

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

16 maggio 2024 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Modalità di rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso – Direttiva 2008/9/CE – Articolo 20 – Richiesta di informazioni aggiuntive formulata dallo Stato membro di rimborso – Informazioni che devono essere fornite nel termine di un mese – Archiviazione del procedimento a causa dell'assenza di risposta da parte del soggetto passivo entro tale termine – Articolo 23 – Rifiuto della presa in considerazione delle informazioni presentate per la prima volta nel corso del procedimento di ricorso – Principio di effettività – Principio di neutralità dell'IVA – Principio di buona amministrazione»

Nella causa C-746/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest?Capitale, Ungheria), con decisione del 18 novembre 2022, pervenuta in cancelleria il 6 dicembre 2022, nel procedimento

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer e M.L. Arastey Sahún (relatrice), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Slovenské Energetické Strojárne a.s., da P. Barta, T. Fehér e P. Jalsovszky, ügyvédek;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e R. Kissné Berta, in qualità di agenti;
- per il Consiglio dell'Unione europea, da A.-Z. Bodnár, J. Haunold ed E. d'Ursel, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e A. Tokár, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 dicembre 2023,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 20, paragrafo 2, e dell'articolo 23 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), dell'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), degli articoli 167 e da 169 a 171 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), di effettività e di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Slovenské Energetické Strojárne a.s. e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: l'«autorità tributaria di secondo grado») relativamente all'archiviazione del procedimento di rimborso dell'IVA avviato da tale società per l'IVA assolta da quest'ultima nell'anno 2020.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 L'articolo 167 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

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

4 Ai sensi dell'articolo 170 di tale direttiva:

«Il soggetto passivo che, ai sensi (...) dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3 della direttiva 2008/9/CE e dell'articolo 171 della presente direttiva, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

(...)

b) le operazioni per le quali l'imposta è dovuta unicamente dall'acquirente o dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199».

5 L'articolo 171, paragrafo 1, di tale direttiva così prevede:

«Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e 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/CE».

Direttiva 2008/9

6 Ai sensi del considerando 3 della direttiva 2008/9:

«La nuova procedura dovrebbe promuovere la posizione delle imprese, in quanto gli Stati membri sono responsabili del pagamento degli interessi se il rimborso è effettuato in ritardo e il diritto di ricorso da parte delle imprese sarà rafforzato».

7 L'articolo 1 di tale direttiva dispone quanto segue:

«La presente direttiva stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'[IVA] di cui all'articolo 170 della [direttiva IVA] ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 3».

8 L'articolo 19, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 così prevede:

«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».

9 L'articolo 20 della direttiva in parola enuncia quanto segue:

«1. 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 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. (...)

2. Le informazioni richieste ai sensi del paragrafo 1 sono fornite allo Stato membro di rimborso entro un mese dal giorno in cui la richiesta è pervenuta alla persona a cui è indirizzata».

10 Ai sensi dell'articolo 21, primo comma, di detta direttiva:

«Qualora chieda informazioni aggiuntive, lo Stato membro di rimborso notifica al richiedente la propria decisione di approvare o rifiutare la richiesta di rimborso entro due mesi dal giorno in cui le informazioni richieste gli sono pervenute o, se non ha ricevuto risposta alla sua richiesta, entro due mesi dalla scadenza del periodo di cui all'articolo 20, paragrafo 2. Tuttavia, il periodo a disposizione per la decisione in merito a tutta la richiesta di rimborso o parte di essa non è comunque inferiore a sei mesi a decorrere dalla data di ricezione della richiesta nello Stato membro di rimborso».

11 L'articolo 23 della medesima direttiva dispone quanto segue:

«1. Qualora la richiesta di rimborso sia rifiutata del tutto o in parte, i motivi del rifiuto sono notificati al richiedente dallo Stato membro di rimborso unitamente alla decisione.

2. Il richiedente può presentare ricorso presso le autorità competenti dello Stato membro di rimborso contro una decisione di rifiuto di una richiesta di rimborso nella forma ed entro i termini prescritti per i ricorsi riguardanti le richieste di rimborso presentate dalle persone stabilite in tale Stato membro.

Se, in base alla legislazione nazionale dello Stato membro di rimborso, il fatto che non venga

presa, entro i termini stabiliti dalla presente direttiva, una decisione sulla richiesta di rimborso non viene considerato né assenso né rifiuto, il richiedente ha accesso alle stesse procedure amministrative e giudiziarie di cui, in questa situazione, possono avvalersi i soggetti passivi stabiliti in detto Stato membro. Se le suddette procedure non sono previste, il fatto che non venga presa una decisione sulla richiesta di rimborso entro i termini stabiliti dalla presente direttiva è considerato un rifiuto».

12 L'articolo 26 della direttiva 2008/9 così prevede:

«Se il rimborso è effettuato dopo l'ultima data per il pagamento ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 1, lo Stato membro di rimborso deve al richiedente un interesse sull'importo del rimborso che gli spetta.

Il paragrafo 1 non si applica se il richiedente non fornisce allo Stato membro di rimborso le informazioni aggiuntive o ulteriori informazioni aggiuntive richieste entro i periodi specificati. (...)».

Diritto ungherese

Legge sull'IVA

13 L'articolo 251/F dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così prevede:

«(1) Se l'amministrazione tributaria nazionale ritiene, sulla base dei dati o di altre informazioni di cui dispone, che non possa essere adottata una decisione fondata in relazione alla domanda di rimborso dell'imposta entro il termine fissato all'articolo 251/E, paragrafo 1, essa può, mediante richiesta scritta, chiedere dati e informazioni aggiuntivi.

a) a un soggetto passivo non stabilito nel territorio nazionale

b) all'autorità competente *ratione materiae* e territorialmente che ha registrato il soggetto passivo non stabilito nel territorio nazionale come soggetto passivo stabilito in tale Stato, conformemente all'articolo 244, paragrafi 2 e 3, o

c) a terzi, se vi sono ragionevoli motivi per ritenere che possa fornire un contributo sostanziale alla valutazione della richiesta di rimborso.

(...)

(3) La richiesta scritta di cui ai paragrafi 1 e 2 può esigere la presentazione dell'originale o di una copia autenticata del documento menzionato all'articolo 127, paragrafo 1, lettere a), c) e d), emesso a nome del soggetto passivo non stabilito nel territorio nazionale, che comprovi la realizzazione dell'operazione, se vengono sollevati ragionevoli dubbi quanto alla base giuridica del rimborso dell'imposta o all'importo dell'imposta assolta a monte di cui si chiede il rimborso. (...)

(4) Il termine per la risposta è di un mese dalla data di notifica della richiesta di cui ai paragrafi 1 e 2».

14 L'articolo 251/I, paragrafo 4, della legge sull'IVA enuncia quanto segue:

«In caso di ritardo nel pagamento del rimborso dell'imposta da parte dell'amministrazione tributaria nazionale, saranno dovuti interessi di mora per ogni giorno di ritardo. L'amministrazione tributaria nazionale non è tenuta a pagare tali interessi se il soggetto passivo non stabilito nel territorio

nazionale non ha fornito, entro il termine previsto per la decisione, una risposta completa nel merito alla richiesta di informazioni di cui all'articolo 251/F, paragrafi 1 e 2».

Legge sull'amministrazione tributaria

15 L'articolo 49, paragrafo 1, lettera b), dell'az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (legge n. CLI del 2017, recante regolamentazione dell'amministrazione tributaria) (in prosieguo: la «legge sull'amministrazione tributaria») così prevede:

«L'amministrazione tributaria procede all'archiviazione del procedimento quando

(...)

b) il richiedente – dopo esservi stato invitato dall'amministrazione tributaria – non ha presentato una dichiarazione o non si è conformato al suo obbligo di regolarizzazione, pertanto, in mancanza di tale dichiarazione o tale regolarizzazione, la domanda non può essere esaminata, e, d'ufficio, il procedimento non prosegue.

16 L'articolo 124, paragrafi 3 e 4, della legge in parola dispone quanto segue:

«(3) Salvo motivo di nullità, il richiedente non può, né nel suo ricorso amministrativo né nell'ambito del procedimento che ne consegue, dedurre fatti nuovi, né invocare o produrre nuovi elementi di prova di cui era a conoscenza prima dell'adozione della decisione di primo grado, ma che non aveva fornito, nel caso di un elemento di prova, pur essendo stato invitato a farlo dell'amministrazione tributaria, o di cui non si fosse avvalso, nel caso di un fatto.

(4) La richiesta di cui al paragrafo 3 contiene una descrizione degli accertamenti e delle circostanze in relazione ai quali l'autorità tributaria invita il contribuente a fornire prove, nonché un'avvertenza quanto alle conseguenze giuridiche».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

17 La Slovenské Energetické Strojárne è una società stabilita in Slovacchia che svolge la sua attività nel settore dell'energia, in particolare eseguendo lavori di ingegneria connessi a centrali elettriche.

18 Nel 2020 la società in parola ha effettuato lavori di montaggio ed installazione presso la centrale elettrica di Újpest (Ungheria). A tal fine, essa ha acquistato diversi beni e utilizzato diverse prestazioni di servizi in Ungheria.

19 Il 18 febbraio 2021 detta società, in quanto soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, ossia in Slovacchia, ha presentato presso la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (direzione tributaria e doganale per i grandi contribuenti dell'amministrazione nazionale tributaria e doganale, Ungheria) (in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado») una richiesta di rimborso dell'IVA assolta a monte sui beni e servizi acquistati in Ungheria nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2020. Tale richiesta di rimborso, per un importo di 37 013 654 fiorini ungheresi (HUF) (circa EUR 97 400), si basava su diciannove fatture emesse dai fornitori dei beni e servizi in parola.

20 Il 22 febbraio 2021, in applicazione dell'articolo 251/F, paragrafo 1, della legge sull'IVA, l'autorità tributaria di primo grado ha inviato una richiesta di informazioni alla Slovenské Energetické Strojárne al fine di chiarire i fatti e accertare la fondatezza del diritto al rimborso dell'IVA richiesto da quest'ultima. In particolare, tale autorità ha chiesto di fornire, entro il termine di un mese dalla notifica della richiesta di informazioni, diversi documenti in relazione alla richiesta

di rimborso.

21 Tale richiesta è stata inviata all'indirizzo elettronico della Slovenské Energetické Strojárne e si ritiene che sia stata ricevuta da quest'ultima.

22 Con decisione del 6 maggio 2021 (in prosieguo: la «decisione di primo grado»), l'autorità tributaria di primo grado ha proceduto, in applicazione dell'articolo 49, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'amministrazione tributaria, all'archiviazione del procedimento di rimborso dell'IVA con la motivazione che detta società non aveva fornito le informazioni richieste da parte di tale autorità e che, sulla base delle informazioni disponibili, non era possibile accertare con la necessaria accuratezza i fatti alla base della richiesta in parola.

23 Il 9 giugno 2021 la Slovenské Energetické Strojárne ha presentato un ricorso amministrativo contro tale decisione presso l'autorità tributaria di secondo grado. Essa ha allegato al ricorso in parola tutti i documenti la cui produzione era stata sollecitata tramite la richiesta di informazioni.

24 Con decisione del 20 luglio 2021 l'autorità tributaria di secondo grado ha confermato la decisione di primo grado, ritenendo, in particolare, di non poter prendere in considerazione i documenti allegati al ricorso in parola, poiché l'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria vieta la produzione di nuovi elementi di prova a sostegno di un ricorso nel caso in cui l'autore di quest'ultimo fosse a conoscenza di tali elementi prima dell'adozione della decisione di primo grado.

25 La Slovenské Energetické Strojárne ha presentato ricorso contro la decisione del 20 luglio 2021 dinanzi al Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria), giudice del rinvio.

26 Dinanzi a tale organo giurisdizionale, detta società sostiene che l'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria non è applicabile nell'ambito di un procedimento di rimborso dell'IVA. Essa ritiene che il divieto di produzione di nuovi elementi di prova previsto dalla disposizione menzionata è costitutiva di una restrizione sostanziale del diritto di ricorso di cui all'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9. Orbene, il termine di un mese per la regolarizzazione previsto all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva in parola in caso di richiesta di informazioni aggiuntive da parte dell'amministrazione tributaria per rispondere a una richiesta di rimborso dell'IVA non avrebbe un effetto decadenziale. In virtù dell'articolo 26 di detta direttiva e dell'articolo 251/I, paragrafo 4, della legge sull'IVA, l'unica conseguenza alla quale si esporrebbe il richiedente che non rispetti tale termine sarebbe di non poter più pretendere il pagamento di interessi in caso di ritardo nel rimborso.

27 Secondo l'autorità tributaria di secondo grado, l'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria è applicabile nel caso di specie. Detta disposizione, che rispetterebbe i principi di equivalenza ed effettività, sarebbe solamente finalizzata ad evitare che il procedimento di ricorso si prolunghi nel tempo. Inoltre, la scadenza di tale termine per la regolarizzazione non comporterebbe la decadenza dal diritto, poiché sarebbe possibile chiedere la rimessione in termini.

28 Il giudice del rinvio si chiede quindi, in primo luogo, se il divieto di produzione di nuovi elementi di prova previsto dall'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria sia in contrasto con l'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, dal momento che tale divieto può comportare una restrizione sostanziale del diritto di ricorso del soggetto passivo.

29 Tale organo giurisdizionale si chiede altresì, in secondo luogo, se siffatto divieto non abbia l'effetto di trasformare il termine di un mese per la regolarizzazione, previsto all'articolo 251/F, paragrafo 4, della legge sull'IVA, in un termine di decadenza, dato che i documenti non forniti

entro detto termine non possono essere presi in considerazione dopo la scadenza di quest'ultimo, in particolare nella fase del ricorso amministrativo.

30 In proposito, esso si interroga sulla proporzionalità di tale divieto, in particolare alla luce del diritto a un ricorso effettivo sancito dall'articolo 47 della Carta. Sebbene la Corte abbia dichiarato, nella sentenza del 2 maggio 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), che il termine di un mese previsto all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 non costituisce un termine di decadenza, il giudice del rinvio rileva che le circostanze della controversia di cui è investito differiscono da quelle della causa decisa con suddetta sentenza, dal momento che il procedimento amministrativo ungherese comporta due gradi e che il diritto ungherese prevede espressamente l'applicazione, nell'ambito del procedimento di secondo grado, del divieto di produrre nuovi elementi di prova.

31 In terzo luogo, il giudice del rinvio si chiede se la direttiva 2008/9 autorizzi l'amministrazione tributaria a procedere all'archiviazione del procedimento di rimborso dell'IVA, dal momento che tale direttiva prevede solo l'adozione di una decisione di approvazione o di rifiuto della richiesta di rimborso dell'IVA, vale a dire una decisione nel merito.

32 In tali circostanze, la Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva [2008/9], debba essere interpretato nel senso che è conforme ai requisiti in materia di ricorsi di detta direttiva una normativa nazionale – segnatamente l'articolo 124, paragrafo 3, della [legge sull'amministrazione tributaria] – che, ai fini dell'esame delle richieste di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi della [direttiva IVA], non consente, nella fase del ricorso, di far valere fatti nuovi e di invocare o produrre nuovi mezzi di prova che il richiedente conosceva prima dell'adozione della decisione di primo grado ma che non ha presentato, nonostante fosse stato invitato a farlo dall'autorità tributaria, o non ha fatto valere, dando così luogo a una restrizione sostanziale che eccede i requisiti formali e relativi ai termini stabiliti dalla direttiva [2008/9].

2) Se una risposta affermativa alla prima questione comporti che il termine di un mese previsto dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva [2008/9] debba essere considerato perentorio. Se ciò sia conforme al principio del diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale sancito dall'articolo 47 della [Carta], nonché agli articoli 167, 169, 170 e 171, paragrafo 1, della direttiva [2006/112] e ai principi fondamentali di neutralità fiscale, effettività e proporzionalità sviluppati dalla [Corte].

3) Se il disposto dell'articolo 23, paragrafo 1, della direttiva [2008/9], relativo al rifiuto totale o parziale di una richiesta di rimborso, debba essere interpretato nel senso che ad esso è conforme una normativa nazionale – segnatamente l'articolo 49, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'amministrazione tributaria – in base alla quale l'autorità tributaria è tenuta ad archiviare il procedimento qualora il soggetto passivo richiedente non risponda a una richiesta dell'autorità tributaria né rispetti l'obbligo di regolarizzazione e, in difetto di ciò, la richiesta non possa essere esaminata, e, d'ufficio, il procedimento non prosegue».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e seconda

33 Con le sue questioni prima e seconda, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2008/9, letto alla luce dei principi di neutralità dell'IVA e di effettività, debba essere interpretato nel senso

che esso osta a una normativa nazionale che vieta a un soggetto passivo che ha presentato una richiesta di rimborso dell'IVA di fornire, nella fase di ricorso dinanzi a un'autorità tributaria di secondo grado, informazioni aggiuntive, ai sensi dell'articolo 20 della direttiva in parola, richieste dall'autorità tributaria di primo grado e che tale soggetto passivo non ha fornito a quest'ultima autorità entro il termine di un mese previsto dall'articolo 20, paragrafo 2, della medesima direttiva. In siffatto contesto, detto giudice si chiede anche se il termine in discussione costituisca un termine di decadenza e, in caso affermativo, se tale termine di decadenza sia compatibile con l'articolo 47 della Carta.

34 Occorre ricordare, in via preliminare, che la direttiva 2008/9, secondo il suo articolo 1, ha lo scopo di stabilire norme dettagliate per il rimborso dell'IVA di cui all'articolo 170 della direttiva IVA ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 3 della direttiva 2008/9.

35 Il diritto al rimborso, al pari del diritto a detrazione, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione 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. 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 ottobre 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

36 Tale principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA assolta a monte sia concesso se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni requisiti formali sono stati omessi dai soggetti passivi (sentenza del 21 ottobre 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

37 Tuttavia, la soluzione può essere diversa se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza del 21 ottobre 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punto 77 e giurisprudenza ivi citata).

38 Per quanto attiene alle modalità di esercizio del diritto al rimborso dell'IVA, l'articolo 20 della direttiva 200/09 offre allo Stato membro di rimborso, laddove questo ritenga di non disporre di tutte le informazioni che gli consentano di decidere in merito alla richiesta di rimborso, *in toto* o in parte, di chiedere informazioni aggiuntive, in particolare al richiedente o alle autorità competenti dello Stato membro di stabilimento, le quali devono essere fornite entro il termine di un mese a decorrere dalla data di ricezione della richiesta di informazioni da parte del destinatario (sentenza del 2 maggio 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punto 37).

39 Come già dichiarato dalla Corte nella sentenza del 2 maggio 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punto 46), tale termine di un mese, previsto dall'articolo 20, paragrafo 2, di detta direttiva, non costituisce un termine di decadenza.

40 Infine, conformemente all'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2008/9, il richiedente può presentare ricorso presso le autorità competenti dello Stato membro di rimborso contro una decisione di rifiuto di una richiesta di rimborso nella forma ed entro i termini prescritti per i ricorsi riguardanti le richieste di rimborso presentate dalle persone stabilite in tale Stato membro.

41 Tale disposizione deve essere letta alla luce del considerando 3 della direttiva in parola, da cui emerge che quest'ultima mira, in particolare, a rafforzare il diritto di ricorso da parte delle imprese.

42 Conformemente all'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2008/9, un ricorso quale il ricorso amministrativo in discussione nel procedimento principale rientra, per quanto riguarda la forma e i termini cui è soggetto siffatto ricorso, nelle competenze dell'ordinamento giuridico interno dello Stato membro di rimborso.

43 Pertanto, l'introduzione di misure nazionali che rifiutino di prendere in considerazione le prove fornite dopo l'adozione della decisione di rigetto di una domanda di rimborso dell'IVA rientra nelle competenze dell'ordinamento giuridico interno di ogni Stato membro, in virtù del principio di autonomia procedurale degli Stati membri, a condizione, tuttavia, che esse non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) e che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v., per analogia, sentenza del 9 settembre 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

44 Inoltre, tenuto conto della giurisprudenza citata al punto 39 della presente sentenza, siffatte misure non possono portare a riconoscere, in violazione dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, un effetto decadenziale alla scadenza del termine di un mese a decorrere dalla data di ricezione della richiesta di informazioni aggiuntive, previsto dalla suddetta disposizione, termine entro il quale il destinatario di tale richiesta deve fornire allo Stato membro di rimborso dette informazioni, compresi, se del caso, elementi di prova aggiuntivi.

45 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che la Slovenské Energetické Strojárne, dopo aver presentato una richiesta di rimborso dell'IVA, ha ricevuto dall'autorità tributaria di primo grado una richiesta di informazioni aggiuntive ai sensi dell'articolo 20 della direttiva 2008/9, ma non ha fornito le informazioni in parola. Solo nell'ambito di un ricorso amministrativo, corrispondente al ricorso di cui all'articolo 23, paragrafo 2, di tale direttiva, proposto presso l'autorità tributaria di secondo grado, la società ha fornito le informazioni richieste. Tuttavia, queste ultime non sono state prese in considerazione dal momento che, ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria, il richiedente del rimborso in discussione non può, nel suo ricorso, addurre nuovi elementi di cui era a conoscenza prima dell'adozione della decisione di primo grado.

46 Ne consegue che il procedimento principale non verte sulla violazione di requisiti formali che impediscono di provare la sussistenza dei requisiti sostanziali per il diritto al rimborso dell'IVA, bensì sulla data in cui tale prova deve essere fornita.

47 Al riguardo, occorre rilevare, in primo luogo, che una normativa nazionale come quella in discussione nel procedimento principale ha l'effetto di impedire sistematicamente il rimborso dell'IVA a soggetti passivi i quali, benché abbiano risposto tardivamente a una richiesta di informazioni aggiuntive, soddisfano l'insieme delle condizioni sostanziali per ottenere tale rimborso. Orbene, come ricordato ai punti 35 e 36 della presente sentenza, da un lato, il diritto al rimborso dell'IVA costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni e, dall'altro, il principio di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA assolta a monte venga concesso se i requisiti sostanziali sono soddisfatti.

48 In secondo luogo, la Corte, dopo aver constatato che il termine di un mese previsto

dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 ai fini dell'inoltro delle informazioni aggiuntive non costituisce un termine di decadenza, ha dichiarato che, nel caso in cui una domanda di rimborso venga respinta *in toto* o in parte, il soggetto passivo che non ha comunicato le informazioni aggiuntive in tale termine dispone del diritto di proporre ricorso contro detta decisione di rigetto conformemente all'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, della medesima direttiva e di regolarizzare, nell'ambito di un siffatto ricorso, la propria richiesta di rimborso per mezzo della produzione di informazioni aggiuntive idonee a comprovare la sussistenza del proprio diritto al rimborso dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 2 maggio 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C?133/18, EU:C:2019:354, punto 48).

49 Come rilevato dall'avvocato generale, in sostanza, al paragrafo 53 delle sue conclusioni, tali insegnamenti giurisprudenziali valgono indipendentemente dal fatto che il ricorso sia un ricorso amministrativo, come quello in discussione nel procedimento principale, o che si tratti di un ricorso giudiziario.

50 In terzo luogo, una normativa nazionale come quella in discussione nel procedimento principale è in conflitto con gli obblighi derivanti dal diritto ad una buona amministrazione, il quale riflette un principio generale del diritto dell'Unione, che trovano applicazione nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale. Tale principio di buona amministrazione esige infatti 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 21 ottobre 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C?396/20, EU:C:2021:867, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

51 Orbene, l'impossibilità per l'amministrazione tributaria di tener conto, a causa della formulazione dell'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria, di qualsiasi risposta tardiva a una richiesta di informazioni aggiuntive – il che conduce a un rigetto sistematico di dette risposte tardive – porta necessariamente tale amministrazione a violare detto principio, poiché essa adotta una decisione che sa essere possibilmente basata su elementi incompleti, se non addirittura errati. In aggiunta, ciò comporta che tale amministrazione arreca 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 (v., in tal senso, sentenza del 21 ottobre 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C?396/20, EU:C:2021:867, punto 55).

52 Infine, in quarto e ultimo luogo, occorre rilevare che l'articolo 26, secondo comma, della direttiva 2008/9, che si riferisce espressamente all'ipotesi in cui un soggetto passivo non fornisca le informazioni aggiuntive che gli sono state richieste entro il termine prescritto, avvalorava altresì l'interpretazione secondo cui lo Stato membro di rimborso non può rifiutare sistematicamente di prendere in considerazione le risposte tardive alle richieste di informazioni aggiuntive.

53 In tali circostanze, si deve constatare che una normativa nazionale come quella in discussione nel procedimento principale viola il principio fondamentale di neutralità dell'IVA nonché, in particolare conferendo un effetto decadenziale al termine di un mese previsto all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, il principio di effettività.

54 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni prima e seconda dichiarando che l'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2008/9, letto alla luce dei principi di neutralità dell'IVA e di effettività, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che vieta a un soggetto passivo il quale abbia presentato una

domanda di rimborso dell'IVA di fornire, nella fase del ricorso dinanzi a un'autorità tributaria di secondo grado, informazioni aggiuntive, ai sensi dell'articolo 20 di detta direttiva, richieste dall'autorità tributaria di primo grado e che tale soggetto passivo non ha fornito a quest'ultima autorità entro il termine di un mese previsto all'articolo 20, paragrafo 2, della medesima direttiva, atteso che il termine in parola non costituisce un termine di decadenza.

Sulla terza questione

55 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 23 della direttiva 2008/9 debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale in virtù della quale un'autorità tributaria deve procedere all'archiviazione del procedimento di rimborso dell'IVA qualora il soggetto passivo non abbia fornito, entro il termine prescritto, informazioni aggiuntive richieste da tale autorità in forza dell'articolo 20 di detta direttiva e, in mancanza delle informazioni in parola, la domanda di rimborso dell'IVA non possa essere esaminata.

56 Al riguardo, occorre evidenziare che, nella formulazione della terza questione, il giudice del rinvio menziona soltanto l'articolo 23, paragrafo 1, della direttiva 2008/9, il quale dispone che, qualora la richiesta di rimborso dell'IVA sia rifiutata del tutto o in parte, i motivi del rifiuto sono notificati al richiedente dallo Stato membro di rimborso unitamente alla decisione di rifiuto.

57 Analogamente, l'articolo 21, primo comma, di tale direttiva stabilisce i termini entro i quali lo Stato membro di rimborso, qualora chieda informazioni aggiuntive, è tenuto a notificare al richiedente la sua decisione di approvare o rifiutare la richiesta di rimborso.

58 Pertanto, dette disposizioni della direttiva 2008/9 contemplano espressamente solo la possibilità di adottare decisioni di approvazione o di rifiuto, totale o parziale, della domanda di rimborso dell'IVA, e non quella di procedere all'archiviazione del procedimento di rimborso.

59 Dal canto suo, l'articolo 23, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva in parola indubbiamente prevede che, se, in base alla legislazione nazionale dello Stato membro di rimborso, il fatto che non venga presa, entro i termini stabiliti dalla presente direttiva, una decisione sulla richiesta di rimborso non viene considerato né assenso né rifiuto, il richiedente ha accesso alle stesse procedure amministrative e giudiziarie di cui, in questa situazione, possono avvalersi i soggetti passivi stabiliti in detto Stato membro. Se le suddette procedure amministrative e giudiziarie non sono previste, il fatto che non venga presa una decisione sulla richiesta di rimborso entro i termini stabiliti dalla medesima direttiva è considerato un rifiuto.

60 Nel caso di specie, tuttavia, è necessario constatare che una decisione di archiviazione quale quella in discussione nel procedimento principale non equivale affatto a una mancata decisione entro il termine prescritto, poiché una siffatta decisione di archiviazione pone fine al procedimento avviato dalla richiesta di rimborso presentata dal soggetto passivo senza concedere il rimborso sollecitato da quest'ultimo e deve quindi essere considerata una decisione di rifiuto di tale richiesta, ai sensi dell'articolo 23 della direttiva 2008/9.

61 Ne consegue che, quando una richiesta di rimborso dell'IVA presentata da un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di rimborso sia oggetto di una siffatta decisione di archiviazione, da un lato, i motivi dell'archiviazione devono essere notificati al richiedente unitamente a tale decisione, conformemente all'articolo 23, paragrafo 1, della direttiva 2008/9 e, dall'altro, deve essere possibile presentare ricorsi presso le autorità competenti dello Stato membro di rimborso contro la decisione in parola, conformemente all'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, della medesima direttiva.

62 In ogni caso, nell'ambito di tali ricorsi, il soggetto passivo deve disporre del diritto di produrre le informazioni aggiuntive che non aveva fornito entro il termine di un mese previsto all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, come risulta dai punti 48 e 49 della presente sentenza.

63 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 23 della direttiva 2008/9 deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale in virtù della quale un'autorità tributaria deve procedere all'archiviazione del procedimento di rimborso dell'IVA qualora il soggetto passivo non abbia fornito, entro il termine prescritto, informazioni aggiuntive richieste da detta autorità in forza dell'articolo 20 della medesima direttiva e, in mancanza delle informazioni in parola, la domanda di rimborso dell'IVA non possa essere esaminata, a condizione che la decisione di archiviazione del procedimento sia considerata una decisione di rifiuto di tale domanda di rimborso, ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 1, della menzionata direttiva, e che possa essere oggetto di un ricorso che soddisfi i requisiti previsti dall'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, della direttiva stessa.

Sulle spese

64 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Seconda Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, 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 dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di effettività,**

deve essere interpretato nel senso che:

esso osta a una normativa nazionale che vieta a un soggetto passivo il quale abbia presentato una domanda di rimborso dell'IVA di fornire, nella fase del ricorso dinanzi a un'autorità tributaria di secondo grado, informazioni aggiuntive, ai sensi dell'articolo 20 di detta direttiva, richieste dall'autorità tributaria di primo grado e che tale soggetto passivo non ha fornito a quest'ultima autorità entro il termine di un mese previsto all'articolo 20, paragrafo 2, della medesima direttiva, atteso che il termine in parola non costituisce un termine di decadenza.

2) **L'articolo 23 della direttiva 2008/9**

deve essere interpretato nel senso che:

esso non osta a una normativa nazionale in virtù della quale un'autorità tributaria deve procedere all'archiviazione del procedimento di rimborso dell'IVA qualora il soggetto passivo non abbia fornito, entro il termine prescritto, informazioni aggiuntive richieste da detta autorità in forza dell'articolo 20 della medesima direttiva e, in mancanza delle informazioni in parola, la domanda di rimborso dell'IVA non possa essere esaminata, a condizione che la decisione di archiviazione del procedimento sia considerata una decisione di rifiuto di tale domanda di rimborso, ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 1, della menzionata direttiva, e che possa essere oggetto di un ricorso che soddisfi i requisiti

previsti dall'articolo 23, paragrafo 2, primo comma, della direttiva stessa.

Firme

* Lingua processuale: l'ungherese.