

Causa C-746/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

6 dicembre 2022

Giudice del rinvio:

Fővárosi Törvényszék (Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

18 novembre 2022

Ricorrente:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Resistente:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria)

Oggetto del procedimento principale

Procedimento di ricorso giurisdizionale in materia tributaria.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

In primo luogo, stabilire se una normativa nazionale che, ai fini dell'esame di una richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), non consente al ricorrente, nella fase del ricorso, di far valere fatti nuovi e di produrre nuovi mezzi di prova di cui era a conoscenza prima dell'adozione della decisione di primo grado, ma che non ha presentato, nonostante l'autorità tributaria glielo avesse richiesto, o che non ha fatto valere, comporti una restrizione sostanziale che va oltre i requisiti previsti per i ricorsi dall'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio.

In secondo luogo, stabilire se il termine di un mese di cui all'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio sia di natura perentoria e, in caso

affermativo, se ciò sia conforme ai principi e alle disposizioni pertinenti dell'Unione.

In terzo luogo, stabilire se sia compatibile con l'articolo 23, paragrafo 1, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio una normativa nazionale in base alla quale l'autorità tributaria archivia il procedimento nel caso in cui il soggetto passivo richiedente non risponda a una richiesta dell'autorità tributaria né rispetti l'obbligo di regolarizzazione e, in mancanza di ciò, non sia possibile esaminare la richiesta.

Fondamento giuridico: articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

1. Se l'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, recante modalità di applicazione relative al 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 (in prosieguo: la «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, dell'az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (legge n. CLI del 2017 sul codice dell'amministrazione tributaria; in prosieguo: il «codice dell'amministrazione tributaria») – che, ai fini dell'esame delle richieste di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «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 dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), nonché agli articoli 167, 169, 170 e 171, paragrafo 1, della direttiva IVA e ai principi fondamentali di neutralità fiscale, effettività e proporzionalità sviluppati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.
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, ma il procedimento prosegue d'ufficio.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

- Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (GU 2012, C 326, pag. 391) (in prosieguito: la «Carta»): articolo 47
- 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; rettifiche in GU 2007, L 335, pag. 60, e GU 2011, L 74, pag. 3) (in prosieguito: la «direttiva IVA»): articolo 167, articolo 169, articolo 170 e articolo 171, paragrafo 1
- 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) (in prosieguito: la «direttiva 2008/ 23»): articolo 1; articolo 20, paragrafi 1 e 2; articolo 21; articolo 23, paragrafi 1 e 2; articolo 26; e articolo 29, paragrafi 1 e 2.
- Giurisprudenza della Corte di giustizia: v., tra le altre, sentenze del 10 aprile 1984, von Colson e Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, e del 2 maggio 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354.

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguito: la «legge sull'IVA»): articoli 251/C, paragrafo 2; 251/E, paragrafi 1 e 2; 251/F, paragrafi da 1 a 4; 251/G, paragrafi 1 e 2; 251/H, paragrafi 1 e 2; e 251/I, paragrafi 1 e 4
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (legge n. CLI del 2017, recante regolamentazione dell'amministrazione tributaria) (in prosieguito: la «legge sull'amministrazione tributaria»): articolo 9; articolo 49, paragrafo 1, lettera b); e articolo 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (legge n. I del 2017 recante il codice di procedura giurisdizionale amministrativa; in prosieguito: il «codice di procedura giurisdizionale amministrativa»): articolo 78, paragrafo 4

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente è una società commerciale di diritto slovacco operante nel settore energetico, nell'ambito del quale produce impianti di riscaldamento e commercializza sia tali impianti sia i loro componenti, oltre a svolgere attività di ingegneria in relazione alle centrali elettriche. A partire dal giugno 2020, la ricorrente ha iniziato a svolgere lavori di installazione e montaggio in Ungheria sulla base di un contratto stipulato con la società Budapesti Erőmű Zrt. A tal fine, ha acquistato vari beni e servizi in Ungheria. A questo riguardo, con lettera del 18 febbraio 2021, la ricorrente, in qualità di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, ossia la Slovacchia, chiedeva, ai sensi dell'articolo 244 della legge sull'IVA, sulla base di 19 fatture, il rimborso di 37 013 654 fiorini ungheresi (HUF) a titolo di IVA a monte per l'acquisto di beni e servizi in Ungheria nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2020.
- 2 Con atto amministrativo del 22 febbraio 2021 la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Direzione Superiore tributaria e doganale dell'Amministrazione nazionale tributaria e doganale, Ungheria; in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado»), ritenendo di non essere in grado di prendere una decisione fondata sulla base dei dati a sua disposizione, chiedeva alla ricorrente di fornire informazioni ai sensi dell'articolo 251/F, paragrafo 1, della legge sull'IVA. In particolare, essa chiedeva alla ricorrente di fornire, entro un mese dalla notifica dell'atto amministrativo, le fatture nonché i contratti e gli ordini su cui si basavano le fatture, che non erano stati allegati alla domanda originaria ma che erano essenziali per l'esame della stessa, nonché di presentare una dichiarazione della ricorrente in cui emergesse a che scopo e a beneficio di chi erano stati acquistati i servizi indicati nelle fatture e come si ricollegassero all'attività economica della stessa. L'autorità tributaria di primo grado inviava l'atto amministrativo all'indirizzo di posta elettronica della ricorrente e presumeva che quest'ultima lo avesse ricevuto.
- 3 Con decisione del 6 maggio 2021, l'autorità tributaria di primo grado archiviava, ai sensi dell'articolo 49, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'amministrazione tributaria, il procedimento avviato a seguito dell'istanza della ricorrente, affermando che quest'ultima non aveva adempiuto l'obbligo di fornire informazioni, nonostante fosse stata invitata a farlo, e che, di conseguenza, non era possibile determinare l'esatto contesto fattuale sulla base delle informazioni a disposizione di detta autorità.
- 4 La ricorrente impugnava la decisione di primo grado e, allo stesso tempo, ottemperava alla richiesta di comunicare informazioni formulata dall'autorità tributaria di primo grado presentando la documentazione richiesta nell'atto amministrativo.
- 5 L'autorità resistente, preso atto del citato ricorso, confermava la decisione di primo grado con decisione del 20 luglio 2021. Essa evidenziava che la ricorrente

non aveva risposto alla richiesta di rettifica prima della notifica della decisione di primo grado e non aveva fornito la documentazione richiesta in tempo utile, con il risultato che non era stato possibile stabilire se la ricorrente avesse diritto al rimborso dell'imposta. Detta autorità ricordava che l'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria stabilisce che «salvo per motivi di nullità, nel ricorso e nel procedimento avviato a seguito del ricorso non è possibile dedurre fatti nuovi o far valere nuovi elementi di prova di cui il soggetto legittimato al ricorso era a conoscenza prima dell'adozione della decisione di primo grado, senza tuttavia aver prodotto gli elementi di prova, nonostante l'autorità tributaria ne abbia fatto richiesta, o aver addotto i fatti». Nell'atto amministrativo di richiesta di informazioni, l'autorità tributaria di primo grado aveva informato la ricorrente di tale divieto di *nova*. Alla luce di ciò e in conformità dell'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria, la resistente concludeva che, nel procedimento di ricorso, non era più in grado di prendere in considerazione i documenti e le informazioni presentate dalla ricorrente.

- 6 La ricorrente presentava ricorso al Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria) contro la decisione della resistente.

Argomenti principali delle parti nel procedimento principale

- 7 La **ricorrente** sostiene che l'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria non è applicabile alla procedura di rimborso dell'IVA. Secondo detta parte, la direttiva 2008/9 regola in modo esaustivo le norme sostanziali e procedurali che disciplinano la procedura di rimborso dell'IVA, cosicché l'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria, escludendo la produzione di nuove prove nella fase del ricorso e nel procedimento successivo al ricorso (in prosieguo: il «divieto di *nova*»), costituisce una restrizione sostanziale.
- 8 La ricorrente asserisce che l'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, che sancisce la possibilità di ricorso, prevede che i requisiti relativi alla forma e ai termini dei ricorsi presentati nell'ambito della procedura di rimborso dell'IVA siano disciplinati dalle norme adottate dallo Stato membro di rimborso. Al di là di ciò, tuttavia, la direttiva 2008/9 non dà luogo ad alcuna limitazione sostanziale in materia di ricorsi, né in modo esplicito né attraverso una norma di rinvio, cosicché la restrizione sostanziale imposta dalla normativa ungherese, secondo la quale non possono essere invocati nel ricorso fatti nuovi o nuovi elementi di prova conosciuti dal ricorrente prima dell'adozione della decisione di primo grado, non può essere applicata nei confronti della ricorrente.
- 9 Secondo quest'ultima, la restrizione del ricorso prevista dalla normativa ungherese snatura il carattere non perentorio del termine di un mese per la rettifica, in quanto, dopo l'adozione della decisione di primo grado, ma prima dell'adozione della decisione definitiva, il soggetto che richiede il rimborso non può portare

all'attenzione dell'autorità tributaria ungherese, in modo che siano presi in considerazione da quest'ultima, fatti o circostanze nuovi o nuovi elementi di prova che, pur esistendo già durante il procedimento di primo grado, non sono stati presentati dal richiedente per motivi a lui non imputabili. L'articolo 26 della direttiva 2008/9 e l'articolo 251/I, paragrafo 4, della legge sull'IVA si limitano invece a prevedere, come conseguenza giuridica del mancato rispetto del termine per la rettifica da parte del richiedente, che, nel caso in cui quest'ultimo non ottemperi alla richiesta di rettifica entro il termine, non abbia diritto di richiedere gli interessi sull'importo che lo Stato membro di rimborso è tenuto a corrispondere, neanche qualora le autorità siano inadempienti.

- 10 La ricorrente sostiene inoltre che né l'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, né la disposizione che la recepisce nell'ordinamento ungherese – l'articolo 251/F, paragrafo 4, della legge sull'IVA – qualificano il termine di un mese come perentorio, cosicché il mancato rispetto dello stesso non può comportare la decadenza dal diritto al rimborso dell'IVA. Al riguardo, la ricorrente sostiene che, dopo la scadenza di tale termine, ha ancora il diritto di fornire, nell'ambito del ricorso, la documentazione su cui si basa la sua richiesta di rimborso dell'IVA e che è stata dichiarata necessaria dall'autorità tributaria.
- 11 Infine, la ricorrente sostiene che, in tali circostanze, la convenuta non aveva il diritto di archiviare il procedimento.
- 12 La **resistente** sostiene che l'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria è applicabile anche all'esame delle richieste di rimborso dell'IVA. Essa ritiene che tale disposizione non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti riconosciuti dal diritto dell'Unione, in quanto mira semplicemente a evitare l'estensione della durata dei procedimenti di ricorso.
- 13 Secondo la resistente, non sussiste alcuna violazione dei principi di equivalenza e di effettività. Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la parte finale della decisione di primo grado non distingue tra le norme formali e sostanziali che regolano la presentazione del ricorso, bensì si riferisce alle norme che regolano le modalità di presentazione del ricorso e i limiti del diritto di impugnazione. Alla luce di quanto sopra, essa ritiene che la legislazione ungherese sia conforme al diritto dell'Unione e ai principi giuridici elaborati dalla Corte di giustizia e che, di conseguenza, non violi i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.
- 14 La resistente sostiene che il termine di un mese previsto dall'articolo 20, paragrafo 2, della direttiva 2008/9 per la comunicazione di informazioni aggiuntive non è perentorio, atteso che, con riferimento al mancato rispetto del termine, la ricorrente avrebbe potuto presentare una domanda di deroga alla preclusione.

Breve esposizione dei motivi del rinvio pregiudiziale

- 15 Con la domanda di pronuncia pregiudiziale il giudice del rinvio chiede alla Corte di giustizia se il divieto di *nova* previsto dall'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria sia in contrasto con l'articolo 23, paragrafo 2, della direttiva 2008/9, nonché se tale divieto violi i principi elaborati dalla giurisprudenza dell'Unione in materia di impugnazioni, tenuto conto del fatto che il diritto dell'Unione consente la produzione di prove in qualsiasi momento fino all'adozione della decisione definitiva.
- 16 Il giudice del rinvio chiede inoltre se, congiuntamente all'applicazione del divieto di *nova* di cui all'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria, il termine di un mese per la rettifica diventi perentorio, cosicché le dichiarazioni, i documenti e gli altri elementi di prova dedotti in via complementare contemporaneamente al ricorso non vengono più presi in considerazione dall'autorità tributaria ungherese.
- 17 Infine, il giudice del rinvio chiede di chiarire se, nell'ambito di un procedimento di rimborso dell'IVA, l'autorità tributaria abbia il potere di archiviare il procedimento nelle circostanze menzionate.
- 18 Per quanto riguarda la **prima questione pregiudiziale**, il giudice del rinvio precisa che, nel caso di specie, la ricorrente non ha dato seguito alla richiesta di informazioni da parte dell'autorità tributaria nel corso del procedimento di primo grado, ma, a seguito della notifica della decisione di primo grado, ha fornito le informazioni e i documenti sollecitati nella richiesta sotto forma di allegati al ricorso che ha presentato avverso tale decisione dinanzi all'autorità tributaria di secondo grado. Quest'ultima si è però rifiutata di prendere in considerazione tali informazioni e documenti sulla base dell'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria. Tuttavia, come sottolinea il giudice del rinvio, la direttiva 2008/9 non prevede che, nel caso in cui il termine di un mese fissato per la comunicazione delle informazioni supplementari richieste dallo Stato membro di rimborso sia decorso inutilmente, vi sia la possibilità di non tener conto delle informazioni presentate. Detto giudice aggiunge che neppure le disposizioni della direttiva 2008/9 in materia di ricorsi dispongono il divieto di *nova* previsto dall'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria.
- 19 Il giudice del rinvio fa riferimento alla causa *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), sottolineando che il contesto di fatto di tale causa differisce dal caso di specie solo in quanto il procedimento amministrativo ungherese si articola in due fasi e, secondo il diritto ungherese, il divieto di *nova* previsto dall'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria si applica espressamente già nel procedimento amministrativo di secondo grado.
- 20 Secondo il giudice del rinvio, nell'esaminare le richieste di rimborso dell'IVA ai sensi della direttiva IVA, devono essere rispettati i diritti del ricorrente sanciti

dalla direttiva 2008/9, nel cui ambito di applicazione *ratione personae* rientra la ricorrente.

- 21 Al riguardo, il giudice del rinvio si chiede se sia riscontrabile una violazione del diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale sancito dall'articolo 47 della Carta, per il fatto che, secondo il diritto ungherese, a seguito del divieto di *nova* applicabile nei procedimenti di ricorso, il diritto delle parti del procedimento alla prova e alla produzione di elementi di prova è limitato. Come conseguenza del divieto di *nova*, non è possibile presentare fatti o elementi di prova nuovi, il che ovviamente si ripercuote sulla decisione dell'autorità tributaria di secondo grado chiamata a statuire sul procedimento di ricorso, nonché sull'esito finale del procedimento giudiziario a seguito del ricorso giurisdizionale che può essere presentato avverso quest'ultima decisione.
- 22 In tale contesto, il giudice del rinvio ritiene altresì rilevante che l'articolo 78, paragrafo 4, del codice di procedura giurisdizionale amministrativa, che disciplina i procedimenti giurisdizionali amministrativi in Ungheria, contiene anche una norma secondo la quale «il ricorrente o l'interessato può far valere fatti o circostanze che, pur esistendo all'epoca del precedente procedimento amministrativo, non sono stati valutati in tale procedimento, nel caso in cui l'organo amministrativo non li abbia presi in considerazione nel precedente procedimento amministrativo nonostante fossero stati dedotti, nonché nel caso in cui il richiedente o l'interessato li ignorasse senza colpa, oppure non li abbia potuti dedurre senza colpa». In altre parole, il divieto di *nova* si estende anche ai procedimenti giurisdizionali amministrativi.
- 23 A questo proposito, il giudice del rinvio si chiede anche se il divieto di *nova* sia proporzionato e compatibile con le esigenze di garanzia di un procedimento equo, atteso che può comportare una restrizione sostanziale del diritto di ricorso di cui il contribuente dispone come garanzia fondamentale della legittimazione ad agire.
- 24 Per quanto riguarda la **seconda questione pregiudiziale**, il giudice del rinvio fa parimenti riferimento alla sentenza della Corte di giustizia nella causa *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), il cui oggetto era identico a quello della seconda questione pregiudiziale nella presente causa.
- 25 Il giudice del rinvio afferma che la questione della compatibilità dell'articolo 124, paragrafo 3, della legge sull'amministrazione tributaria con la direttiva 2008/9 si pone nella misura in cui l'applicazione di tale disposizione nazionale nel procedimento di rimborso dell'IVA può avere l'effetto di rendere perentorio il termine di un mese al momento dell'adozione della decisione dell'autorità tributaria di primo grado, atteso che, una volta adottata tale decisione, non possono essere adottati elementi di prova che il richiedente, pur essendone a conoscenza, non aveva sottoposto all'attenzione dell'autorità tributaria fino a quel momento senza sua colpa.

- 26 Per quanto riguarda la **terza questione pregiudiziale**, il giudice del rinvio osserva che la direttiva 2008/9 prevede solo l'adozione di una decisione che approvi o respinga la richiesta di rimborso, senza prevedere alcuna possibilità normativa di archiviare il procedimento. Aggiunge che nemmeno la legge sull'IVA, che recepisce la suddetta direttiva, prevede la possibilità di archiviare il procedimento. Ai sensi dell'articolo 251/C, paragrafo 2, della legge sull'IVA, se la richiesta è stata presentata in tempo utile, l'autorità tributaria deve pronunciarsi sul merito della stessa. In altre parole, sia la direttiva 2008/9 sia la legge sull'IVA richiedono l'adozione di una decisione di merito.
- 27 Contrariamente a ciò, nel caso di specie l'autorità tributaria ungherese ha applicato la norma sull'archiviazione del procedimento di cui all'articolo 49, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'amministrazione tributaria, il che induce il giudice del rinvio a chiedersi se la disposizione della direttiva 2008/9 che prevede l'adozione di una decisione che approvi o respinga la richiesta di rimborso dell'IVA osti, in materia di rimborsi IVA, all'adozione da parte dell'autorità nazionale di una decisione di archiviazione del procedimento.

DOCUMENTO D'INFORMAZIONE