

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

GERARD HOGAN

presentate il 17 gennaio 2019 (1)

Causa C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

contro

Ministre de l'Action et des Comptes publics

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil, Francia)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto («IVA») – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 171 – Rimborso dell'IVA – Direttiva 2008/9/CE – Articolo 20 – Richiesta di informazioni aggiuntive da parte dello Stato membro di rimborso – Informazioni richieste da presentare allo Stato membro di rimborso nel termine di un mese dalla ricezione della richiesta da parte del destinatario – Natura giuridica del termine e conseguenze del suo mancato rispetto»

1. Qualora un contribuente non risponda a una richiesta di informazioni aggiuntive inviata dalle autorità fiscali competenti entro il termine di un mese previsto dalla 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 (2), ciò significa che il suo diritto di chiedere un credito d'IVA si estingue in tal modo automaticamente? Tale è in sostanza la questione che si pone nel presente rinvio pregiudiziale.

2. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte di conseguenza sull'interpretazione dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell'ambito di un procedimento pendente dinanzi al Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil, Francia) tra la Sea Chefs Cruise Services GmbH (in prosieguo: la «Sea Chefs»), una società con sede in Germania, e il Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro dell'Azione e dei Conti pubblici, Francia) in merito alla decisione di quest'ultimo di rigettare il ricorso della Sea Chefs diretto al rimborso di un credito di IVA per il periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2014.

3. Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede in sostanza se il termine di un mese per fornire le informazioni di cui all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9

costituisca un termine di decadenza la cui inosservanza determina l'estinzione del diritto al rimborso o se, in alternativa, tale disposizione ammetta un'interpretazione secondo la quale è possibile regolarizzare una domanda di rimborso dell'IVA presentando elementi di prova nel contesto di un ricorso a sensi dell'articolo 23 di detta direttiva.

4. Prima di esaminare tali questioni, è tuttavia necessario, anzitutto, individuare le disposizioni giuridiche pertinenti.

I. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Direttiva 2006/112

5. L'articolo 169 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (3), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (4), prevede quanto segue:

«Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro;

(...)».

6. L'articolo 170 della direttiva in parola recita:

«Il soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 della direttiva 86/560/CEE, 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:

a) le operazioni di cui all'articolo 169;

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».

7. L'articolo 171 di detta direttiva così dispone:

«1. 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.

(...)».

2. Direttiva 2008/9

8. L'articolo 7 della direttiva 2008/9 così dispone:

«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.

9. L'articolo 8 della direttiva 2008/9 prevede quanto segue:

«1. La richiesta di rimborso reca le informazioni seguenti:

- a) nome e indirizzo completo del richiedente;
- b) indirizzo di contatto elettronico;
- c) descrizione dell'attività economica del richiedente per la quale i beni o i servizi sono acquisiti;
- d) periodo di riferimento coperto dalla richiesta;
- e) dichiarazione del richiedente secondo la quale il richiedente non ha effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi il cui luogo di effettuazione si possa considerare situato nello Stato membro di rimborso durante il periodo di riferimento, ad eccezione delle operazioni di cui all'articolo 3, lettera b), punti i) e ii);
- f) il numero d'identificazione IVA o il numero di registrazione fiscale del richiedente;
- g) dati del conto bancario, inclusi i codici IBAN e BIC.

2. Oltre alle informazioni di cui al paragrafo 1, la richiesta contiene, per ciascuno Stato membro di rimborso e per ciascuna fattura o documento d'importazione, le seguenti indicazioni:

- a) il nome e l'indirizzo completo del cedente o prestatore;
- b) tranne in caso di importazione, il numero d'identificazione IVA del cedente o prestatore o il suo numero di registrazione fiscale, quale assegnato dallo Stato membro di rimborso a norma degli articoli 239 e 240 della direttiva 2006/112/CE;
- c) tranne in caso di importazione, il prefisso dello Stato membro di rimborso a norma dell'articolo 215 della direttiva 2006/112/CE;
- d) la data e il numero della fattura o del documento d'importazione;
- e) la base imponibile e l'importo dell'IVA espressi nella valuta dello Stato membro di rimborso;
- f) l'importo dell'IVA detraibile calcolato a norma dell'articolo 5 e dell'articolo 6, paragrafo 2, espresso nella valuta dello Stato membro di rimborso;
- g) se del caso, il prorata detraibile calcolato in conformità dell'articolo 6, espresso in percentuale;
- h) la natura dei beni e servizi acquisiti indicata mediante i codici di cui all'articolo 9».

10. L'articolo 15 della direttiva 2008/9 così dispone:

«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.

(...)».

11. L'articolo 20 della richiamata direttiva recita:

«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 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.

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.

12. L'articolo 21 della medesima direttiva dispone:

«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. (...)

(...)».

13. L'articolo 23 della direttiva in parola recita:

«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.

(...)».

B. Diritto nazionale

14. L'articolo 242-0 W dell'allegato II del code général des impôts (testo unico delle imposte), che è stato introdotto al fine di recepire l'articolo 20 della summenzionata direttiva 2008/9, prevede quanto segue:

«I. – Il servizio delle imposte può chiedere per via elettronica (...) informazioni aggiuntive, in particolare al richiedente o alle autorità competenti dello Stato membro dell'Unione europea in cui è stabilito, nei casi in cui ritiene di non disporre di tutte le informazioni necessarie per decidere in merito a tutta la domanda di rimborso presentata dal richiedente o a parte di essa. 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 se il destinatario della

richiesta dispone dei mezzi necessari a tal fine. Se necessario, il servizio delle imposte può chiedere ulteriori informazioni aggiuntive. Nel contesto di tali richieste, il servizio delle imposte può chiedere al richiedente la trasmissione dell'originale della fattura o del documento d'importazione se ha motivo di dubitare della validità o dell'esattezza di un particolare credito. Tale richiesta può riguardare tutte le operazioni indipendentemente dal loro importo.

II. – Le informazioni aggiuntive richieste conformemente alle disposizioni del paragrafo I sono fornite entro un mese dal giorno in cui la richiesta di informazioni è pervenuta alla persona a cui è indirizzata».

II. Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15. Il 17 settembre 2015, la Sea Chefs ha chiesto all'amministrazione fiscale francese il rimborso di un credito d'IVA di importo pari a EUR 40 054,31 per il periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2014. L'importo del nel procedimento principale è limitato a EUR 32 143,47.

16. Con decisione del 29 gennaio 2016, la domanda della Sea Chefs è stata oggetto di una decisione di rigetto integrale in quanto la società ricorrente non aveva risposto alla richiesta di informazioni aggiuntive che l'amministrazione fiscale francese le aveva inviato via e-mail il 14 dicembre 2015.

17. Con ricorso e memoria, depositati il 7 aprile 2016 e il 2 gennaio 2017, la Sea Chefs ha chiesto al Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil) di disporre, in particolare, il rimborso di un credito d'IVA di importo pari a EUR 32 143,47 per il periodo di riferimento.

18. Con memorie, depositate il 24 ottobre 2016 e il 28 dicembre 2017, il direttore della Direzione delle imposte per i non residenti ha concluso per il rigetto del ricorso in quanto irricevibile, per il motivo che non era stato osservato il termine di un mese per la risposta previsto dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 e recepito nell'ultimo paragrafo dell'articolo 242-0 W dell'allegato II al testo unico delle imposte. Secondo il direttore, l'inosservanza del termine di un mese aveva determinato la decadenza della domanda. Il direttore aveva altresì affermato che era impossibile regolarizzare una domanda di rimborso dell'IVA producendo elementi di prova dinanzi al giudice tributario chiamato a pronunciarsi sul diritto al rimborso.

19. Con sentenza del 27 giugno 2017, il Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil) ha sospeso il procedimento relativo al ricorso della Sea Chefs, ha trasmesso il fascicolo di causa al Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia) in applicazione dell'articolo L. 113-1 del code de justice administrative (codice di giustizia amministrativa) e ha posto una serie di questioni al Consiglio di Stato.

20. Il Consiglio di Stato ha statuito su tali questioni con avis contentieux (parere contenzioso) n. 412053 del 18 ottobre 2017.

21. Il Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil) considera, tra l'altro, che quando l'amministrazione fiscale francese non dispone di tutti gli elementi che le consentano di accertarsi che il soggetto passivo non stabilito in Francia soddisfa le condizioni cui è subordinato il rimborso dell'IVA che ha gravato sui beni che gli sono stati ceduti o sui servizi che gli sono stati forniti in Francia, l'amministrazione li può richiedere per via elettronica. Il soggetto passivo dispone di un termine di un mese a decorrere dalla data di ricevimento della richiesta di informazioni per fornire tali elementi.

22. Tale giudice ritiene altresì che, al fine di garantire l'efficacia del sistema dell'IVA, la direttiva

2008/9 prevede dei termini che consentono un trattamento rapido delle domande di rimborso e che i richiedenti devono rispettare. Tuttavia, il Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil) osserva che né la direttiva 2008/9 né alcuna disposizione nazionale precisano le conseguenze sul diritto al rimborso dell'IVA di un'inosservanza del termine di risposta. In particolare, secondo il giudice in parola, nessuno di tali testi normativi precisa se il soggetto passivo abbia la possibilità di regolarizzare la sua domanda dinanzi al giudice tributario o se la sua domanda sia colpita da decadenza.

23. La Sea Chéfs ha affermato dinanzi al Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil) che l'impossibilità di regolarizzare la sua situazione nell'ambito del ricorso previsto dall'articolo 23 della direttiva 2008/9 è contraria al principio di neutralità dell'IVA sancito dal diritto dell'Unione. La neutralità dell'IVA è assicurata dal diritto alla completa detrazione, principio fondamentale dell'IVA, che comprende il diritto al ricorso.

24. La Sea Chéfs ha inoltre sostenuto che l'impossibilità di regolarizzare la propria domanda di rimborso dell'IVA dinanzi a un giudice è contraria al principio di proporzionalità dell'IVA. Secondo la Sea Chéfs, se è vero che l'amministrazione fiscale deve assicurarsi che il soggetto passivo adempia i suoi obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA e può stabilire altri obblighi per assicurare la corretta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni, detta amministrazione non deve tuttavia andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi.

25. Secondo il Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil) la questione della compatibilità di tale norma di decadenza con i principi di neutralità e di proporzionalità è determinante per la soluzione della controversia che detto giudice deve dirimere e presenta una seria difficoltà.

26. In tali circostanze il Tribunal administratif de Montreuil, (Tribunale amministrativo di Montreuil) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«se le disposizioni dell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, debbano essere interpretate nel senso che esse stabiliscono una norma di decadenza che comporta che il soggetto passivo di uno Stato membro che chiedi il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto in uno Stato membro in cui non è stabilito non può regolarizzare la sua domanda di rimborso dinanzi al giudice tributario se ha violato il termine per la risposta ad una richiesta di informazioni formulata dall'amministrazione conformemente alle disposizioni del paragrafo 1 dello stesso articolo oppure, al contrario, nel senso che tale soggetto passivo può, nell'ambito del diritto al ricorso di cui all'articolo 23 della direttiva e alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità dell'imposta sul valore aggiunto, regolarizzare la sua domanda dinanzi al giudice tributario».

III. Procedimento dinanzi alla Corte

27. Hanno presentato osservazioni scritte la Sea Chéfs, i governi francese e spagnolo e la Commissione europea. Al termine della fase scritta del procedimento, la Corte si è ritenuta sufficientemente edotta per statuire senza udienza di discussione, conformemente all'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura della Corte.

IV. Analisi

28. A norma dell'articolo 1 della direttiva 2008/9, quest'ultima mira a stabilire norme 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 soddisfano le condizioni di cui all'articolo 3 della direttiva 2008/9. 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 a suo favore dalla direttiva 2006/112, di detrarre l'IVA pagata a monte nel proprio Stato membro (5).

29. Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. 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. Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato al rispetto di requisiti o di condizioni tanto sostanziali quanto di natura formale (6).

30. Nonostante i paralleli, formulati nella giurisprudenza della Corte, tra il diritto alla detrazione dell'IVA e il diritto al rimborso dell'IVA, le disposizioni della direttiva 2008/9 circa le informazioni che una richiesta di rimborso deve recare (7) e i termini per la presentazione di una richiesta di rimborso (8) sono molto più dettagliate di quelle relative alla detrazione dell'IVA contenute nella direttiva 2006/112 (9).

31. Ad esempio, la direttiva 2006/112 non prevede termini per l'esercizio della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, nella sua sentenza del 28 luglio 2016, *Astone* (10), la Corte ha dichiarato che gli articoli 167, 168, 178, l'articolo 179, primo comma, e gli articoli 180 e 182 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale che preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività, aspetto questo la cui verifica incombe, secondo la Corte, al giudice del rinvio. Inoltre, nelle sue sentenze dell'8 maggio 2008, *Ecotrade* (11), e del 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (12), la Corte ha dichiarato che la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione.

32. Al contrario, la direttiva 2008/9 stabilisce una serie di termini in relazione alla procedura per la presentazione di una domanda e per la concessione di un rimborso dell'IVA. Al riguardo, la Corte ha dichiarato, nella sua sentenza del 21 gennaio 2012, *Elsacom* (13), che l'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, della direttiva 2008/9 ha stabilito un termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso dell'IVA e che la sua scadenza comporta l'estinzione del diritto al rimborso.

33. La Corte ha pertanto ritenuto che l'uso dell'espressione «entro» (*au plus tard*) nell'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, dell'ottava 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 (14) e dell'espressione «al più tardi» (*au plus tard*) nell'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, della direttiva 2008/9 presuppone che i termini ivi specificati siano termini di decadenza e che non è più possibile presentare un'istanza di rimborso dell'IVA una volta scaduti i termini in parola.

34. Incidentalmente, tuttavia, vorrei osservare che la Corte, nella sua sentenza del 21 giugno 2012, *Elsacom* (15), non ha attribuito alcuna importanza al significato imperativo delle disposizioni di cui trattasi.

35. A differenza del termine previsto dall'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, della direttiva 2008/9, dal tenore letterale dell'articolo 20, paragrafo 2, della medesima direttiva non risulta chiaramente se il termine di un mese ivi previsto sia un termine di decadenza o meno, in quanto in quest'ultima disposizione mancano espressioni quali «al più tardi». È vero che l'articolo 20, paragrafo 2, di detta direttiva utilizza l'espressione «sono fornite», ma nel caso di specie non ritengo che l'uso di tale formulazione sia determinante per risolvere la questione.

36. Al contrario, ritengo che l'assenza di espressioni quali «al più tardi» nell'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, a differenza di quanto avviene nell'articolo 15, paragrafo 1, della medesima direttiva, abbia importanza e non sia semplicemente un caso. Tale omissione suggerisce chiaramente che il legislatore europeo non abbia voluto stabilire un termine di decadenza nella prima disposizione (16). Dato il carattere fondamentale del diritto al rimborso dell'IVA nell'ambito del sistema comune dell'IVA e del principio di neutralità, che è un aspetto centrale di detto sistema, la fissazione di termini di decadenza che comportano l'estinzione del diritto in oggetto deve necessariamente avvenire in modo chiaro e inequivocabile, mediante una formulazione espressa contenuta nella direttiva medesima.

37. Rilevo altresì che, ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2008/9, lo Stato membro che tratta la domanda di rimborso può chiedere informazioni aggiuntive al richiedente o alle autorità competenti dello Stato membro di stabilimento o anche a un terzo. L'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 prevede tuttavia un termine uniforme di un mese per fornire le informazioni richieste, indipendentemente dall'identità del destinatario della richiesta.

38. A mio avviso, tale circostanza, di per sé sola, indica chiaramente che l'interpretazione della disposizione in parola adottata dall'amministrazione fiscale francese (17) non può essere corretta. Sebbene il diritto alla detrazione rappresenti un aspetto fondamentale dell'intero sistema dell'IVA, tale interpretazione, qualora fosse corretta, implicherebbe che il diritto del contribuente a tale riguardo dipenda interamente dalle azioni di terzi, i quali non si troverebbero tutti nella condizione di rispondere a una simile richiesta nel termine relativamente breve di cui trattasi. Sarebbe, di conseguenza, manifestamente iniquo se la mancata presentazione da parte di un terzo – quale, ad esempio, l'amministrazione fiscale dello Stato membro di stabilimento – delle informazioni richieste entro il termine indicato nell'articolo 20, paragrafo 2, di detta direttiva, comportasse l'estinzione del diritto di un contribuente al rimborso.

39. Tale conclusione è altresì sottolineata da una considerazione della costante giurisprudenza della Corte, la quale rimarca l'importanza del diritto di ogni individuo a una buona amministrazione (18) e del diritto a un ricorso effettivo garantito dall'articolo 47 della Carta (19). In tale contesto, ritengo che un aspetto essenziale del diritto di ogni individuo a una buona amministrazione e del diritto a un ricorso effettivo sia il fatto che un diritto sostanziale garantito dal diritto dell'Unione non può essere vanificato né può estinguersi per effetto dell'applicazione di un termine suscettibile di essere applicato in modo iniquo o arbitrario. Orbene, tale sarebbe la situazione nel caso di specie se, ad esempio, il diritto del contribuente alla detrazione fosse automaticamente soggetto a decadenza in ragione del fatto che un'altra parte non abbia risposto alla richiesta di informazioni entro il termine di un mese.

40. Occorre inoltre ricordare che l'articolo 21, primo comma, della direttiva 2008/9 stabilisce un termine entro il quale lo Stato membro di rimborso notifica al richiedente la propria decisione di approvare o rifiutare la richiesta di rimborso dopo aver ricevuto le informazioni richieste ai sensi

dell'articolo 20, paragrafo 1, di detta direttiva, o se non ha ricevuto risposta alla sua richiesta. Si può dunque affermare che l'articolo 21 della direttiva 2008/9 non esclude, quindi, la possibilità che lo Stato membro approvi un rimborso dell'IVA nonostante il fatto che il richiedente non abbia risposto alla richiesta di informazioni aggiuntive. Ciò costituisce un'ulteriore prova del fatto che il termine previsto dall'articolo 20, paragrafo 2 non è stato concepito come termine di decadenza il cui mancato rispetto determina l'estinzione automatica del diritto alla detrazione.

41. Inoltre, a norma dell'articolo 26, secondo comma, della direttiva 2008/9, se il richiedente non fornisce le informazioni aggiuntive richieste dallo Stato membro di rimborso entro i periodi specificati, lo Stato membro in parola non deve al richiedente un interesse sull'importo del rimborso che gli spetta in base al termine stabilito dall'articolo 22, paragrafo 1, della direttiva 2008/9. L'articolo 26, secondo comma, della direttiva 2008/9 si basa dunque in modo chiaro sulla premessa che il mancato rispetto del termine per fornire le informazioni aggiuntive ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 2, non comporta l'estinzione del diritto al rimborso dell'IVA.

42. Per tutte queste ragioni, dunque, mi trovo obbligato a concludere che il termine previsto dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 non è un termine di decadenza nel senso in cui è stato applicato dall'amministrazione fiscale francese nel caso di specie. Tuttavia, nonostante il fatto che il termine stabilito dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 non sia un termine di decadenza, si può comunque rilevare che il mancato rispetto di tale termine non è privo di conseguenze.

43. In primo luogo, ai sensi dell'articolo 21, primo comma, della direttiva 2008/9, qualora lo Stato membro di rimborso non abbia ricevuto risposta alla sua richiesta di informazioni aggiuntive, deve notificare al richiedente la propria decisione di approvare o rifiutare la richiesta di rimborso entro due mesi dalla scadenza del periodo di cui all'articolo 20, paragrafo 2, di detta direttiva. La mancata risposta, pertanto, determina in linea di principio l'adozione di una decisione concernente la richiesta di rimborso che può a sua volta essere oggetto di ricorso da parte del richiedente a norma dell'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9.

44. L'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 non prevede norme dettagliate sul diritto al ricorso ivi contenuto. In assenza di qualsiasi indicazione o limitazione, fermo restando il duplice requisito di equivalenza ed effettività, la portata del ricorso è una questione di diritto processuale nazionale. Ne consegue, pertanto, che almeno in linea di principio i ricorsi possono svolgersi dinanzi a un organo amministrativo e/o un organo giurisdizionale e possono riguardare elementi di fatto e di diritto.

45. Dato che ritengo che il termine previsto dall'articolo 20, paragrafo 2, non sia un termine di decadenza e che il richiedente non decada dal diritto al rimborso dell'IVA se omette di rispondere ad una richiesta di informazioni aggiuntive entro il termine specificato, il richiedente può presentare le informazioni aggiuntive precedentemente chieste dallo Stato membro di rimborso nell'ambito di un procedimento di ricorso allo scopo di regolarizzare la sua domanda di rimborso.

46. Al fine di garantire che tale facoltà non sia utilizzata in modo sistematico e che il termine stabilito dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 sia comunque rispettato, ritengo che, purché ancora una volta siano rispettati i principi di effettività e di equivalenza, lo Stato membro di rimborso possa – ma non debba – disporre che le spese del procedimento di ricorso derivante dalla mancata presentazione delle informazioni aggiuntive da parte del richiedente entro il termine previsto dalla disposizione in parola siano a carico dello stesso richiedente.

47. In secondo luogo, come indicato nel precedente paragrafo 41, la mancata risposta nei termini alla richiesta di informazioni aggiuntive può avere implicazioni ai sensi dell'articolo 26 della direttiva 2008/9 in relazione all'interesse dovuto al richiedente se il rimborso dell'IVA viene

effettuato in ritardo.

V. Conclusione

48. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dal Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil, Francia) come segue:

L'articolo 20, paragrafo 2, 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, deve essere interpretato nel senso che esso non stabilisce un termine di decadenza, la cui inosservanza comporta l'estinzione automatica del diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) da parte di uno Stato membro. Il soggetto passivo può dunque regolarizzare la sua domanda di rimborso dell'IVA producendo elementi di prova nell'ambito di un ricorso ai sensi dell'articolo 23 di tale direttiva.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 GU 2008, L 44, pag. 23.

3 GU 2006, L 347, pag. 1.

4 GU 2008, L 44, pag. 1.

5 Sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punti 34 e 36 e giurisprudenza ivi citata).

6 Sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punti da 37 a 40 e giurisprudenza ivi citata).

7 V. articolo 8 della direttiva 2008/9. Dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che la domanda di rimborso della Sea Chefs è stata presentata entro i termini ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva in parola. Inoltre, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, nessun elemento del fascicolo sottoposto alla Corte indica che la Sea Chefs non abbia rispettato le disposizioni nazionali di trasposizione dell'articolo 8 della direttiva 2008/9, pertanto tale società ha presentato una domanda di rimborso dell'IVA valida e completa. Inoltre, nulla suggerisce che si siano poste questioni relative a eventuali evasioni o abuso dei diritti.

8 V. articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2008/9.

9 V. articolo 178 della direttiva 2006/112 sulle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

10 C?332/15, EU:C:2016:614, punto 39.

11 C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, punto 44.

12 C?284/11, EU:C:2012:458, punto 48.

13 C?294/11, EU:C:2012:382, punti 26 e 33.

14 GU 1979, L 331, pag. 11.

15 C?294/11, EU:C:2012:382, punti 26 e 33.

16 Un siffatto approccio si concilierebbe inoltre con l'approccio del legislatore europeo alle procedure che regolano il diritto a detrazione dell'IVA e l'assenza, nella direttiva 2006/112, di termini specifici per la presentazione di una domanda di detrazione.

17 V. paragrafo 18.

18 V, per analogia, l'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), vincolante, tra l'altro, per le istituzioni dell'Unione. Sebbene le autorità dello Stato membro non siano vincolate dall'articolo 41 della Carta, esse sono soggette all'obbligo di una buona amministrazione, quale sancito da tale articolo della Carta, nell'attuazione del diritto dell'Unione, in quanto la disposizione in parola riflette un principio generale del diritto dell'Unione. V. sentenza dell'8 maggio 2014, HN (C?604/12, EU:C:2014:302, punti 49 e 50).

19 V., per analogia, sentenza del 19 settembre 2018, C.E. e N.E., (C?325/18 PPU e C?375/18 PPU, EU:C:2018:739, punto 82). Per quanto riguarda il diritto al ricorso ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, v. infra, paragrafi da 44 a 46.