

Causa C-519/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

4 agosto 2022

Giudice del rinvio:

Fővárosi Törvényszék (Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

31 maggio 2022

Ricorrente:

MAX7 Design Kft.

Convenuta:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Oggetto del procedimento principale

Contenzioso amministrativo in materia fiscale

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Imposta sul valore aggiunto — Obbligo di costituire una garanzia per il pagamento dei tributi — Conseguenze giuridiche della mancata costituzione di una garanzia per il pagamento dei tributi — Termine e modalità di adozione delle misure volte a far venir meno il motivo dell'imposizione della garanzia per il pagamento dei tributi

Fondamento giuridico: articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

1) Se, alla luce dell'articolo 273 [della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto] e

del principio di proporzionalità di cui all'articolo 52, paragrafo 1, [della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea], se sia compatibile con la libertà di impresa sancita dall'articolo 16 della Carta la normativa di uno Stato membro la quale prevede che il numero di registrazione fiscale o il numero di identificazione IVA di una società possa essere revocato a seguito della mancata costituzione della garanzia per il pagamento dei tributi, imposta a tale società, anche laddove i soci non siano direttamente a conoscenza del fatto che detta garanzia è stata imposta alla società, né del fatto che tale imposizione, a carico della società, della garanzia per il pagamento dei tributi è fondato sulla circostanza per cui un amministratore della società è attualmente o è stato in passato amministratore di un'altra persona giuridica avente un debito fiscale non ancora assolto, o sullo status attuale o passato di amministratore di detta persona giuridica.

2) Se, alla luce del principio di necessità di cui all'articolo 273 della direttiva [2006/112] e del principio di proporzionalità di cui all'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, se sia compatibile con la libertà d'impresa sancita dall'articolo 16 della Carta e con il diritto di ricorso di cui all'articolo 47 della Carta la normativa di uno Stato membro la quale prevede che il numero di registrazione fiscale o il numero di identificazione IVA di una società possa essere revocato a seguito della mancata costituzione della garanzia per il pagamento dei tributi, imposta a tale società, anche laddove il periodo minimo richiesto dalle disposizioni generali della normativa dello Stato membro in materia di corretta convocazione dell'organo decisionale della società non consenta a detto organo, prima che la decisione dell'autorità tributaria che impone detta garanzia sia divenuta definitiva, di revocare l'amministratore con riferimento al quale sussiste l'impedimento che ha determinato l'imposizione della garanzia e, quindi, di rimuovere detto impedimento entro il termine che farebbe venir meno l'obbligo di costituire la garanzia, circostanza che consentirebbe di evitare la revoca del numero di registrazione fiscale.

3) Se sia compatibile con la libertà d'impresa sancita dall'articolo 16 della Carta, con la sua limitazione necessaria ai sensi dell'articolo 273 della direttiva [2006/112] e proporzionata ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, nonché con il diritto a un ricorso effettivo ai sensi dell'articolo 47 della stessa, la normativa di uno Stato membro che dispone imperativamente, senza lasciare margine di discrezionalità agli organi preposti all'applicazione della legge, che

a) la rimozione da parte della società, in qualità di contribuente, dopo che la decisione che ha imposto la garanzia per il pagamento dei tributi è divenuta definitiva, dell'impedimento che ha determinato l'imposizione di siffatta garanzia, non ha alcun effetto sull'obbligo di costituzione della garanzia per il pagamento dei tributi e, quindi, sulla possibilità di revocare il numero di registrazione fiscale, nemmeno qualora tale impedimento sia stato rimosso dopo che la decisione che ha imposto la garanzia è divenuta definitiva, ma entro il termine previsto per la costituzione di detta garanzia;

b) nel caso in cui la garanzia per il pagamento dei tributi non sia stata costituita, la società, in qualità di contribuente, non può, una volta scaduto il termine per la costituzione di tale garanzia, rimediare alle conseguenze giuridiche della revoca del suo numero di registrazione fiscale, nemmeno qualora abbia fatto venir meno l'impedimento che ha determinato l'imposizione di siffatta garanzia dopo che la decisione con cui è stata imposta tale garanzia è divenuta definitiva, ma entro il termine previsto per la costituzione di detta garanzia.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

- 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), articolo 273, paragrafo 1
- Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), articoli 16, 47 e 52, paragrafo 1
- Sentenza della Corte (Nona Sezione) del 26 ottobre 2017, BB construct (C 534/16, EU:C:2017:820) (in prosieguo: la «sentenza BB construct»).

Disposizioni nazionali fatte valere

- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (legge CL del 2017 che istituisce il codice di procedura tributaria; in prosieguo: la «legge sul codice di procedura tributaria»), articoli 19, 24, 26, 28 e 246

Ai sensi delle disposizioni della legge sul codice di procedura tributaria fatte valere, dopo l'attribuzione del numero di registrazione fiscale, deve essere imposta una garanzia per il pagamento dei tributi nell'ipotesi in cui un amministratore del contribuente abbia precedentemente ricoperto la medesima carica presso un altro contribuente, il quale sia stato sciolto, senza successori, nei cinque anni precedenti al giorno in cui è stata presentata la domanda di attribuzione del numero di registrazione fiscale, con un debito fiscale superiore a 1 milione di HUF (circa EUR 2 500). La decisione che ha imposto la garanzia per il pagamento dei tributi può essere impugnata entro otto giorni dalla notifica di detta decisione. Il ricorso non ha effetto sospensivo sulla costituzione di detta garanzia.

La garanzia per il pagamento dei tributi può essere prestata mediante un unico pagamento o presentando una ricevuta di costituzione di una garanzia bancaria. A tal fine, il termine ultimo è di 30 giorni dalla data di notifica della decisione che ha imposto la garanzia per il pagamento dei tributi. Laddove tale termine non sia rispettato, non è ammessa alcuna domanda di riesame.

La garanzia per il pagamento dei tributi deve essere costituita anche nel caso in cui, dopo che la decisione che ha imposto la garanzia è divenuta definitiva, si

verifichi un cambiamento che incida su tale amministratore e che faccia venir meno il motivo che ne ha determinato la relativa imposizione.

Se il contribuente non costituisce la garanzia per il pagamento dei tributi entro il termine previsto, l'autorità tributaria dispone la revoca del suo numero di registrazione fiscale.

Nell'ambito delle norme che disciplinano la procedura di registrazione a fini fiscali, la legge sul codice di procedura tributaria prevede che l'autorità tributaria rifiuti l'attribuzione del numero di registrazione fiscale nel caso in cui un amministratore del contribuente ricopra la stessa carica presso un altro contribuente che, al momento della presentazione della domanda di attribuzione del numero di registrazione fiscale, abbia un debito fiscale superiore a 5 milioni di HUF (circa EUR 12 500). In un caso siffatto, l'autorità tributaria richiederà al contribuente di porre rimedio agli impedimenti all'attribuzione del numero di registrazione fiscale entro 45 giorni dalla notifica della richiesta. Se il contribuente non ottempera a tale richiesta, l'autorità tributaria ordina la revoca del suo numero di registrazione fiscale.

– A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (Legge V del 2013, che istituisce il codice civile; in prosieguo: il «codice civile»), articoli 3:17 e 3:190.

Ai sensi delle disposizioni del codice civile fatte valere, i soci devono essere convocati all'assemblea generale dei soci e informati dell'ordine del giorno. Tra l'invio dell'avviso di convocazione e lo svolgimento dell'assemblea generale devono trascorrere almeno quindici giorni.

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Con decisione del 19 dicembre 2019 il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (direzione delle imposte e delle dogane di Budapest-Nord, appartenente all'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria; in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado») ha imposto alla società MAX7 Design Kft, ricorrente nel procedimento principale (in prosieguo: la «ricorrente»), l'obbligo di costituire una garanzia per il pagamento delle imposte per un importo pari a HUF 1 930 979 (circa EUR 4 900). Siffatta garanzia è stata imposta in ragione del fatto che uno degli amministratori della ricorrente aveva ricoperto la carica di amministratore, tra il 14 febbraio e il 2 giugno 2017, in un'altra società in liquidazione che era stata sciolta con un debito fiscale di importo pari alla garanzia imposta.
- 2 L'autorità tributaria di primo grado ha trasmesso la decisione con cui aveva imposto detta garanzia alla ricorrente e all'amministratore in questione. In entrambi i casi tale decisione è stata ricevuta dall'amministratore il 21 dicembre 2019. La garanzia per il pagamento delle imposte avrebbe dovuto essere costituita entro 30 giorni dalla ricezione, ossia entro il 20 gennaio 2020. Il ricorso avverso la

decisione avrebbe dovuto essere presentato entro otto giorni dalla notifica. Poiché né la ricorrente né detto amministratore hanno presentato siffatto ricorso, la decisione è divenuta definitiva il 31 dicembre 2019.

- 3 Il 7 gennaio 2020 i soci della ricorrente hanno revocato detto amministratore, nominandone uno nuovo al suo posto. Poiché il motivo che aveva determinato l'imposizione della garanzia per il pagamento delle imposte era così venuto meno, la ricorrente non ha costituito detta garanzia.
- 4 L'autorità tributaria di primo grado ha disposto la revoca del numero di registrazione fiscale e del numero di identificazione IVA della ricorrente, adducendo che quest'ultima non aveva costituito la garanzia per il pagamento dei tributi nei termini previsti. La ricorrente ha presentato un ricorso amministrativo avverso tale decisione. La resistente nel procedimento principale, la Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane; in prosieguo: la «resistente») ha confermato la suddetta decisione.
- 5 La ricorrente ha impugnato la decisione di secondo grado dinanzi alla Fővárosi Törvényszék (corte di Budapest-capitale, Ungheria), giudice del rinvio. Quest'ultimo, nell'ambito dell'esame del ricorso, ha presentato una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 6 La ricorrente sostiene che l'articolo 273 della direttiva 2006/112 e gli articoli 16, 47 e 52, paragrafo 1, della Carta ostano alla normativa nazionale su cui si basano le decisioni dell'amministrazione tributaria di primo e di secondo grado. In particolare, in forza di detta normativa, se una società non ottempera all'obbligo, su di essa incombente, di costituire una garanzia per il pagamento dei tributi, non può essere esonerata dalle conseguenze giuridiche che ne derivano neppure laddove faccia venir meno il motivo per cui la garanzia è stata imposta dopo che la decisione che ha imposto detta garanzia è divenuta definitiva, ma entro il termine previsto per la costituzione della stessa.
- 7 La ricorrente sostiene che la normativa nazionale applicabile nel caso di specie limita in modo sproporzionato la sua libertà d'impresa.
- 8 In primo luogo, la decisione mediante la quale è stata imposta la costituzione della garanzia per il pagamento dei tributi non è stata notificata direttamente ai soci della ricorrente, ma solo l'amministratore coinvolto ne è venuto a conoscenza. Di conseguenza i soci sono potuti intervenire per rimuovere il motivo per cui la garanzia era stata imposta solo nel momento in cui la decisione che la imponeva era già divenuta definitiva. I soci non hanno neppure potuto verificare in anticipo, malgrado abbiano agito con la massima diligenza, se, con riferimento agli amministratori della ricorrente, sussistevano circostanze idonee a giustificare l'imposizione di una garanzia per il pagamento dei tributi, in quanto non esiste un

registro relativo a siffatte circostanze né è possibile chiedere un certificato alle autorità tributarie a tale riguardo.

- 9 Inoltre, i soci, tenuto conto del termine per impugnare la decisione che ha imposto la garanzia per il pagamento dei tributi, disponevano solo di otto giorni per rimuovere il motivo per il quale è stata imposta detta garanzia. Orbene, tale termine non è affatto sufficiente, in quanto spettava all'assemblea generale della ricorrente decidere in ordine alla revoca di detto amministratore, mentre il codice civile prevede un termine di almeno 15 giorni per convocare regolarmente detta assemblea generale. La ricorrente adduce altresì che non sarebbe neppure stato utile impugnare la decisione che ha imposto detta garanzia, poiché tale ricorso non ha effetto sospensivo sull'esecuzione della decisione.
- 10 La ricorrente afferma che, sebbene con la revoca di detto amministratore sia venuto meno il motivo dell'imposizione della garanzia per il pagamento delle imposte, su di essa continuava a gravare l'obbligo di costituire detta garanzia. In ragione della mancata costituzione di tale garanzia entro il termine prescritto, la ricorrente non ha potuto più svolgere la propria attività dal momento che il numero di registrazione fiscale le è stato revocato, circostanza che ha al contempo determinato lo scioglimento della società senza successori. Tutto ciò ha dunque conseguenze giuridiche sproporzionatamente gravi per i soci della ricorrente ai quali non può essere imputata alcuna colpa, giacché non hanno effettivamente avuto alcuna possibilità di intervenire tempestivamente per rimuovere il motivo per cui era stata imposta la garanzia per il pagamento dei tributi.
- 11 La ricorrente sostiene che la revoca del suo numero di registrazione fiscale incide anche sulla sua partecipazione al sistema dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto, a seguito di tale revoca, essa non può più contabilizzare o detrarre l'imposta sul valore aggiunto. La ricorrente, con riferimento alla direttiva 2006/112, richiama le sentenze della Corte di giustizia pronunciate nelle cause C 146/05, C 385/09 e C 534/16 e, con riferimento al diritto a una tutela giurisdizionale effettiva, le sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo nei procedimenti 30696/09 e 17153/11.
- 12 La resistente ritiene che le fonti del diritto e la giurisprudenza dell'Unione fatte valere dalla ricorrente siano pertinenti solo nell'ambito del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto nell'Unione e con riferimento al principio di neutralità dell'IVA, cosicché non possono essere applicate nel caso di specie neppure per analogia. Inoltre, la resistente sottolinea che la decisione dell'autorità tributaria di primo grado non ha chiesto alla ricorrente di rimuovere il motivo per il quale è stata imposta la garanzia per il pagamento dei tributi, bensì di costituire detta garanzia. Tale decisione avrebbe potuto essere impugnata, ma la ricorrente non ha presentato ricorso, cosicché l'oggetto del procedimento principale non è più detta decisione, bensì la legittimità della decisione che ha disposto la revoca del numero di registrazione fiscale.

Breve esposizione della motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale

- 13 Il giudice del rinvio ritiene che nel caso di specie sussistano le condizioni necessarie per chiedere l'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione richiamate nelle questioni pregiudiziali.
- 14 In primo luogo, le disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere sono pertinenti nel procedimento principale. In secondo luogo, la Corte di giustizia non ha ancora interpretato dette disposizioni. Sebbene l'oggetto della sentenza BB construct fosse l'esame dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, tale esame non è stato effettuato con riferimento alla normativa ungherese, bensì a quella slovacca; inoltre, detto esame non ha trattato la questione del tipo di procedimento in cui la garanzia per il pagamento dei tributi è prevista e costituita, ma unicamente la questione relativa al suo importo. In terzo luogo, la risposta da fornire alle questioni pregiudiziali sollevate non è così ovvia da non lasciare spazio a ragionevoli dubbi.
- 15 Le prime due questioni pregiudiziali sono volte a verificare se costituisca una limitazione legittima e proporzionata alla libertà d'impresa la circostanza per cui, ai sensi della normativa nazionale applicabile, l'autorità tributaria possa decidere in merito alla garanzia per il pagamento dei tributi e alle sue conseguenze giuridiche in modo tale che i soci della società interessata non abbiano effettivamente la possibilità di rimuovere, entro il termine previsto, il motivo per cui tale garanzia è stata imposta. Mentre la prima questione pregiudiziale riguarda la conoscenza da parte dei soci, la seconda questione riguarda le effettive possibilità di intervento dei soci.
- 16 Con riguardo alla seconda questione pregiudiziale, la resistente sottolinea, in modo indiscutibilmente corretto, che l'autorità tributaria di primo grado non ha chiesto alla ricorrente di rimuovere il motivo per cui era stata imposta la garanzia per il pagamento dei tributi, bensì di costituire detta garanzia. Tuttavia, se il contribuente ha la possibilità di rimuovere il motivo per cui è stata imposta la garanzia, occorre certamente esaminare, con riguardo alla libertà d'impresa, il modo in cui la normativa nazionale tuteli tale possibilità. Cionondimeno, mentre la legge sul codice di procedura tributaria offre la possibilità di rimuovere entro otto giorni il motivo per il quale è stata imposta la garanzia per il pagamento dei tributi, il codice civile prevede che debbano trascorrere almeno quindici giorni tra la convocazione dell'assemblea generale e l'adozione di decisioni da parte di quest'ultima. Il giudice del rinvio ritiene che tale normativa limiti in modo sproporzionato la libertà d'impresa poiché, in sostanza, la società soltanto se costituisce la garanzia può evitare la revoca del numero di registrazione fiscale e lo scioglimento senza successori.
- 17 Il giudice del rinvio intende inoltre sapere se tale normativa nazionale sia conforme al principio della parità di trattamento, dal momento che, sebbene sia possibile imporre una garanzia per il pagamento dei tributi in caso di debiti fiscali

superiori a 1 milione di HUF, la legge sul codice di procedura tributaria, con riferimento alla procedura di registrazione a fini fiscali, prevede che l'autorità tributaria possa negare l'attribuzione di un numero di registrazione fiscale nel caso in cui un amministratore del soggetto passivo sia anche amministratore di un'altra società che abbia un debito fiscale superiore a 5 milioni di HUF. Pertanto, mentre la società ha solo otto giorni per rimuovere il motivo dell'imposizione della garanzia per il pagamento dei tributi, è possibile rimuovere, entro 45 giorni, un impedimento alla registrazione ai fini fiscali in un caso molto più grave del primo. In entrambi i casi, la normativa prevede che il mancato intervento determini la revoca del numero di registrazione fiscale da parte dell'autorità tributaria.

- 18 La terza questione pregiudiziale riguarda due caratteristiche specifiche della normativa e della giurisprudenza nazionali in materia di garanzia per il pagamento dei tributi. Da un lato, anche laddove, una volta divenuta definitiva la decisione che ha imposto la garanzia per il pagamento dei tributi, sia venuto meno il motivo per cui detta garanzia è stata imposta, ciò non estingue di per sé l'obbligo di costituire detta garanzia. Dall'altro, nel caso in cui il numero di registrazione fiscale sia revocato in ragione della mancata costituzione di detta garanzia, il contribuente non può rimediare a tale conseguenza né rimuovendo il motivo per cui la garanzia è stata imposta, né costituendo successivamente detta garanzia.
- 19 Il giudice del rinvio ritiene che, alla luce dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, degli articoli 16 e 52, paragrafo 1, della Carta e dei punti da 36 a 42 della sentenza *BB construct*, sussista un interesse pubblico superiore alla rimozione del motivo per il quale è stata imposta la garanzia rispetto a quello relativo alla sua costituzione. Pertanto, la normativa nazionale dovrebbe innanzitutto consentire la rimozione del motivo per cui la garanzia è stata imposta, invece di tentare di conseguire con la forza la costituzione della garanzia in ogni caso, anche qualora il motivo per il quale detta garanzia è stata imposta sia già stato rimosso.
- 20 Le parti del procedimento principale sono in disaccordo anche sulla natura del termine per la costituzione della garanzia relativa al pagamento dei tributi. Tale termine è stato interpretato dalla giurisprudenza nazionale come termine preclusivo, che esclude quindi la possibilità che, in caso di revoca del numero di registrazione fiscale, il contribuente possa successivamente porre rimedio alla mancata costituzione della garanzia. Nel caso di specie ciò comporta che la ricorrente, sebbene abbia rimosso il motivo per cui è stata imposta la garanzia, avrà definitivamente perso la possibilità di porre rimedio alla revoca del proprio numero di registrazione fiscale in ragione della mancata costituzione della garanzia entro il termine previsto.
- 21 Il giudice del rinvio ritiene che ciò limiti la libertà d'impresa in modo ingiustificato e sproporzionato, giacché il contribuente può evitare la revoca del proprio numero di registrazione fiscale unicamente costituendo la garanzia per il pagamento dei tributi, obbligo che limita il libero utilizzo delle risorse a disposizione della società. Inoltre, la normativa applicabile viola altresì il diritto a

una tutela giurisdizionale effettiva, poiché il termine per impugnare la decisione che ha imposto la garanzia per il pagamento dei tributi è unicamente di otto giorni e il ricorso non ha nemmeno effetto sospensivo. Se si presenta un ricorso avverso la revoca del numero di registrazione fiscale, il giudice non dispone di alcun margine di discrezionalità, ossia non può tenere conto del fatto che, nel momento in cui viene adottata la decisione che dispone la revoca, è già venuto meno il motivo per cui è stata imposta la garanzia per il pagamento dei tributi. Il giudice, annullando o modificando la decisione che dispone la revoca, non può neppure impedire la revoca del numero di registrazione fiscale del contribuente e la conseguente perdita della personalità giuridica. Nel caso di specie, il registro delle imprese ha già vietato alla ricorrente di continuare a svolgere la propria attività e ha ordinato l'apertura di una procedura di liquidazione coatta nei confronti della stessa. Nel procedimento principale, la ricorrente può solo agire in giudizio giacché, contestualmente alla presentazione del ricorso, ha altresì presentato una domanda per una tutela giurisdizionale immediata, che è stata accolta dal giudice del rinvio.

DOCUMENTO DI LAVORO