Nel contempo occorre prevedere che anche le imprese debbano fornire risposte entro un termine specifico. Inoltre occorre semplificare e modernizzare la procedura consentendo l'uso delle tecnologie moderne».
- 4 A norma dell'articolo 2 della direttiva 2008/9:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

 - 1) "soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso" il soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, 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)], che non è stabilito nello Stato membro di rimborso, ma nel territorio di un altro Stato membro;

2) “Stato membro di rimborso” lo Stato membro in cui l’IVA è addebitata al soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso per beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o per l’importazione di beni in tale Stato membro;

(...)

4) “richiesta di rimborso” la richiesta di rimborso dell’IVA addebitata al soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso per beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o per l’importazione di beni in tale Stato membro;

(...)».

5 Ai sensi dell’articolo 5 della direttiva 2008/9:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso l’IVA a lui addebitata in relazione a beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o in relazione all’importazione di beni in tale Stato membro, nella misura in cui i beni e servizi in questione siano impiegati ai fini delle seguenti operazioni:

a) operazioni di cui all’articolo 169, lettere a) e b), della direttiva 2006/112/CE;

b) operazioni il cui destinatario è il debitore dell’IVA ai sensi degli articoli da 194 a 197 e dell’articolo 199 della direttiva 2006/112/CE, quali applicati nello Stato membro di rimborso.

Fatto salvo l’articolo 6, ai fini della presente direttiva il diritto al rimborso dell’IVA a monte è determinato secondo la direttiva 2006/112/CE quale applicata dallo Stato membro di rimborso».

6 L’articolo 7 della direttiva 2008/9 prevede quanto segue:

«Per ottenere un rimborso dell’IVA nello Stato membro di rimborso, il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso inoltra a tale Stato membro una richiesta elettronica di rimborso e la presenta allo Stato membro in cui è stabilito attraverso il portale elettronico predisposto da tale Stato membro».

7 L’articolo 8, paragrafo 2, lettera e), di tale direttiva enuncia:

«(...) la richiesta [di rimborso] contiene, per ciascuno Stato membro di rimborso e per ciascuna fattura o documento d’importazione, le seguenti indicazioni:

(...)

e) la base imponibile e l’importo dell’IVA espressi nella valuta dello Stato membro di rimborso;

(...)».

8 Ai sensi dell’articolo 15 della direttiva in parola:

«1. La richiesta di rimborso è presentata allo Stato membro di stabilimento al più tardi il 30 settembre dell’anno civile successivo al periodo di riferimento. La richiesta di rimborso si

considera presentata solo se il richiedente ha fornito tutte le informazioni previste dagli articoli 8, 9 e 11.

2. Lo Stato membro di stabilimento trasmette senza indugio al richiedente una ricevuta per via elettronica».

9 L'articolo 18 della medesima direttiva dispone quanto segue:

«1. Lo Stato membro di stabilimento non inoltra la richiesta allo Stato membro di rimborso nei casi in cui, durante il periodo di riferimento, il richiedente nello Stato membro di stabilimento:

a) non è un soggetto passivo ai fini dell'IVA;

b) effettua unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi esenti in virtù degli articoli 132, 135, 136 e 371, degli articoli da 374 a 377, dell'articolo 378, paragrafo 2, lettera a), dell'articolo 379, paragrafo 2, o degli articoli da 380 a 390 della direttiva 2006/112/CE o delle disposizioni in materia di franchigia, dello stesso tenore, contenute nell'atto di adesione del 2005, senza diritto a detrazione dell'IVA pagata nella fase precedente;

c) beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista dagli articoli da 284, 285, 286 e 287 della direttiva 2006/112/CE;

d) beneficia del regime comune forfettario per i produttori agricoli previsto dagli articoli da 296 a 305 della direttiva 2006/112/CE.

2. Lo Stato membro di stabilimento notifica con mezzi elettronici al richiedente la propria decisione presa ai sensi del paragrafo 1».

10 L'articolo 19 della direttiva 2008/9 recita:

«1. Lo Stato membro di rimborso notifica senza indugio al richiedente, con mezzi elettronici, la data in cui gli è pervenuta la richiesta.

2. Lo Stato membro di rimborso notifica al richiedente la propria decisione di approvare o respingere la richiesta di rimborso entro quattro mesi dalla ricezione della richiesta in tale Stato membro».

11 L'articolo 20, paragrafo 1, di tale direttiva prevede quanto segue:

«Nei casi in cui lo Stato membro di rimborso ritiene di non disporre di tutte le informazioni pertinenti su cui basare la decisione in merito a tutta la richiesta di rimborso o parte di essa, può chiedere per via elettronica informazioni aggiuntive, in particolare al richiedente o alle autorità competenti dello Stato membro di stabilimento, entro il termine di quattro mesi di cui all'articolo 19, paragrafo 2. Se le informazioni aggiuntive sono richieste a una persona diversa dal richiedente o dall'autorità competente di uno Stato membro, la richiesta è introdotta per via elettronica solo se il destinatario della richiesta dispone dei mezzi necessari a tal fine.

Se necessario, lo Stato membro di rimborso può chiedere ulteriori informazioni aggiuntive.

Le informazioni richieste in conformità del presente paragrafo possono includere l'originale o una copia della fattura o del documento d'importazione pertinente se lo Stato membro di rimborso ha

motivo di dubitare ragionevolmente della validità o dell'accuratezza di una particolare richiesta. In tal caso, le soglie di cui all'articolo 10 non si applicano».

Direttiva 2006/112

- 12 A norma dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112:

«Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

- 13 L'articolo 171, paragrafo 1, di tale direttiva prevede quanto segue:

«Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e [di] servizi o importazioni di beni gravati da imposta, ma che sono stabiliti in un altro Stato membro, è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dalla direttiva [2008/9]».

Diritto ungherese

- 14 L'articolo 249 dell'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.); in prosieguo: la «legge sull'IVA»)] prevede che il rimborso dell'IVA al soggetto passivo non stabilito nel territorio ungherese avviene dietro richiesta scritta. Ai sensi dell'articolo 251/E di detta legge, l'autorità tributaria emette la propria decisione entro un termine di quattro mesi.
- 15 Ai sensi dell'articolo 251/F di tale legge, l'autorità tributaria può chiedere per iscritto informazioni aggiuntive al soggetto passivo non stabilito nel territorio ungherese e, in particolare, chiedere a quest'ultimo l'originale oppure una copia certificata conforme della fattura qualora sussistano ragionevoli dubbi in merito alla base giuridica del rimborso o all'importo dell'IVA da rimborsare.
- 16 Ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 1, lettera a), della medesima legge, il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura emessa a suo nome, la quale certifichi che l'operazione è stata effettuata.

17 L'articolo 120 della legge sull'IVA così recita:

«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, ha diritto a detrarre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta che 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;

(...)».

18 A termini dell'articolo 4, paragrafo 2, lettera e), del belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általános forgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet [decreto 32/2009 (XII. 21.) recante disposizioni relative all'esercizio del diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto spettante nella Repubblica di Ungheria ai soggetti passivi non stabiliti nel territorio nazionale nonché del diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto spettante in altri Stati membri della Comunità europea ai soggetti passivi stabiliti in Ungheria] (*Magyar Közlöny* 2009/188.), la richiesta di rimborso presentata da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro deve indicare la base imponibile e l'importo dell'IVA per ciascuna fattura presentata.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

19 La CHEP Equipment Pooling, società di diritto belga soggetta a IVA, esercita la sua attività nel settore della logistica ed è specializzata nella commercializzazione di pallet. Avendo essa acquistato, in Ungheria, pallet che ha successivamente noleggiato alle sue controllate in diversi Stati membri, il 28 settembre 2017 essa ha presentato alle autorità ungheresi, nella sua qualità di soggetto passivo dell'IVA in Belgio, una domanda di rimborso dell'IVA assolta a monte, avente ad oggetto beni e servizi acquistati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2016.

20 Tale domanda era corredata, da un lato, di una dichiarazione IVA contenente otto colonne, intitolate «numero di fattura», «data di fatturazione», «emittente della fattura», «base imponibile dell'imposta», «imposta», «imposta detraibile», «denominazione» e «codici», nonché, dall'altro, delle fatture indicate nella dichiarazione.

21 Avendo constatato che l'estratto conto si riferiva talvolta a fatture per le quali l'IVA era già stata rimborsata e avendo inoltre riscontrato talune discrepanze tra gli importi dell'IVA menzionati in tale estratto e quelli indicati nelle fatture ad esso allegate, dato che l'importo fatturato in alcuni casi era inferiore a quello iscritto in tale estratto e in altri superiore, l'autorità tributaria di primo grado ha chiesto alla ricorrente nel procedimento principale, il 2 novembre 2017, di fornirle informazioni aggiuntive, precisamente i documenti e le dichiarazioni riguardanti le circostanze della realizzazione dell'evento economico relativamente a 143 fatture.

22 La ricorrente nel procedimento principale ha trasmesso all'autorità tributaria di primo grado i buoni d'ordine per i pallet da essa indirizzati al trasportatore, il contratto di vendita stipulato con quest'ultimo, il contratto di locazione dei pallet concluso tra essa e la CHEP Magyarország, le

fatture indirizzate a quest'ultima società in relazione alla locazione dei pallet, le fatture emesse da quest'ultima a destinazione dei clienti e l'elenco dei luoghi in cui si trovavano concretamente i pallet.

- 23 Dopo aver esaminato i documenti aggiuntivi trasmessi dalla ricorrente nel procedimento principale, l'autorità tributaria di primo grado, con decisione del 29 novembre 2017, ha accolto la domanda di rimborso dell'IVA per un importo pari a 254 636 343 fiorini ungheresi (HUF) (pari a circa EUR 826 715 all'epoca). Per contro, essa ha lasciato a carico della ricorrente nel procedimento principale la somma di HUF 92 803 004 (all'epoca circa EUR 301 300). Tale autorità ha individuato tre categorie di domande. Infatti, in primo luogo, essa ha rifiutato di accogliere le richieste che avevano già dato luogo a un rimborso. In secondo luogo, per quanto riguarda le richieste il cui importo di IVA era superiore a quello indicato sulla fattura corrispondente, essa ha provveduto a un rimborso solo fino a concorrenza dell'importo indicato sulla fattura. In terzo luogo, relativamente alle richieste il cui importo di IVA era inferiore a quello indicato sulla fattura corrispondente, essa ha provveduto a un rimborso solo fino a concorrenza dell'importo menzionato nella richiesta di rimborso.
- 24 Con un reclamo proposto avverso tale decisione, la ricorrente nel procedimento principale ha fatto valere, in merito alla terza categoria di domande, che l'importo dell'IVA riguardante le fatture le dava diritto, in teoria, al rimborso di un'IVA maggiore di quella che essa stessa aveva richiesto nell'estratto.
- 25 La Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane ha confermato la decisione dell'autorità tributaria di primo grado. Essa ha spiegato che la ricorrente nel procedimento principale non poteva correggere un errore relativo all'importo della sua domanda iniziale di rimborso senza che tale rettifica costituisse una nuova domanda. Orbene, alla ricorrente nel procedimento principale sarebbe stata preclusa la presentazione di una siffatta domanda, dato che il termine per tale atto scadeva il 30 settembre 2017, vale a dire, nella fattispecie, due giorni dopo la presentazione della sua domanda iniziale. Essa ha aggiunto che l'autorità tributaria di primo grado non era obbligata a chiederle ulteriori informazioni complementari, dato che i fatti del procedimento principale erano agevoli da dimostrare.
- 26 La ricorrente nel procedimento principale ha proposto ricorso dinanzi al Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest-Capitale, Ungheria), l'organo giurisdizionale di primo grado.
- 27 Detto organo giurisdizionale di primo grado ha respinto il ricorso. Essa ha affermato che il diritto al rimborso, l'avvio del procedimento e la determinazione dell'importo dell'IVA oggetto di tale rimborso dipendevano dal soggetto passivo stesso e che l'accoglimento di un ricorso come quello proposto dalla ricorrente nel procedimento principale avrebbe privato il meccanismo della domanda di rimborso del suo significato, in quanto sarebbe sufficiente per il soggetto passivo allegare le fatture sulle quali si fonda il diritto al rimborso e, salvo in caso di applicazione del prorata, l'amministrazione tributaria sarebbe in ogni caso tenuta a rimborsare l'importo massimo dell'IVA corrispondente alle fatture. Il suddetto organo giurisdizionale di primo grado ha aggiunto che tale amministrazione era tenuta ad avvalersi della possibilità di chiedere informazioni complementari solo se queste ultime erano necessarie per consentirle di adottare una decisione fondata oppure se le mancavano informazioni essenziali, il che non si sarebbe verificato nel caso di specie.

- 28 La ricorrente nel procedimento principale ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio, la Kúria (Corte suprema, Ungheria), facendo valere, in particolare, che il giudice di primo grado aveva violato il principio di neutralità dell’IVA sancito all’articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.
- 29 Il giudice del rinvio, constatando, da un lato, l’assenza di un limite numerico quanto al numero di richieste di rimborso che possono essere presentate prima che intervenga la decadenza e la possibilità per i soggetti passivi di correggere eventuali errori precedenti mediante la trasmissione di nuove richieste e, dall’altro, l’importanza rivestita al riguardo da una richiesta presentata poco prima della scadenza del termine di decadenza, ritiene essenziale stabilire se l’amministrazione tributaria sia in grado di adottare una decisione motivata sulla domanda di un soggetto passivo in assenza di dettagli sulle differenze tra gli importi dell’IVA inclusi nella domanda e quelli indicati nelle fatture presentate a sostegno della stessa.
- 30 Esso rileva la somiglianza tra le disposizioni del diritto dell’Unione e quelle del diritto nazionale applicabili, in quanto sia l’articolo 8, paragrafo 2, lettera e), della direttiva 2008/9 sia l’articolo 4, paragrafo 2, lettera e), del decreto 32/2009 menzionato al precedente punto 18 impongono che ogni domanda indichi imperativamente l’importo dell’IVA. Inoltre, ai sensi dell’articolo 20, paragrafo 1, di tale direttiva nonché dell’articolo 251/F, paragrafo 3, della legge sull’IVA, una decisione di rimborso potrebbe intervenire solo se l’amministrazione tributaria dispone di tutte le informazioni pertinenti per adottare una decisione fondata, informazioni tra le quali figura l’indicazione esatta dell’importo dell’IVA di cui si chiede il rimborso. Infine, così come il citato articolo 20, paragrafo 1, nella sua versione in lingua ungherese, consentirebbe all’amministrazione tributaria di chiedere al soggetto passivo elementi aggiuntivi riguardanti le «informazioni essenziali», qualora sussistano fondati motivi per dubitare dell’esattezza di talune richieste, anche la legge sull’IVA le conferirebbe la possibilità di contattare il soggetto passivo in caso di seri dubbi sull’importo dell’imposta assolta a monte di cui è chiesto il rimborso.
- 31 Il giudice del rinvio si interroga sulla possibilità, per l’amministrazione tributaria, di chiedere al soggetto passivo informazioni aggiuntive nel caso in cui, come in quello di specie, sussista una differenza tra l’importo indicato nella richiesta di rimborso e quello che appare sulle fatture presentate a suo corredo. È ben vero che si potrebbe ritenere che tale differenza non costituisca un’informazione essenziale ai sensi dell’articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2008/9, cosicché detta amministrazione non sarebbe tenuta ad attirare l’attenzione del soggetto passivo sul suo o sui suoi errori. Tuttavia, il giudice del rinvio ritiene, piuttosto, che in un caso di questo tipo tale amministrazione dovrebbe chiedere informazioni aggiuntive, poiché l’esistenza di una siffatta differenza rimetterebbe in discussione l’esattezza della richiesta stessa.
- 32 In tale contesto, la Kúria (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:
- «Se l’articolo 20, paragrafo 1, della direttiva [2008/9] debba essere interpretato nel senso che, anche in caso di evidenti differenze numeriche a svantaggio del soggetto passivo – senza che si ponga la questione del prorata – tra la richiesta di rimborso e la fattura, lo Stato membro di rimborso può ritenere che non sia necessario chiedere informazioni aggiuntive e che disponga di tutte le informazioni pertinenti ai fini della decisione sul rimborso».

Sulla questione pregiudiziale

- 33 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2008/9 debba essere interpretato nel senso che esso osta a che l'amministrazione tributaria dello Stato membro nel quale è presentata una richiesta di rimborso dell'IVA da parte di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro ritenga di disporre di elementi sufficienti per statuire su detta richiesta senza invitare tale soggetto passivo a fornire informazioni aggiuntive.
- 34 Tale questione viene posta in un contesto nel quale, in primo luogo, esiste una differenza tra l'importo dell'IVA indicato sulla richiesta e quello che appare sulle fatture prodotte a corredo di quest'ultima; in secondo luogo, la richiesta è presentata poco prima della scadenza del termine di decadenza, il che solleva la questione se il soggetto passivo abbia il diritto di presentare o una richiesta in rettifica o una nuova domanda, tenendo conto degli errori segnalati dall'amministrazione tributaria, e, in terzo luogo, in presenza di una siffatta differenza, l'amministrazione tributaria si discosta dall'importo dell'IVA indicato sulla richiesta per accogliere quello che appare sulla fattura ove quest'ultimo sia inferiore, e, all'opposto, accoglie quello indicato sulla richiesta, ove esso sia meno elevato rispetto a quello che appare sulla fattura, ritenendosi in tal caso limitata dal tetto massimo costituito dall'importo della richiesta di rimborso, in modo tale che il soggetto passivo non possa percepire l'intero importo dell'IVA a cui ha diritto.
- 35 Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che, a norma del suo articolo 1, la direttiva 2008/9 mira a stabilire norme dettagliate per il rimborso dell'IVA di cui all'articolo 170 della direttiva 2006/112 ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfino le condizioni di cui all'articolo 3 della direttiva 2008/9, e non a determinare le condizioni di esercizio e la portata del diritto al rimborso. Infatti, l'articolo 5, secondo comma, di tale direttiva prevede che, fatto salvo l'articolo 6 di quest'ultima e ai fini della stessa direttiva, il diritto al rimborso dell'IVA assolta a monte è determinato secondo la direttiva 2006/112, così come applicata dallo Stato membro di rimborso. Pertanto, il diritto, per un soggetto passivo residente in uno Stato membro, di ottenere il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro, quale disciplinato dalla direttiva 2008/9, trova il corrispondente nel diritto, istituito in suo favore dalla direttiva 2006/112, di detrarre l'IVA assolta a monte nel proprio Stato membro (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punti da 34 a 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Il diritto al rimborso, al pari del diritto a detrazione, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (sentenza dell'11 giugno 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, punto 53) e non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte [sentenza del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA – Fatture), C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 79]. Il sistema delle detrazioni e, quindi, dei rimborsi, è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'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 di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, soggette esse stesse all'IVA (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

- 37 Tale principio fondamentale di neutralità dell’IVA esige che la detrazione o il rimborso dell’IVA assolta a monte sia concesso se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi [sentenza del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell’IVA – Fatture), C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 80 e giurisprudenza ivi citata].
- 38 Tuttavia, l’articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2008/9 fissa esso stesso un limite al diritto al rimborso dell’IVA, disponendo che la richiesta di rimborso dell’IVA deve essere presentata allo Stato membro di stabilimento al più tardi il 30 settembre dell’anno civile successivo al periodo di riferimento, e detto Stato deve poi trasmettere tale richiesta allo Stato membro di rimborso, salvo che vi osti uno dei motivi di non trasmissione elencati all’articolo 18 di tale direttiva.
- 39 Tale primo controllo effettuato dallo Stato membro di stabilimento è completato da quello effettuato dallo Stato membro di rimborso, il quale può, a tal fine, in applicazione dell’articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2008/9, chiedere informazioni aggiuntive al richiedente o allo Stato membro di stabilimento.
- 40 Occorre rilevare che, sebbene quest’ultima disposizione contenga talune differenze redazionali a seconda delle sue versioni linguistiche, tali differenze non modificano la sostanza di detta disposizione, dato che le informazioni che possono essere richieste dallo Stato membro di rimborso sono quelle pertinenti su cui basare la decisione in merito a tutta la richiesta di rimborso o parte di essa, come risulta, peraltro, dall’impianto sistematico della direttiva 2008/9 e dalla finalità dell’articolo 20 di quest’ultima.
- 41 Occorre rilevare, a tal riguardo, che il legislatore dell’Unione, avendo constatato, come risulta dal considerando 1 della direttiva 2008/9, che il meccanismo di rimborso dell’IVA poneva «[n]otevoli problemi (...) sia [al]le autorità amministrative degli Stati membri che [al]le imprese», ha deciso, come esposto al considerando 2 di tale direttiva, di rendere più scorrevole la procedura di tale rimborso «per quanto riguarda i termini entro i quali le decisioni concernenti le richieste di rimborso devono essere notificate alle imprese», di prescrivere termini entro i quali anche queste ultime «de[vo]no fornire risposte», e di permettere il ricorso alla posta elettronica per la comunicazione delle decisioni e delle risposte, al fine di «semplificare e modernizzare la procedura consentendo l’uso delle tecnologie moderne».
- 42 L’articolo 20 della direttiva 2008/9 deve essere inteso in tale logica di rendere scorrevole, nel senso che il legislatore dell’Unione ha voluto evitare che lo Stato membro di rimborso ritardi, attraverso dilatorie richieste di informazione, il suo obbligo di rimborso oppure ne riduca l’efficacia. È per questo motivo che detta disposizione precisa che le richieste di informazioni aggiuntive devono avere ad oggetto elementi volti a consentire all’amministrazione tributaria interessata di statuire mediante una decisione. Al fine di consentire la neutralità del meccanismo dell’IVA attraverso un rimborso completo di quest’ultima, le richieste di informazioni devono quindi riguardare tutte le informazioni pertinenti, e quindi necessarie, a tal fine.
- 43 Nel caso di specie, dal fascicolo agli atti della Corte risulta che, avendo constatato discrepanze tra gli importi dell’IVA esposti nella richiesta di rimborso e quelli contenuti nelle fatture prodotte a sostegno di tale domanda, l’amministrazione tributaria ungherese si è avvalsa della possibilità di cui all’articolo 20, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2008/9, chiedendo alla ricorrente nel procedimento principale informazioni aggiuntive. Per contro, una volta esaminate tali

informazioni, essa non si è avvalsa della possibilità, prevista all'articolo 20, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva, di chiedere ulteriori informazioni aggiuntive, ritenendosi sufficientemente edotta per statuire sulla domanda di rimborso.

- 44 Infatti, come rilevato al precedente punto 23, sulla base di tali elementi forniti dal soggetto passivo essa ha potuto identificare tre tipi di richieste, vale a dire, in primo luogo, quelle per le quali era già stato effettuato un rimborso, per le quali non è stato effettuato alcun ulteriore rimborso, in secondo luogo, quelle riguardanti fatture per le quali l'importo dell'IVA era inferiore a quello indicato nella richiesta di rimborso, per le quali essa ha rimborsato l'importo dell'IVA indicato nelle medesime fatture, e, in terzo luogo, quelle per le quali l'importo dell'IVA indicato nelle fatture era superiore a quello che appariva nella richiesta di rimborso, le quali hanno dato luogo a un rimborso solo parziale, nella misura dell'importo menzionato in tale richiesta. La ricorrente nel procedimento principale contesta soltanto il diniego dell'amministrazione tributaria ungherese riguardante questa terza tipologia di domande.
- 45 A tal riguardo, dalle osservazioni del governo ungherese risulta che siffatto diniego è motivato con la circostanza che l'amministrazione finanziaria si è ritenuta vincolata dall'importo dell'IVA indicato nella richiesta di rimborso e non ha voluto rimborsare più di quanto ivi menzionato, sebbene l'importo dell'IVA riferito alle fatture facesse potenzialmente sorgere un diritto al rimborso superiore.
- 46 In una situazione come quella di cui al procedimento principale, occorre bilanciare gli obblighi gravanti sul soggetto passivo con quelli incombenti all'amministrazione tributaria nazionale interessata. Occorre quindi ricordare che il soggetto passivo è il soggetto nella posizione migliore per conoscere in concreto il contenuto delle operazioni per le quali presenta una domanda di rimborso e che deve quindi, perlomeno in una certa misura, sopportare le conseguenze del proprio operato amministrativo. Egli è vincolato, in particolare, dalle indicazioni che iscrive sulle fatture che emette e, in particolare, da quelle relative all'importo dell'IVA e all'aliquota applicabile, conformemente al disposto dell'articolo 226 della direttiva 2006/112.
- 47 Peraltro, nell'ambito della sua giurisprudenza relativa alla possibilità per gli Stati membri di istituire un termine di decadenza in materia di detrazione dell'IVA, la Corte ha già avuto occasione di sottolineare che un siffatto termine, la cui scadenza abbia come conseguenza il fatto di sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla direttiva 2006/112, purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 47).
- 48 Come corollario di tali obblighi gravanti sull'autore di una richiesta di rimborso, occorre indicare che, sebbene la direttiva 2008/9 non contenga disposizioni relative alla possibilità per quest'ultimo di rettificare la sua richiesta di rimborso, tranne nella particolare ipotesi di modifica del prorata, prevista all'articolo 13 di tale direttiva e non pertinente nel caso di specie, o a quella di presentazione di una nuova richiesta di rimborso facente seguito al ritiro della prima, occorre tuttavia ricordare che, quando uno Stato membro attua il diritto dell'Unione, gli obblighi derivanti dal diritto a una buona amministrazione, il quale riflette un principio generale del diritto dell'Unione, e, in particolare, il diritto di ogni individuo a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale ed entro un termine ragionevole, trovano applicazione nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale. Tale principio di buona

amministrazione esige che un'autorità amministrativa, quale l'amministrazione tributaria di cui al procedimento principale, proceda, nell'ambito degli obblighi di verifica ad essa incombenti, ad un esame diligente ed imparziale di tutti gli aspetti pertinenti, in modo da assicurarsi che essa disponga, al momento dell'adozione della sua decisione, degli elementi il più possibile completi ed affidabili a tal fine (sentenza del 14 maggio 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punti 43 e 44).

- 49 Di conseguenza, se il soggetto passivo commette uno o più errori nella sua richiesta di rimborso, e né lui né l'amministrazione tributaria interessata li rilevano in seguito, egli non può addebitarne la responsabilità a detta amministrazione, a meno che tali errori non siano di manifesta evidenza, nel qual caso quest'ultima deve essere in grado di constatarli nell'ambito degli obblighi di verifica ad essa incombenti in forza del principio di buona amministrazione.
- 50 Nel caso di specie, come è stato ricordato ai precedenti punti 21 e 23, l'amministrazione tributaria ungherese ha constatato talune discrepanze tra gli importi dell'IVA indicati nella richiesta di rimborso e quelli che appaiono su alcune delle fatture presentate, a seguito delle quali essa ha chiesto alla ricorrente nel procedimento principale informazioni aggiuntive, e poi, ritenendosi sufficientemente edotta, ha statuito, rispettando così il testo dell'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2008/9. Essa non era tenuta, se tali informazioni erano effettivamente sufficienti, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare, a procedere ad una nuova richiesta d'informazioni aggiuntive che si sarebbe dimostrata inutile.
- 51 Tuttavia, dato che, come ricordato ai precedenti punti 36 e 37, il diritto al rimborso costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dal legislatore dell'Unione e che il principio di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA assolta a monte sia concesso laddove i requisiti sostanziali siano soddisfatti, occorre determinare se, statuendo come ha fatto nel caso di specie l'autorità tributaria di primo grado secondo il giudice del rinvio, vale a dire lasciando a carico della ricorrente nel procedimento principale un importo d'IVA che essa sapeva essere teoricamente dovuto a quest'ultima, ma la cui contraddizione con l'importo stesso indicato nella richiesta di rimborso ne rendeva impossibile il recupero, l'autorità tributaria dello Stato membro di rimborso abbia violato il suddetto principio di neutralità oppure, a seconda dei casi, il principio di buona amministrazione.
- 52 La circostanza che la ricorrente nel procedimento principale abbia presentato la sua domanda di rimborso il 28 settembre 2017, mentre il termine di decadenza scadeva il 30 settembre 2017, non è pertinente, poiché, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, lo Stato membro di rimborso dispone per statuire di un termine di quattro mesi a partire dalla ricezione della domanda di rimborso. Ne consegue che, pur ricordando nuovamente che spetta al soggetto passivo prestare una particolare attenzione al contenuto della sua richiesta, i termini inerenti all'esame di una richiesta di rimborso portano, in un caso come quello di cui al procedimento principale, ad interrogarsi sull'obbligo, imposto a detta amministrazione, di invitare detto soggetto passivo non già a presentare una nuova domanda, bensì a rettificare la sua domanda iniziale in funzione delle osservazioni da essa formulate al suo indirizzo.
- 53 A tale riguardo, quando il soggetto passivo è invitato dall'amministrazione tributaria – in applicazione del principio di buona amministrazione e conformemente al principio di neutralità dell'IVA, in forza del quale, come ricordato al precedente punto 37, il rimborso dell'IVA assolta a monte deve essere concesso se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, quand'anche taluni requisiti formali siano stati omessi dai soggetti passivi – a rettificare la sua richiesta dopo aver scoperto un errore che la inficia, si deve osservare che, poiché una richiesta di rettifica si innesta sulla richiesta

iniziale, essa si considera presentata alla data di quest'ultima, vale a dire, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, prima della scadenza del termine di decadenza. In assenza di disposizioni della direttiva 2008/9 che disciplinino la possibilità di rettificare una richiesta di rimborso, fatta salva l'ipotesi particolare di cui all'articolo 13 di tale direttiva e non pertinente nel caso di specie, spetta agli Stati membri stabilirne le modalità, conformemente ai suddetti principi.

- 54 Pertanto, qualora, a seguito di un errore debitamente rilevato del soggetto passivo, l'amministrazione finanziaria interessata abbia potuto stabilire con certezza l'importo dell'IVA che deve essergli rimborsato, il principio di buona amministrazione le impone di informarne con diligenza il soggetto passivo, con i mezzi che gli sembrano più appropriati, al fine di invitarlo a rettificare la sua domanda di rimborso, così da potervi dare un seguito favorevole.
- 55 Inoltre, in mancanza di tale invito, l'amministrazione tributaria dello Stato membro interessato arreherebbe un pregiudizio sproporzionato al principio di neutralità dell'IVA, lasciando a carico del soggetto passivo l'IVA di cui esso ha il diritto di ottenere il rimborso, mentre il sistema comune dell'IVA mira a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche.
- 56 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2008/9, letto alla luce dei principi di neutralità fiscale e di buona amministrazione, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che l'amministrazione tributaria dello Stato membro di rimborso, qualora abbia acquisito la certezza – se del caso alla luce delle informazioni aggiuntive fornite dal soggetto passivo – che l'importo dell'IVA effettivamente assolta a monte, quale indicato nella fattura allegata alla richiesta di rimborso, sia superiore all'importo che figura su detta richiesta, proceda al rimborso dell'IVA soltanto nei limiti di quest'ultimo importo, senza avere precedentemente invitato il soggetto passivo, con diligenza e con i mezzi che le sembrano più appropriati, a rettificare la sua richiesta di rimborso mediante una richiesta da considerarsi introdotta alla data della richiesta iniziale.

Sulle spese

- 57 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro, letto alla luce dei principi di neutralità fiscale e di buona amministrazione, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che l'amministrazione tributaria dello Stato membro di rimborso, qualora abbia acquisito la certezza – se del caso alla luce delle informazioni aggiuntive fornite dal soggetto passivo – che l'importo dell'imposta sul valore aggiunto effettivamente assolta a monte, quale indicato nella fattura allegata alla richiesta di rimborso, sia superiore all'importo che figura su detta richiesta, proceda al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto soltanto nei limiti di quest'ultimo importo, senza avere precedentemente invitato il soggetto passivo, con diligenza e

utilizzando i mezzi che le sembrano più appropriati, a rettificare la sua richiesta di rimborso mediante una richiesta da considerarsi introdotta alla data della richiesta iniziale.

Firme