

Causa C-613/23 [Herdijk]ⁱ**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 ottobre 2023

Giudice del rinvio:

Hoge Raad der Nederlanden

Data della decisione di rinvio:

6 ottobre 2023

Ricorrente:

KL

Resistente:

Staatssecretaris van Financiën

Oggetto del procedimento principale

Il procedimento principale verte su una controversia tra KL, nella sua qualità di ex amministratore di una società, e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze, in prosieguo: lo «staatssecretaris»). Lo staatssecretaris ritiene KL responsabile per il mancato pagamento di avvisi di rettifica di oneri sociali e fiscali e di imposta sul valore aggiunto a carico di tale società per i periodi in cui KL era suo amministratore.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

La presente domanda di pronuncia pregiudiziale sulla base dell'articolo 267 TFUE verte sulla questione se la normativa dei Paesi Bassi in materia di responsabilità degli amministratori di persone giuridiche per i debiti d'imposta di dette persone giuridiche [articolo 36 dell'Invorderingswet 1990 (legge del 1990, che disciplina

ⁱ Il nome della presente causa è un nome fittizio. Non corrisponde al nome reale di nessuna delle parti del procedimento

la riscossione delle imposte), in prosieguo: la «IW 1990»] sia compatibile con il principio di proporzionalità sancito dall'Unione europea.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se il principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione osti ad una normativa, come quella di cui all'articolo 36, paragrafo 4, IW 1990, che rende, in pratica, estremamente difficile per l'amministratore di un ente che non abbia soddisfatto, o non lo abbia fatto correttamente, il suo obbligo di notifica di una situazione di insolvenza all'Ufficio delle imposte, sottrarsi alla responsabilità per i debiti d'imposta dell'ente, tra i quali l'imposta sul valore aggiunto dovuta.
- 2) Se ai fini della risposta alla prima questione sia rilevante accertare se l'amministratore abbia agito in buona fede avendo utilizzato tutta la diligenza di un operatore avveduto, avendo adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere, ed essendo esclusa la sua partecipazione a un abuso o a un'evasione.

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Articolo 36 IW 1990

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Fino al 29 marzo 2019 KL era amministratore e socio unico di una società. A carico di questa società sono stati emanati avvisi di rettifica di oneri sociali e fiscali e di imposta sul valore aggiunto per determinati periodi. Detti avvisi di rettifica sono rimasti insoluti. Con decisione del 5 luglio 2019, il Belastingdienst (Ufficio delle imposte, Paesi Bassi) ha dichiarato responsabile KL, in forza dell'articolo 36 IW 1990, per il mancato pagamento degli avvisi di rettifica, aumentati di interessi e costi. In totale si trattava di un importo pari a EUR 142 852.
- 2 In forza dell'articolo 36, paragrafo 1, IW 1990, ogni amministratore di una persona giuridica è, in linea di massima, solidalmente responsabile per talune imposte dovute dalla persona giuridica. Qualora non sia in grado di pagare le imposte da essa dovute, la persona giuridica è tenuta a notificare l'insolvenza al Belastingdienst in forza dell'articolo 36, paragrafo 2, IW 1990. Detta notifica deve avvenire entro due settimane dopo il termine ultimo per il pagamento dell'imposta. Se la notifica è avvenuta correttamente, l'amministratore è responsabile soltanto se il Belastingdienst dimostra che il mancato pagamento dell'imposta è l'effetto di un'evidente cattiva amministrazione, imputabile a tale amministratore per i tre anni precedenti la data della notifica. Una cattiva amministrazione si può configurare soltanto se nessun amministratore avrebbe

ragionevolmente agito come ha fatto l'amministratore dichiarato responsabile. Qualora la notifica non sia avvenuta, o sia avvenuta scorrettamente (ad esempio, non tempestivamente), in forza dell'articolo 36, paragrafo 4, prima frase, IW 1990 si presume che il mancato pagamento dell'imposta sia effetto della cattiva amministrazione dell'amministratore. All'amministratore è consentito confutare tale presunzione soltanto se dimostra che non è imputabile a lui che la persona giuridica non ha soddisfatto, o lo ha fatto scorrettamente, il suo obbligo di notifica. Per contro all'ex amministratore, ossia a colui che non era più amministratore alla data di scadenza fissata per la persona giuridica per soddisfare il suo obbligo di notifica, è sempre consentito confutare detta presunzione.

- 3 Il giudice di secondo grado, il Gerechtshof Den Haag (Corte d'appello dell'Aia, Paesi Bassi) ha anzitutto constatato che, nel caso di specie, la società in questione non ha soddisfatto l'obbligo di notifica in parola. Atteso che KL aveva già lasciato l'amministrazione prima che scadesse il termine di pagamento per una parte dei debiti d'imposta, gli è stato concesso di dimostrare che il mancato pagamento di detti debiti non fosse a lui imputabile. Secondo il Gerechtshof egli lo ha sufficientemente dimostrato e il Belastingdienst lo ha dunque ingiustamente dichiarato responsabile per quella parte dei debiti. Per il periodo in cui KL era amministratore in carica vigeva tuttavia la presunzione che il mancato pagamento dei debiti d'imposta fosse imputabile alla sua evidente cattiva amministrazione. In forza della normativa dei Paesi Bassi, come descritta al precedente punto 2, egli non può confutare tale presunzione se non dimostra prima di non avere alcuna colpa riguardo alla mancata notifica dell'insolvenza. Non essendo KL in grado di farlo, il Gerechtshof ha dichiarato che il Belastingdienst lo ha giustamente dichiarato responsabile per un importo pari a EUR 92 394.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 4 KL ha fatto valere dinanzi al giudice del rinvio, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema, Paesi Bassi, in prosieguo: lo «Hoge Raad»), segnatamente, che la normativa dei Paesi Bassi in parola sarebbe contraria al principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione, il che è contestato dal resistente.

Breve esposizione della motivazione del rinvio

- 5 A questo riguardo lo Hoge Raad dichiara anzitutto che solo in caso di forza maggiore, o se ha fatto affidamento in buona fede sulla consulenza di un terzo, l'amministratore di una persona giuridica potrà dimostrare che non è a lui imputabile il fatto che la persona giuridica non abbia soddisfatto correttamente il suo obbligo di notifica. Si tratta di circostanze tanto eccezionali che nella stragrande maggioranza dei casi un amministratore non potrà fornire la prova richiesta. Di conseguenza, all'amministratore sarà consentito molto raramente di fornire la prova contraria per confutare la presunzione che sia imputabile alla sua evidente cattiva amministrazione la circostanza che la persona giuridica non ha pagato i suoi debiti d'imposta. Pertanto lo Hoge Raad ritiene che per un

amministratore che non abbia soddisfatto correttamente il suo obbligo di notifica sia in pratica estremamente difficoltoso sottrarsi alla responsabilità per i debiti d'imposta della società.

- 6 Quanto al principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione lo Hoge Raad rinvia alla sentenza della Corte di giustizia del 13 ottobre 2022, *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika»*, C-1/21, EU:C:2022:788 (in prosieguo: la «sentenza Direktor na Direktsia»). Al punto 73 di questa sentenza la Corte ha dichiarato anzitutto che, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Quindi, al punto 74 essa ha dichiarato che provvedimenti nazionali che danno luogo, de facto, ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva degli amministratori eccedono quanto è necessario per preservare i diritti dell'Erario. Far ricadere la responsabilità del pagamento dell'imposta su un soggetto diverso dal debitore di tale imposta, senza che possa sottrarvisi fornendo la prova di essere completamente estraneo alla condotta di detto debitore dell'imposta, deve, pertanto, essere ritenuto incompatibile con il principio di proporzionalità. A questo riguardo la Corte, al punto 76 della sentenza *Direktor na Direktsia*, rinvia al punto 36 della sua sentenza del 20 maggio 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, dove ha dichiarato che a uno Stato membro è consentito considerare un soggetto responsabile in solido per un debito d'imposta insoluto e di fondarsi al riguardo su presunzioni, purché queste ultime non siano formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo rovesciarle fornendo la prova contraria, pena il sorgere di un sistema di responsabilità oggettiva. Inoltre la Corte ha dichiarato che le circostanze, che: (i) un soggetto diverso dal debitore dell'imposta abbia agito in buona fede utilizzando tutta la diligenza di un operatore avveduto; (ii) abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere; e (iii) sia esclusa la sua partecipazione a un abuso o a un'evasione, costituiscono elementi da prendere in considerazione per accertare la possibilità di obbligare in solido tale soggetto a versare l'imposta dovuta.
- 7 Dalla citata giurisprudenza della Corte non si evince chiaramente se la nozione di «responsabilità oggettiva» riguardi anche una responsabilità che viene (di fatto) senz'altro presunta solo in una determinata categoria di casi, come la categoria degli amministratori di una persona giuridica che non abbia soddisfatto il suo obbligo di notifica. La questione è se l'applicazione di criteri per la delimitazione di una siffatta categoria (nel caso di specie, il criterio secondo cui la persona giuridica non ha soddisfatto il suo obbligo di notifica) comporti che la responsabilità ha comunque un carattere condizionato. Il soddisfacimento di tali criteri può infatti essere considerato come soddisfacimento di una condizione.
- 8 Se per contro si deve presumere che anche allorché la responsabilità viene limitata ad un determinato gruppo di persone si può configurare una responsabilità oggettiva, ciò è in linea di principio incompatibile con il principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione. Dalla sentenza *Direktor na*

Direktsia si evince che si configura in ogni caso violazione di tale principio in situazioni in cui colui che è ritenuto responsabile «è completamente estraneo alla condotta del debitore», e in cui i debiti d'imposta sono sorti da azioni di un terzo sulle quali il soggetto ritenuto responsabile «non ha alcuna influenza». Di un amministratore di una persona giuridica tuttavia non si può affermare che egli non abbia alcuna influenza sulla condotta di questa persona, o che egli sia completamente estraneo alla medesima. Occorre tuttavia chiedersi se questo sia sufficiente per poter concludere che una responsabilità in pratica quasi oggettiva dell'amministratore di una persona giuridica che non ha notificato - o lo ha fatto scorrettamente - la propria insolvenza sia compatibile con il principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione.

- 9 Secondo lo Hoge Raad nel caso di specie assume anche rilevanza che KL per un certo periodo, in qualità di ex amministratore, poteva sì confutare la presunzione della sua responsabilità per il debito d'imposta in questione, e secondo il Gerechtshof lo ha fatto con successo. Da questo si deve desumere che KL abbia agito in buona fede utilizzando tutta la diligenza di un operatore avveduto, che egli abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione a un abuso o a un'evasione. Si tratta di circostanze che, come si evince dal precedente punto 6, assumono rilevanza per stabilire se, nel rispetto del principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione, si possa presumere che l'interessato sia responsabile in solido per l'imposta dovuta da tale persona giuridica. Pertanto lo Hoge Raad si chiede se tali circostanze siano rilevanti per rispondere alla prima questione presentata alla Corte.
- 10 In considerazione di quanto precede non è certo se l'articolo 36, paragrafo 4, IW 1990 sia compatibile con il principio di proporzionalità sancito dal diritto dell'Unione. Per questo motivo lo Hoge Raad presenta alla Corte le questioni pregiudiziali precedentemente formulate.