Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Seconda Sezione, a cinque giudici)

3 giugno 2026*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune dell'IVA – Direttiva 2006/112/CE – Rettifica dell'IVA indebitamente fatturata – Operazioni che rientrano in un periodo concluso con una verifica fiscale – Normativa nazionale che subordina l'avvio di una ripetizione della verifica a un fatto nuovo rivelato dal contribuente – Principio di effettività – Principio di neutralità fiscale – Proporzionalità»

Nella causa T-198/25,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria), con decisione del 19 febbraio 2025, pervenuta in cancelleria il 4 marzo 2025, nel procedimento

G Kft.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione, a cinque giudici),

composto da N. Półtorak, presidente, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (relatore) e I. Dimitrakopoulos, giudici,

avvocata generale: M. Brkan

cancelliera: A. Juhász-Tóth, amministratrice

vista la trasmissione da parte della Corte della domanda di pronuncia pregiudiziale al Tribunale il 25 marzo 2025, in applicazione dell'articolo 50 *ter*, terzo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea,

vista la materia di cui all'articolo 50 *ter*, primo comma, lettera a), dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e l'assenza di questioni indipendenti di interpretazione ai sensi dell'articolo 50 *ter*, secondo comma, di detto Statuto,

vista la fase scritta del procedimento,

in seguito all'udienza del 17 dicembre 2025,

* Lingua processuale: l'ungherese.

considerate le osservazioni presentate:

– per G, da A. Németh, ügyvéd;

– per il governo ungherese, da M. Fehér e R. Kissné Berta, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da M. Herold e A. Sipos, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 167, 168, 179, 180, 183, 250 e 252 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché sui principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la G Kft. e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) in merito alla rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) indebitamente fatturata da tale società.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 203 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

Diritto ungherese

4 L'articolo 54, paragrafo 5, dell'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (legge n. CL del 2017 che istituisce il codice di procedura tributaria) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) dispone quanto segue:

«A partire dal momento in cui una verifica fiscale è avviata, le imposte e le sovvenzioni soggette a verifica non possono essere corrette tramite auto-rettifica per quanto concerne il periodo verificato. Il soggetto passivo non può correggere le imposte e le sovvenzioni accertate *a posteriori* dall'autorità tributaria. La rettifica relativa alle imposte, alle sovvenzioni e al periodo verificato è considerata un'auto-rettifica effettuata prima dell'inizio della verifica qualora il soggetto passivo abbia presentato (via posta) all'autorità tributaria la dichiarazione di auto-rettifica al più tardi il giorno precedente alla ricezione della comunicazione preliminare della verifica o, nel caso in cui tale comunicazione sia omessa, alla notifica del mandato o, in assenza di tale notifica, alla consegna del mandato medesimo».

5 L'articolo 89, paragrafo 2, dell'az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (legge n. CLI del 2017 recante disciplina dell'amministrazione tributaria) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) così recita:

«Alle condizioni previste dalla legge, una verifica può essere effettuata anche in relazione a un periodo concluso con una verifica (ripetizione della verifica)».

6 L'articolo 92 della legge recante disciplina dell'amministrazione tributaria è del seguente tenore:

«È possibile ripetere la verifica fiscale di un'imposta o di una sovvenzione in relazione a un periodo concluso con una verifica

(…)

b) su istanza del soggetto passivo, nel caso in cui dal chiarimento di un fatto o di una circostanza nuovi rivelati dal soggetto passivo risulti la modifica delle conclusioni della verifica precedente, purché anteriormente il soggetto passivo non disponesse né potesse disporre in buona fede del fatto o della circostanza nuovi, e non ne fosse né potesse esserne a conoscenza in buona fede,

(…)».

Controversia di cui al procedimento principale e questione pregiudiziale

7 La G è una società di diritto ungherese la cui attività principale consiste nel noleggio di vassoi e contenitori a deposito e riutilizzabili (in prosieguo: i «beni di cui trattasi») a produttori ortofrutticoli, dettaglianti, grossisti e imprese di trasformazione di prodotti alimentari.

8 Nell'ambito dell'attività richiamata al precedente punto 7, la G si avvaleva di un sistema di deposito in forza del quale, al momento della consegna dei beni di cui trattasi, fatturava ai suoi clienti spese di deposito affinché questi le restituissero i beni ceduti entro il termine stabilito. Se il cliente restituiva solo una parte di tali beni, le fatture relative alle spese di deposito venivano rettificate. Se il cliente restituiva la totalità di detti beni, tali fatture erano annullate. Le fatture relative alle spese di deposito emesse dalla G indicavano l'IVA.

9 Con decisioni anticipate in materia fiscale del 1º giugno 2015 (in prosieguo: le «decisioni anticipate in materia fiscale»), il Nemzetgazdasági Minisztérium (Ministero dell'Economia, Ungheria) ha ritenuto che le operazioni di deposito in questione non rientrassero nell'ambito di applicazione dell'IVA e che, relativamente alle operazioni di deposito per le quali l'IVA era stata indebitamente fatturata, la G avesse il diritto di emettere fatture rettificative che non menzionavano l'IVA e di rettificare le sue dichiarazioni IVA mediante un'«autorettifica». La G ha cessato di indicare l'IVA sulle sue fatture relative alle spese di deposito dopo il 9 novembre 2015.

10 Il 12 dicembre 2017 la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (direzione delle imposte e delle dogane del dipartimento di Heves, appartenente all'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria; in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado») ha avviato, presso la G, una verifica fiscale vertente, in materia di IVA, sul periodo compreso tra il gennaio 2015 e il luglio 2017 (in prosieguo: il «periodo verificato»). In forza della normativa nazionale applicabile, la G non poteva più, a partire dall'inizio di tale verifica, rettificare le sue dichiarazioni IVA per tale periodo mediante un'«autorettifica».

11 Con decisione del 19 luglio 2018, l'autorità tributaria di primo grado ha chiuso la verifica fiscale senza effettuare accertamenti in materia di IVA. Poiché la G non ha contestato tale decisione, quest'ultima è divenuta definitiva il 22 agosto 2018. Il periodo verificato doveva pertanto essere considerato, in forza della normativa nazionale applicabile, come un «periodo concluso con una verifica».

12 Il 13 novembre 2020 la G ha chiesto all'autorità tributaria di primo grado di procedere ad una ripetizione della verifica dell'IVA per il periodo verificato. A sostegno della sua domanda, essa ha fatto riferimento, in particolare, alle decisioni anticipate in materia fiscale e ha indicato di aver constatato, dopo la chiusura della verifica fiscale precedente, che alcune delle fatture rettificative delle spese di deposito da essa emesse non erano state incluse nelle dichiarazioni IVA per il periodo verificato e che altre erano state emesse solo dopo l'inizio di detta verifica. Essa riteneva che gli elementi rivelati in tal senso dovessero conferirle il diritto, nell'ambito di una ripetizione della verifica, ad un rimborso dell'IVA per tale periodo.

13 Con decisione del 26 novembre 2020, l'autorità tributaria di primo grado ha respinto la richiesta di ripetizione della verifica, senza esame nel merito, ritenendo che le condizioni previste all'articolo 92, lettera b), della legge recante disciplina dell'amministrazione tributaria non fossero soddisfatte. Essa ha ritenuto che le decisioni anticipate in materia fiscale non costituissero fatti o circostanze nuovi, ai sensi di tale disposizione, che giustificassero una ripetizione della verifica fiscale, in quanto la G aveva avuto la possibilità di effettuare un'«autorettifica» dell'IVA prima della verifica fiscale precedente, a seguito dell'emissione di tali decisioni. Parimenti, essa ha ritenuto che le fatture non incluse nelle dichiarazioni IVA per il periodo esaminato non costituissero fatti o circostanze nuovi di tal genere, in quanto i documenti giustificativi relativi a dette fatture erano già a disposizione della G al momento della verifica fiscale precedente.

14 Con decisione del 18 gennaio 2021, la direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane ha confermato, senza esame nel merito, la decisione dell'autorità tributaria di primo grado. Essa ha segnatamente rilevato che, tra l'adozione delle decisioni anticipate in materia fiscale, il 1º giugno 2015, e l'inizio della verifica fiscale precedente, il 12 dicembre 2017, la G aveva avuto la possibilità di rettificare l'IVA indebitamente fatturata mediante un'«autorettifica».

15 La G ha proposto ricorso avverso la decisione del 18 gennaio 2021 dinanzi alla Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria), giudice del rinvio, deducendo che tale decisione violava i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità. Essa ha sostenuto, in particolare, che le rettifiche che intendeva effettuare riguardavano un periodo per il quale il termine di prescrizione non era ancora scaduto e che non aveva potuto contestare la sua imposizione dell'IVA entro il termine di legge, poiché non disponeva, all'epoca, dei documenti giustificativi delle rettifiche operate.

16 Il giudice del rinvio si interroga sulla compatibilità con il diritto dell'Unione europea delle condizioni, previste all'articolo 92, lettera b), della legge recante disciplina dell'amministrazione tributaria, che devono soddisfare una richiesta di ripetizione della verifica fiscale per un periodo concluso con una verifica.

17 Tale giudice rileva che, in forza dell'articolo 92, lettera b), di detta legge, una ripetizione della verifica può essere effettuata solo se il soggetto passivo rivela un fatto o una circostanza nuovi, comportanti una modifica degli accertamenti della verifica precedente, di cui prima il soggetto passivo non disponeva né poteva disporre in buona fede, o del quale egli non era né poteva essere

a conoscenza in buona fede. Esso aggiunge che, secondo l'interpretazione della direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, un fatto o una circostanza nuovi di tal genere possono essere validamente invocati unicamente nel caso in cui il soggetto passivo sia stato solo successivamente in grado di effettuare le rettifiche necessarie, a causa di una circostanza esterna e senza sua colpa.

18 Alla luce di quanto esposto, la Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 167, 168, 179, 180, 183, 250 e 252 della [direttiva IVA], nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale – nel caso di specie l'articolo 92, lettera b), della [legge recante disciplina dell'amministrazione tributaria] – o a un'interpretazione e a un'applicazione di tale normativa nel senso che, con riferimento a un periodo concluso con una verifica, la rettifica e il rimborso dell'imposta sull'[IVA] indebitamente fatturata risultano possibili soltanto in presenza di fatti o circostanze nuovi di cui in precedenza il soggetto passivo non disponeva né poteva disporre in buona fede, o dei quali il soggetto passivo non era né poteva essere a conoscenza in buona fede, indipendentemente dal fatto che non sussistesse un rischio di perdita di gettito fiscale, poiché l'imposta indebitamente fatturata di cui si richiede la rettifica era stata versata all'Erario».

Sulla questione pregiudiziale

19 In via preliminare, in primo luogo, occorre ricordare che la circostanza che, formalmente, un giudice nazionale abbia formulato la sua domanda di pronuncia pregiudiziale facendo riferimento a talune disposizioni del diritto dell'Unione non osta a che la Corte fornisca a tale giudice tutti gli elementi di interpretazione che possono essere utili per la soluzione della causa di cui è investito, indipendentemente dal fatto che esso vi abbia fatto o meno riferimento nella formulazione delle sue questioni. A tal proposito, spetta alla Corte trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale e, in particolare, dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi di diritto dell'Unione che richiedano un'interpretazione, tenuto conto dell'oggetto della controversia (sentenza del 14 febbraio 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punto 28).

20 Nel caso di specie, secondo le indicazioni contenute nella decisione di rinvio, il procedimento principale verte unicamente su una domanda di rettifica dell'IVA indebitamente fatturata. Orbene, nella sua questione, il giudice del rinvio fa riferimento agli articoli 167, 168, 179, 180 e 183 della direttiva IVA, che riguardano il diritto alla detrazione dell'IVA, nonché agli articoli 250 e 252 di tale direttiva, che prevedono l'obbligo per il soggetto passivo di presentare dichiarazioni IVA e che disciplinano il diritto degli Stati membri per quanto riguarda i termini per soddisfare tale obbligo. Dato che il procedimento principale non verte su tali aspetti e la decisione di rinvio non precisa le ragioni per le quali è richiesta l'interpretazione di tali disposizioni, non occorre che il Tribunale si pronunci su queste ultime.

21 In secondo luogo, conformemente alla giurisprudenza della Corte, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui un soggetto passivo ha pagato una somma corrispondente all'IVA indebitamente fatturata per la quale è sorto un debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA, spetta in via di principio all'emittente della fattura procedere alla rettifica di quest'ultima, fermo restando che, in assenza di una disposizione, nella direttiva IVA, relativa alla rettifica, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata,

spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui tale IVA può essere rettificata (v. sentenza del 13 marzo 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punto 35 e giurisprudenza citata).

22 Più in concreto, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (v. sentenza del 13 marzo 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punto 36 e giurisprudenza citata) o quest'ultimo abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale (v., in tal senso, sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punto 33 e giurisprudenza citata).

23 Per quanto riguarda il rapporto tra le due condizioni menzionate al precedente punto 22, la Corte ha dichiarato che, quando l'emittente della fattura aveva, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, la rettifica dell'IVA non poteva essere subordinata dagli Stati membri alla buona fede del soggetto che aveva emesso detta fattura (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 28).

24 Nel caso di specie, come risulta dal tenore letterale stesso della questione pregiudiziale, il giudice del rinvio ha formulato quest'ultima partendo dalla premessa secondo cui il rischio di perdita di gettito fiscale era stato eliminato nel procedimento principale.

25 Poiché spetta al Tribunale prendere in considerazione il contesto di fatto e di diritto nel quale si inserisce la questione pregiudiziale, così come definito dal giudice del rinvio (v., in tal senso, sentenza del 17 marzo 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, punto 92 e giurisprudenza citata), non spetta al Tribunale verificare l'esattezza della valutazione del giudice del rinvio menzionata al precedente punto 24.

26 In terzo luogo, come risulta dalla decisione di rinvio e dalle precisazioni fornite all'udienza dinanzi al Tribunale, la disposizione nazionale oggetto della questione pregiudiziale, vale a dire l'articolo 92, lettera b), della legge recante disciplina dell'amministrazione tributaria, prevede le condizioni procedurali in presenza delle quali un soggetto passivo può esercitare il suo diritto alla rettifica dell'IVA per un periodo che è già stato oggetto di una verifica fiscale.

27 Secondo l'articolo 92, lettera b), delle legge recante disciplina dell'amministrazione tributaria, per un periodo che è già stato oggetto di una verifica fiscale, la rettifica dell'IVA è possibile nell'ambito di una ripetizione della verifica fiscale, la cui apertura è tuttavia subordinata alla condizione che il soggetto passivo debba far valere un fatto o circostanza nuovi, da cui risulti la modifica delle conclusioni della verifica fiscale precedente, di cui un soggetto passivo non era a conoscenza o di cui non disponeva in precedenza e di cui non poteva essere a conoscenza o disporre in buona fede.

28 Per quanto riguarda, più in particolare, la nozione di «buona fede» prevista da detta disposizione, e come confermato da tutte le parti interessate che hanno partecipato all'udienza dinanzi al Tribunale, tale nozione non verte sulla questione se il soggetto passivo fosse in buona fede al momento dell'emissione di una fattura sulla quale era erroneamente esposta l'IVA, bensì sulla questione se il soggetto passivo che invoca un elemento nuovo al fine di ottenere l'avvio di una ripetizione della verifica fiscale non potesse, in precedenza, conoscere tale elemento o disporne. Ne consegue che il requisito della buona fede previsto dalla disposizione nazionale oggetto della questione pregiudiziale non corrisponde alla nozione di «buona fede» ai sensi della giurisprudenza menzionata al precedente punto 23.

29 Alla luce di quanto precede, occorre considerare che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA nonché i principi di effettività, di neutralità fiscale e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto alla rettifica dell'IVA indebitamente fatturata per un periodo che è già stato oggetto di una verifica fiscale a condizioni connesse alla presentazione di un nuovo elemento idoneo a comportare una modifica delle conclusioni di tale verifica, e ciò anche in assenza di rischio di perdita di gettito fiscale.

30 Per rispondere a tale questione, occorre ricordare 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 le condizioni al ricorrere delle quali tali domande possono essere presentate rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire non meno favorevoli di quelle che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non congegnate in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punto 39 e giurisprudenza citata).

31 Per quanto riguarda il principio di effettività, sul quale vertono gli interrogativi del giudice del rinvio, la Corte ha già dichiarato che la possibilità di presentare una domanda di rimborso dell'IVA senza alcuna limitazione temporale era contraria al principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai suoi diritti e obblighi nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente messa in discussione. A tal riguardo, risulta in particolare dalla giurisprudenza che il principio di effettività non è violato quando il soggetto passivo dispone, in forza delle modalità procedurali previste dal diritto nazionale, di un periodo ragionevole per esercitare i suoi diritti, al termine del quale tale esercizio non è più possibile, nell'interesse della certezza del diritto, che tutela al contempo il soggetto passivo e l'amministrazione coinvolti. Infatti, l'esistenza di siffatte limitazioni temporali non è tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, anche se la loro applicazione può portare al rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 32 e giurisprudenza citata).

32 Spetta al giudice del rinvio valutare la compatibilità delle disposizioni procedurali nazionali con il principio di effettività alla luce di tutte le circostanze del procedimento principale. Il Tribunale può tuttavia fornirgli ogni indicazione utile al riguardo (v., in tal senso, sentenza del 12 febbraio 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punto 27 e giurisprudenza citata).

33 A tale riguardo, secondo la giurisprudenza della Corte, la questione se una disposizione procedurale nazionale renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti ai soggetti dell'ordinamento dal diritto dell'Unione deve essere analizzata tenendo conto del ruolo di detta disposizione nell'insieme del procedimento nonché dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali (v. sentenza del 14 febbraio 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punto 40 e giurisprudenza citata).

34 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che, secondo la normativa nazionale applicabile al procedimento principale, il soggetto passivo può rettificare l'IVA indebitamente fatturata presentando una dichiarazione di «autorettifica» a tal fine. È vero che, a partire dall'avvio di una

verifica fiscale relativa a un determinato periodo, un'«autorettifica» non può più essere effettuata per tale periodo, e ciò anche se il termine di prescrizione per chiedere il rimborso di tale IVA non è ancora scaduto.

35 Tuttavia, come precisato dal giudice del rinvio nella sua risposta alla richiesta di chiarimenti del Tribunale, da un lato, il soggetto passivo, in forza della normativa nazionale applicabile, ha la possibilità di ottenere la rettifica dell'IVA indebitamente fatturata per il periodo oggetto della verifica fiscale presentando le fatture rettificative nel corso di quest'ultimo. Dall'altro, tale soggetto passivo può altresì ottenere una siffatta rettifica presentando tali fatture nell'ambito di un ricorso avverso il verbale con cui si è conclusa la verifica fiscale.

36 A tal proposito, dalle indicazioni del giudice del rinvio risulta che, tenuto conto della normativa nazionale applicabile, la G ha avuto a disposizione più di due anni e mezzo, prima dell'avvio della verifica fiscale, per rettificare l'IVA indebitamente fatturata mediante un'«autorettifica». Peraltro, la verifica fiscale, nel corso della quale tale soggetto passivo poteva altresì ottenere una rettifica dell'IVA presentando fatture rettificative, si è estesa su un periodo superiore a sette mesi. Inoltre, la G ha avuto a disposizione un termine supplementare per ottenere tale rettifica presentando fatture di tal genere nell'ambito di un eventuale ricorso avverso il verbale con cui si è conclusa la verifica fiscale.

37 Ne consegue, da un lato, che il soggetto passivo interessato disponeva di un lasso di tempo superiore a tre anni durante il quale poteva chiedere la rettifica dell'IVA indebitamente fatturata. Orbene, un siffatto termine presenta, in linea di principio, carattere ragionevole alla luce del principio di effettività (v., per analogia, sentenza del 15 dicembre 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, punto 25).

38 Dall'altro lato, nulla nel fascicolo di cui dispone il Tribunale indica l'esistenza di circostanze particolari che avrebbero oggettivamente impedito al soggetto passivo interessato di ottenere la rettifica dell'IVA in questione. A tal riguardo, la G si è limitata a dedurre, in sostanza, che il numero di fatture che essa doveva rettificare era elevato. Tuttavia, questa sola circostanza non sembra idonea ad averle impedito di chiedere la rettifica dell'IVA durante il periodo menzionato al precedente punto 37.

39 Pertanto, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in cui il soggetto passivo dispone di un lasso di tempo sufficiente per rettificare l'IVA indebitamente fatturata prima dell'avvio della verifica fiscale, nel corso di quest'ultima o nell'ambito del ricorso avverso il verbale con cui essa si è conclusa, l'applicazione di una normativa nazionale come quella oggetto della questione pregiudiziale, benché possa condurre all'impossibilità di ottenere la rettifica di tale IVA nell'ambito di una ripetizione della verifica fiscale, non sembra idonea a rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla rettifica dell'IVA.

40 Tale constatazione non è inficiata dalla circostanza secondo cui il termine di prescrizione per le operazioni di cui trattasi nel procedimento principale non era ancora scaduto al momento della presentazione della richiesta di ripetizione della verifica fiscale. Infatti, il solo fatto che la normativa nazionale preveda, oltre al termine di prescrizione generale, altre modalità procedurali che disciplinano l'esercizio del diritto alla rettifica dell'IVA non è contrario al principio di effettività, purché l'applicazione delle suddette modalità non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di tale diritto, come risulta dalla giurisprudenza citata al precedente punto 31.

41 A tal riguardo, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio emerge che, in forza della normativa nazionale applicabile, l'avvio di una verifica fiscale per un determinato periodo modifica, indipendentemente dal termine di prescrizione, le modalità secondo le quali il soggetto passivo può ottenere la rettifica dell'IVA per tale periodo. Pertanto, una siffatta rettifica non è più possibile mediante un'«autorettifica», ma il soggetto passivo deve chiedere all'amministrazione tributaria di prendere in considerazione le fatture rettificative nell'ambito di detta verifica fiscale, nell'ambito di un eventuale ricorso avverso il verbale con cui essa si è conclusa o ancora nell'ambito di una ripetizione della verifica fiscale, il cui avvio è tuttavia soggetto alle condizioni previste dalla disposizione nazionale oggetto della questione pregiudiziale.

42 Orbene, l'applicazione delle modalità procedurali menzionate al precedente punto 41, che esistono indipendentemente dal termine di prescrizione generale, non è idonea, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla rettifica dell'IVA, dato che, come constatato al precedente punto 37, il lasso di tempo durante il quale il soggetto passivo poteva ottenere tale rettifica – prima dell'avvio della verifica fiscale, nel corso di quest'ultima o nell'ambito del ricorso avverso il verbale con cui essa si era conclusa – presentava, in linea di principio, carattere ragionevole.

43 Parimenti, le constatazioni enunciate al precedente punto 39 non sono inficiate dalle sentenze del 26 aprile 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), e del 2 luglio 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Infatti, le soluzioni elaborate in tali sentenze riguardavano situazioni caratterizzate dal fatto che il soggetto passivo disponesse di un termine o di un lasso di tempo molto breve per esercitare i suoi diritti (v., in tal senso, sentenze del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punto 41, e del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 34). Orbene, come ricordato al precedente punto 36, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il soggetto passivo ha avuto a disposizione un lasso di tempo molto più esteso per esercitare il suo diritto alla rettifica dell'IVA indebitamente fatturata, sia prima dell'avvio della verifica fiscale sia durante quest'ultima e nell'ambito di un ricorso avverso il verbale con cui essa si è conclusa.

44 Per il resto, per quanto riguarda i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, anch'essi considerati dalla questione pregiudiziale, occorre ricordare, da un lato, che il principio di neutralità fiscale non è una norma di diritto primario, ma un principio interpretativo che deve essere applicato insieme ad altri principi, tra cui quello della certezza del diritto (v. sentenza del 7 luglio 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, punto 49 e giurisprudenza citata).

45 Di conseguenza, il principio di neutralità fiscale non può avere, di per sé, l'effetto di consentire a un soggetto passivo di rettificare l'IVA indebitamente fatturata in una situazione in cui non ha esercitato il suo diritto a una siffatta rettifica secondo le norme procedurali previste dal diritto nazionale, qualora tali norme non siano idonee a rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di tale diritto (v., in tal senso e per analogia, sentenza del 7 luglio 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, punto 50).

46 Dall'altro lato, è vero che la Corte ha dichiarato che, anche quando la domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata risultava dalla negligenza propria del soggetto passivo, lo Stato membro interessato doveva ricorrere a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale, pregiudicassero il meno possibile i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio di neutralità dell'IVA, e che, tenuto conto del ruolo che tale principio occupava nel sistema comune dell'IVA, una sanzione consistente in

un diniego assoluto del diritto al rimborso dell'IVA erroneamente fatturata e indebitamente versata appariva sproporzionata (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punti 36 e 37 e giurisprudenza citata).

47 Tuttavia, sebbene l'applicazione di una normativa nazionale come quella oggetto della questione pregiudiziale possa condurre, in taluni casi, a un diniego del diritto al rimborso dell'IVA nell'ambito di una ripetizione della verifica fiscale, resta il fatto che, in circostanze come quelle del procedimento principale, il soggetto passivo non è stato privato della possibilità di esercitare tale diritto, in modo effettivo, prima dell'avvio della precedente verifica fiscale, nel corso di quest'ultima e nell'ambito di un ricorso avverso il verbale con cui essa si è conclusa. Pertanto, non si può ritenere che detta applicazione consista in un diniego assoluto del diritto al rimborso dell'IVA erroneamente fatturata che sarebbe sproporzionato rispetto all'obiettivo consistente nel garantire il rispetto del principio della certezza del diritto, come ricordato al precedente punto 31.

48 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che la direttiva IVA nonché i principi di effettività, di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto alla rettifica dell'IVA indebitamente fatturata per un periodo che è già stato oggetto di una verifica fiscale a condizioni connesse alla presentazione di un nuovo elemento idoneo a comportare una modifica delle conclusioni di tale verifica, e ciò anche in assenza di rischio di perdita di gettito fiscale, purché il soggetto passivo interessato possa effettivamente esercitare il suo diritto alla rettifica per un periodo ragionevole.

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 al Tribunale non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione, a cinque giudici)

dichiara:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché i principi di effettività, di neutralità fiscale e di proporzionalità

devono essere interpretati nel senso che:

essi non ostano a una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto alla rettifica dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente fatturata per un periodo che è già stato oggetto di una verifica fiscale a condizioni connesse alla presentazione di un nuovo elemento idoneo a comportare una modifica delle conclusioni di tale verifica, e ciò anche in assenza di rischio di perdita di gettito fiscale, purché il soggetto passivo interessato possa effettivamente esercitare il suo diritto alla rettifica per un periodo ragionevole.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 3 giugno 2026.

Firme