

**Causa C-1/21****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

4 gennaio 2021

**Giudice del rinvio:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunale amministrativo di Veliko Tarnovo, Bulgaria)

**Data della decisione di rinvio:**

18 novembre 2020

**Ricorrente:**

MC

**Resistente:**

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttore della Direzione «Contenzioso e affari in materia tributaria e previdenziale» di Veliko Tarnovo presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate)

**Oggetto del procedimento principale**

Oggetto del procedimento è il ricorso proposto dal sig. MC, di Veliko Tarnovo, con cui quest'ultimo contesta la legittimità di un avviso di accertamento emesso dalla Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate; in prosieguo: la «NAP») di Veliko Tarnovo e corretto mediante avviso di rettifica. Nella parte impugnata con il ricorso pendente dinanzi al giudice del rinvio, l'avviso di accertamento rettificato è stato confermato con provvedimento del Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo (Direttore della Direzione «Contenzioso e affari in materia tributaria e previdenziale» di Veliko Tarnovo). Con l'avviso di accertamento rettificato veniva accertato in capo al ricorrente, per il periodo di imposta dicembre 2014, un debito di natura pubblica

pari a complessivi 45 008,25 Leva (BGN), di cui 12 837,50 Leva (BGN) a titolo di interessi maturati. L'importo indicato costituisce parte di debiti tributari non assolti di un altro soggetto d'imposta, vale a dire della società «ZZ» AD, di cui il ricorrente era amministratore nel periodo per il quale è dovuto l'importo de quo. A seguito dell'avvio del procedimento nel merito, il giudice ritiene necessaria, al fine di dirimere correttamente la controversia, l'interpretazione di talune disposizioni di diritto dell'Unione. Esso sottopone pertanto alla Corte di giustizia dell'Unione europea una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE.

### **Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale**

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Articolo 9 della Convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del Trattato sull'Unione europea, relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee

Articolo 273 della direttiva 2006/112/CE

Compatibilità dell'articolo 19, paragrafo 2, del Danachno osiguritelnen protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale; in prosieguo: il «DOPK») con il diritto dell'Unione. La disposizione di cui trattasi consente di chiamare a rispondere dei danni patrimoniali un amministratore o un membro dell'organo direttivo di un'impresa la cui condotta infedele abbia comportato una riduzione del patrimonio dell'impresa con conseguente insorgenza, in capo a quest'ultima, di un debito fiscale e/o a titolo di contributi previdenziali obbligatori. Si tratta di una responsabilità personale, ma per debiti altrui. Il debitore risponde così della riduzione del patrimonio dell'impresa da lui diretta nei limiti in cui tale riduzione è a lui imputabile. La costituzione di garanzie e l'esecuzione forzata colpiscono, in un primo momento, il patrimonio del debitore per il cui debito di imposta o a titolo di contributi previdenziali, sorge la responsabilità. La responsabilità dell'amministratore [o del membro dell'organo direttivo] infedele viene meno con l'estinguersi del debito per il quale essa è stata accertata.

Compatibilità della disposizione nazionale citata, in particolare, con il principio di proporzionalità.

Compatibilità [con il diritto dell'Unione] della responsabilità dell'amministratore [o del membro dell'organo direttivo] infedele per gli interessi maturati sui debiti di natura pubblica non assolti anche nei casi in cui il ritardato pagamento che ha portato alla maturazione di interessi sui debiti de quibus non è imputabile alla condotta dell'amministratore [o del membro dell'organo direttivo] infedele, ma alla condotta di un soggetto terzo o al verificarsi di circostanze di carattere oggettivo.

## Questioni pregiudiziali

- 1) Se l'articolo 9 della Convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del Trattato sull'Unione europea, relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, in combinato disposto con l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE, del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debba essere interpretato nel senso che non osta, nel settore armonizzato dell'imposta sul valore aggiunto, a uno strumento giuridico nazionale come quello previsto nell'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK la cui applicazione comporta la responsabilità solidale ex post di una persona fisica che non è soggetto passivo, e non è debitrice dell'IVA, ma la cui condotta infedele ha determinato il mancato assolvimento di detta imposta da parte della persona giuridica soggetto passivo che ne è debitrice.
- 2) Se l'interpretazione delle disposizioni di cui trattasi e l'applicazione del principio di proporzionalità non ostino allo strumento giuridico nazionale disciplinato nell'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK neppure rispetto agli interessi maturati sull'IVA non assolta tempestivamente dal soggetto passivo.
- 3) Se lo strumento giuridico nazionale disciplinato nell'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK contrasti con il principio di proporzionalità nel caso in cui il ritardato assolvimento dell'IVA che ha comportato la maturazione di interessi sul debito ad essa relativo, non sia riconducibile alla condotta della persona fisica non soggetto passivo, ma alla condotta di un soggetto terzo o al verificarsi di circostanze di carattere oggettivo.

## Disposizioni e giurisprudenza dell'Unione

Articolo 9 della Convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del Trattato sull'Unione europea, relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee (in prosieguo: la «Convenzione»)

Considerando 44, articolo 9, paragrafo 1, e articoli 206 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

Il giudice del rinvio afferma di non aver potuto individuare alcuna giurisprudenza della Corte che contenga la risposta alle questioni pregiudiziali necessaria ai fini della corretta definizione della controversia. Nel quadro del sistema armonizzato dell'IVA, la Corte ha in più occasioni chiarito l'applicazione del principio di proporzionalità, senza tuttavia pronunciarsi sulla sua applicazione in relazione a circostanze identiche o simili a quelle del procedimento principale. A parere del giudice del rinvio, l'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva nella giurisprudenza della Corte non è rilevante dal momento che, da una parte, la responsabilità solidale prevista dal meccanismo giuridico nazionale non ricade nel

campo di applicazione della disposizione di cui trattasi e, dall'altra, la responsabilità solidale ivi disciplinata si riferisce a un soggetto passivo ai sensi della direttiva.

### **Disposizioni di diritto nazionali**

Danachno-osiguritelten protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale; in prosieguo: il «DOPK»):

Articolo 14. Sono debitori le persone fisiche e le persone giuridiche:

1. tenute a versare imposte o contributi previdenziali obbligatori;

Articolo 19, paragrafo 2. Un amministratore o un membro dell'organo direttivo che, in maniera infedele, eroga prestazioni in natura o in denaro a carico del patrimonio di una persona giuridica che è un soggetto debitore, ai sensi dell'articolo 14, punto 1 o 2, integranti una distribuzione dissimulata di utili o dividendi, o trasferisce beni patrimoniali di detto soggetto debitore a titolo gratuito o a prezzi considerevolmente inferiori ai prezzi di mercato, con conseguente riduzione del patrimonio di quest'ultimo e, pertanto, mancato pagamento di imposte o contributi previdenziali obbligatori, risponde dei debiti sino alla concorrenza delle prestazioni erogate o della riduzione del patrimonio.

Articolo 20. Nei casi disciplinati nell'articolo 19, la costituzione di garanzie e l'esecuzione forzata colpiscono, in un primo momento, il patrimonio del debitore del cui debito di imposta o a titolo di contributi previdenziali si risponde.

Articolo 21, paragrafo 3. La responsabilità del terzo viene meno in caso di estinzione del debito rispetto al quale detta responsabilità era stata accertata con atto giuridico definitivo. In tal caso, gli importi versati sono rimborsati in conformità alla procedura di cui al capo 16, sezione 1.

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (legge sull'imposta sul valore aggiunto)

Articolo 3, paragrafo 1. Soggetto passivo è ogni persona che esercita un'attività economica autonoma, a prescindere dalle finalità e dai risultati di detta attività.

Articolo 89, paragrafo 1. Ove, per il periodo considerato, sia realizzato un risultato sotto forma di imposta dovuta, la persona registrata è tenuta a versare l'imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA per il periodo di cui trattasi sul conto della competente Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate) a favore del bilancio statale.

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (legge sugli interessi su imposte, tasse e altri simili importi dovuti di natura pubblica)

Articolo 1, paragrafo 1. Le imposte, le tasse, le trattenute sugli utili, i contributi al bilancio statale e altri simili importi dovuti di natura pubblica non versati, non trattenuti o trattenuti ma non versati tempestivamente nei termini previsti per il pagamento spontaneo vengono riscossi maggiorati degli interessi legali.

Il giudice del rinvio afferma che la giurisprudenza del giudice di cassazione in merito alla sussistenza di un obbligo di pagamento di interessi ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK è contraddittoria. In talune sentenze si muove dall'assunto che la responsabilità del dirigente infedele si estenda anche agli interessi. In altre viene tuttavia sostenuto che la responsabilità ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, ricomprende unicamente il credito principale.

### **Breve illustrazione dei fatti e del procedimento**

- 1 Il ricorrente era amministratore dell'impresa «ZZ» AD nei confronti della quale è stato emesso un avviso di accertamento per un importo di 3 799 590,92 Leva (BGN). Detto importo ricomprende anche gli interessi maturati sull'IVA non assolta per 691 911,94 Leva (BGN). È pacifico che sia in base alla normativa fiscale nazionale, sia al diritto dell'Unione, proprio detta società è il soggetto passivo e che, in presenza di fondi, essa è tenuta a versare, alla data in cui il debito diviene esigibile, l'IVA e gli interessi su di essa maturati.
- 2 Ai fini della riscossione degli importi dovuti veniva avviato un procedimento di esecuzione forzata finalizzato alla riscossione di crediti di natura pubblica. La debitrice non faceva seguito ad alcuno dei solleciti ad essa in più occasioni inviati affinché provvedesse spontaneamente al pagamento.
- 3 Emergeva che la società è gravata anche da altri debiti, garantiti mediante diritti di pegno su beni mobili, sequestro conservativo su immobili e due diritti di pegno speciali sull'intera impresa, quale insieme di diritti e obbligazioni. Anche i conti dell'impresa venivano sottoposti a pignoramento, ma gli importi in entrata non erano sufficienti a coprire i debiti. I debiti di natura pubblica della società, comprensivi anche dei succitati interessi sull'IVA non assolta tempestivamente, venivano pertanto qualificati dalla competente autorità incaricata dell'esecuzione come difficilmente realizzabili.
- 4 Nell'ottica di una possibile azione nei confronti del ricorrente basata sulla sua responsabilità personale per detti debiti altrui, la succitata autorità per le entrate si rivolgeva alla competente direzione territoriale della NAP. La pretesa creditoria nei confronti del ricorrente si fonda sul fatto che quest'ultimo ha ripetutamente aumentato il proprio compenso (da 3 000 a 20 000 Leva [BGN]), senza poter produrre alcuna valida giustificazione per detto aumento. Le modalità di versamento del compenso maggiorato non corrispondono ai requisiti di legge e alla prassi come accertata. Gli importi venivano versati all'avvocato che assiste la società, il quale - a sua volta - li accreditava sul conto della moglie del ricorrente cui anche quest'ultimo ha accesso. Ai fini della determinazione dell'ammontare

dell'importo dovuto dal ricorrente, il giudice disponeva l'acquisizione di una perizia contabile.

### **Argomenti essenziali delle parti del procedimento principale**

- 5 Il ricorrente contesta la pretesa creditoria ed eccepisce che non sarebbe stata accertata in modo regolare la sussistenza di tutte le condizioni richieste per agire nei suoi confronti in forza della responsabilità ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK. Il suo argomento principale consiste nell'assenza di un nesso causale tra il compenso da lui percepito in veste di organo direttivo del soggetto passivo e la mancanza delle risorse necessarie per il pagamento dei debiti di natura pubblica, comprensivi anche degli interessi maturati sull'IVA per il mese di dicembre 2014.
- 6 Il resistente afferma essenzialmente che il ricorrente, quale organo direttivo del (anche rispetto all'imposta sul valore aggiunto) soggetto passivo, avrebbe agito in maniera infedele in quanto, nel periodo d'imposta rilevante, avrebbe percepito un compenso pari ad un ammontare di cui non sarebbe stata provata la regolare determinazione. Gli importi sarebbero stati versati su un conto dell'avvocato con cui la società avrebbe stipulato un contratto di consulenza legale, il quale li avrebbe accreditati sul conto della moglie del ricorrente di cui anche quest'ultimo potrebbe disporre. A parere del resistente, le istruzioni impartite dal ricorrente al capo-contabile del soggetto passivo dovrebbero essere considerate come espressione della condotta infedele. Quest'ultimo avrebbe eseguito le operazioni contabili necessarie al pagamento del compenso maggiorato al ricorrente, che sarebbe stato privo di fondamento.

### **Breve illustrazione dei motivi del rinvio**

- 7 Il giudice del rinvio ritiene che la corretta definizione della controversia richieda una risposta della Corte in merito ai limiti - soggettivi e oggettivi - della responsabilità per l'effettivo assolvimento dell'IVA ammissibili, a norma delle pertinenti disposizioni del diritto dell'Unione e del principio di proporzionalità, nei casi in cui siano stati lesi gli interessi finanziari dell'Unione, in particolare, laddove la lesione consista nell'impossibilità di riscuotere interessi sull'IVA non tempestivamente assolta dal soggetto passivo in ragione della condotta di una persona fisica non soggetto passivo.
- 8 Ai fini del rinvio e in considerazione della necessità di acquisire indicazioni interpretative, il giudice del rinvio muove - con riserva - dall'assunto che la condotta tenuta dal ricorrente comporti l'applicazione dello strumento giuridico previsto dal diritto nazionale, ossia dall'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK. Parimenti, ai fini del rinvio, esso muove altresì dall'assunto che la parte ricorrente nel procedimento abbia disposto, attraverso un soggetto terzo, il trasferimento di un importo di denaro dal patrimonio della società a una persona fisica a lui collegata o che detta parte ne abbia quantomeno avuto conoscenza e abbia agito in

tale contesto in maniera infedele a norma del diritto nazionale. A causa della riduzione del patrimonio della società in misura pari all'importo di cui trattasi, non sono stati corrisposti gli interessi dovuti sull'IVA maturati nel dicembre 2014.

- 9 Tuttavia, per il giudice del rinvio, si pone la questione se il diritto dell'Unione consenta di prevedere che un terzo, persona fisica non soggetto passivo, sia chiamato a rispondere dell'IVA non assolta e/o degli interessi maturati su detta imposta e non versati sulla base dello strumento giuridico introdotto con la disposizione nazionale di cui all'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK.
- 10 Detto giudice ritiene anzitutto opportuno osservare che, benché ciò non emerga espressamente dalla giurisprudenza nazionale, la responsabilità per le imposte non assolate a norma dell'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK ha carattere solidale, in quanto viene sì ad esistenza successivamente all'insorgenza della responsabilità del soggetto passivo, ma permane sino all'estinzione del debito d'imposta. La sua esecuzione forzata ha carattere sussidiario, come risulta dall'articolo 20 del DOPK. Tuttavia, l'insorgenza della responsabilità ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK non libera il debitore originario che, in conformità dello strumento giuridico nazionale, è una persona giuridica soggetto passivo. Al contrario, sulla base di argomentazioni ricavabili dalla disposizione nazionale di cui all'articolo 21, paragrafo 3, del DOPK, l'estinzione del debito d'imposta comporta anche il venir meno della responsabilità del debitore solidale.
- 11 D'altro canto, la responsabilità di cui trattasi non è in alcun modo collegata o riconducibile a condotte fraudolente o illecite tenute dalla stessa persona giuridica, soggetto passivo, nel quadro della sua attività economica indipendente.
- 12 In realtà, lo strumento giuridico nazionale si dirige contro la condotta infedele di una persona fisica che non ha lo status di soggetto passivo, né in base al diritto nazionale, né in forza della direttiva IVA. Il suo rapporto giuridico con il soggetto passivo è dato dal ruolo di detta persona fisica quale organo direttivo del soggetto passivo o parte di esso e dall'esercizio, da parte sua, di funzioni operative e dirigenziali.
- 13 Di fatto, l'articolo 9 della Convenzione consente agli Stati membri di adottare, a tutela degli interessi finanziari dell'Unione, disposizioni di diritto interno ulteriori rispetto agli obblighi e agli standard minimi derivanti dalle sue disposizioni.
- 14 Da un lato, se, nell'ambito della tutela degli interessi finanziari dell'Unione, gli Stati membri prevedono degli strumenti giuridici di diritto interno con cui vengono creati obblighi e responsabilità a carico di determinati soggetti giuridici, questi ultimi devono rispondere al principio di proporzionalità.
- 15 Dall'altro, a parere del giudice del rinvio, nel creare degli strumenti giuridici a tutela degli interessi finanziari dell'Unione nell'ambito dell'IVA, il legislatore nazionale deve tener conto, oltre che del suddetto principio sancito dal diritto dell'Unione, anche della materia giuridica armonizzata nel quadro dell'IVA.

- 16 Si potrebbe affermare che una persona fisica, che non è un soggetto passivo ai sensi della direttiva, non può rispondere in via solidale dell'IVA non assolta dal soggetto passivo, poiché gli Stati membri non sono autorizzati a prevedere nel proprio diritto interno strumenti giuridici siffatti. Si può sostenere però anche il contrario, ovvero che la condotta infedele di una persona fisica che, pur non essendo un soggetto passivo, è collegata con una persona giuridica soggetto passivo, legittima gli Stati membri a prevedere che la prima persona citata debba rispondere in via solidale del pagamento dell'IVA non assolta dalla seconda.
- 17 Tuttavia, quand'anche si dovesse ritenere che gli Stati membri possono prevedere la responsabilità in capo a una persona fisica che non è soggetto passivo ai fini IVA, secondo il giudice del rinvio ciò non condurrebbe alla categorica e chiara conclusione che detta persona risponde anche degli interessi maturati sull'IVA non assolta tempestivamente. Prima facie, dall'articolo 273 in combinato disposto con il considerando 44 della direttiva IVA emerge che le misure e gli strumenti giuridici che gli Stati membri possono introdurre a tutela dei propri interessi finanziari e, analogamente, anche a tutela degli interessi finanziari dell'Unione nell'ambito dell'IVA, sono limitati alla possibilità di prevedere che la persona infedele sia tenuta a rispondere unicamente dell'IVA non assolta e non anche degli interessi dovuti per il ritardato versamento di quest'ultima. Questa conclusione sarebbe in linea con un'interpretazione meramente grammaticale e restrittiva del tenore letterale dell'articolo 273 in combinato disposto con il considerando 44 della direttiva IVA. Si potrebbe anche sostenere che la condotta infedele del terzo non soggetto passivo sia un motivo sufficiente per fondare la sua responsabilità anche/o soltanto per gli interessi maturati sull'IVA non tempestivamente assolta. In entrambi i casi, il giudice del rinvio è chiamato a stabilire se, in tali circostanze, occorra tenere in considerazione il principio di proporzionalità e quali effetti esso spieghi.
- 18 Infine, il giudice a quo è chiamato a valutare se, in caso di applicazione dello strumento giuridico nazionale dato dall'insorgenza della responsabilità solidale di un terzo non soggetto passivo per gli interessi maturati sull'IVA non tempestivamente assolta, il principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione sia violato qualora il mancato tempestivo adempimento del debito IVA e, quindi, il motivo della maturazione di interessi su detto debito, non sia riconducibile alla condotta infedele del terzo, persona fisica non soggetto passivo, ma alla condotta di un altro soggetto o al verificarsi di circostanze di carattere oggettivo.
- 19 Di conseguenza, per il giudice del rinvio sarebbe utile ottenere una risposta, contenente indicazioni interpretative, alla questione se lo strumento giuridico previsto nella disposizione nazionale di cui all'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK sia ammissibile nel settore armonizzato dell'IVA quando la sua applicazione comporta una responsabilità solidale post factum di una persona fisica che non è un soggetto passivo ai sensi della direttiva IVA e non è l'originario soggetto debitore dell'IVA, ma è collegata a detto soggetto passivo, e il tardivo o mancato assolvimento dell'IVA deriva dalla sua condotta infedele.

- 20 Inoltre, per il giudice a quo sarebbe utile ottenere una risposta, contenente indicazioni interpretative, alla questione se, in base a un'interpretazione dell'articolo 9 della Convenzione e dell'articolo 273 della direttiva IVA che tenga conto del principio di proporzionalità, lo strumento giuridico previsto dalla disposizione nazionale di cui all'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK sia applicabile ed ammissibile in relazione agli interessi maturati sull'IVA non assolta tempestivamente.
- 21 Sarebbe infine utile per detto giudice una risposta della Corte, contenente indicazioni interpretative, alla questione se la disposizione nazionale di cui all'articolo 19, paragrafo 2, del DOPK, ove trovi applicazione unicamente in relazione agli interessi maturati sull'IVA, contrasti con il principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione ove il ritardato assolvimento dell'IVA, che ha portato al calcolo dei corrispondenti interessi, non sia riconducibile alla condotta della persona fisica non soggetto passivo, ma alla condotta di un soggetto terzo o al verificarsi di circostanze di carattere oggettivo.

DOCUMENTO D'INFORMAZIONE