Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

26 ottobre 2017 *

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Iscrizione nel registro dei soggetti passivi IVA – Normativa nazionale che impone la costituzione di una garanzia – Lotta contro l'evasione fiscale – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Libertà d'impresa – Principio di non discriminazione – Principio del ne bis in idem – Principio di irretroattività»

Nella causa C-534/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca), con decisione del 29 settembre 2016, pervenuta in cancelleria il 20 ottobre 2016, nel procedimento

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

contro

BB construct s. r. o.,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da E. Juhász, facente funzioni di presidente di sezione, K. Jürimäe (relatore) e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, da F. Imrecze, in qualità di agente;

– per la BB construct s. r. o., da P. Ondrášiková, advokátka;

– per il governo slovacco, da B. Ricziová, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Tokár, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: lo slovacco.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 273 della 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché della nozione di «libertà d'impresa», del principio della parità di trattamento, del principio del ne bis in idem e del principio della irretroattività dei reati e delle pene sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direzione finanziaria della Repubblica slovacca; in prosieguo: la «Direzione finanziaria») e la BB construct s.r.o. riguardo a una garanzia richiesta all'atto della registrazione di quest'ultima ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

Diritto slovacco

4 L'articolo 4, paragrafo 1, prima frase, della legge n. 222/2004, relativa all'imposta sul valore aggiunto, nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge relativa all'IVA»), prevede un obbligo di registrazione dei soggetti passivi nei seguenti termini:

«Il soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o costituito un centro di attività stabile nel territorio (…), e abbia conseguito un fatturato minimo di EUR 49 790 negli ultimi 12 mesi civili consecutivi, è tenuto a presentare, presso l'Amministrazione fiscale, una domanda di registrazione ai fini dell'imposta».

5 Nella versione citata dal giudice del rinvio, l'articolo 4c di detta legge, intitolato «Garanzia fiscale», prevede:

«(1) Il soggetto passivo che abbia presentato una domanda di registrazione ai fini dell'imposta ai sensi dell'articolo 4, paragrafi 1 e 2, è tenuto a garantire il pagamento dell'imposta versando una somma in contanti sul conto dell'Amministrazione fiscale oppure procurandosi una fideiussione bancaria incondizionata in favore dell'Amministrazione fiscale, per un periodo di 12 mesi, per l'importo richiesto, se

(…)

c) amministratore o socio di tale soggetto passivo è una persona fisica o giuridica che sia o sia stata amministratore o socio di un'altra persona giuridica
   1. che risulti avere o aver avuto alla data della sua cessazione arretrati d'imposta per un importo pari o superiore a EUR 1 000, maturati nel periodo in cui tale persona fisica o giuridica era suo amministratore o socio e ancora non saldati alla data del deposito della domanda di registrazione ai fini dell'imposta;

(…)

(2) L'Amministrazione fiscale fissa per il richiedente la registrazione di cui al paragrafo 1, con apposita decisione, l'ammontare della garanzia fiscale, non inferiore a EUR 1000 e non superiore a EUR 500 000. Nel determinare l'ammontare della garanzia fiscale l'Amministrazione fiscale prende in considerazione il rischio di insorgenza di arretrati fiscali in capo al soggetto passivo. Il richiedente la registrazione è tenuto a fornire la garanzia fiscale entro 20 giorni dalla notifica della decisione che impone la costituzione di una garanzia».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

6 Raggiunta la soglia di volume d'affari di EUR 49 790 al minimo, la BB construct ha chiesto di essere registrata ai fini IVA. Sul fondamento dell'articolo 4c, paragrafi 1 e 2, della legge relativa all'IVA, la Direzione finanziaria le ha imposto di costituire una garanzia per un periodo di 12 mesi. La garanzia ammontava a un importo di EUR 500 000 e doveva essere costituita nel termine di 20 giorni. La costituzione di una tale garanzia era giustificata, secondo la Direzione finanziaria, dagli arretrati IVA di un'altra società, con la quale l'amministratore ovvero il socio della BB construct aveva un nesso personale o patrimoniale.

7 La BB construct ha chiesto l'annullamento o la riduzione di detta garanzia dinanzi al Krajský súd v Bratislave (Corte regionale di Bratislava, Slovacchia). Risulta dal fascicolo a disposizione della Corte che detto giudice ha disposto l'annullamento della decisione che imponeva la costituzione della garanzia in parola e che la Direzione finanziaria ha impugnato tale sentenza dinanzi al Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca).

8 Quest'ultimo giudice precisa che la garanzia prevista all'articolo 4c della legge relativa all'IVA è stata istituita sul fondamento dell'articolo 273 della direttiva IVA, al fine di impedire evasione e elusioni fiscali. Il legislatore slovacco avrebbe cercato di incitare l'Amministrazione fiscale a far dipendere la registrazione ai fini IVA dall'obbligo di costituire detta garanzia. Una tale garanzia permetterebbe all'Amministrazione in parola di recuperare gli importi dovuti in caso di eventuali pagamenti inevasi del nuovo soggetto passivo, nel corso dell'esercizio successivo alla sua registrazione.

9 Secondo le indicazioni fornite dalla Direzione finanziaria dinanzi a detto giudice, in ogni caso, l'importo della garanzia prevista all'articolo 4c della legge relativa all'IVA è calcolato automaticamente, da un sistema informatizzato, senza che sia possibile adattarlo. Pertanto, ogni domanda riceverebbe un trattamento individuale e obiettivo.

10 La BB construct contesta, dinanzi al giudice del rinvio, l'importo della garanzia di cui trattasi nel procedimento principale. Esso sarebbe sproporzionato tenuto conto del suo volume d'affari, al punto da ledere la libertà d'impresa. Tale garanzia equivarrebbe, così, a una sanzione a carattere retroattivo, fondata su fatti passati.

11 Alla luce di tali argomenti, il giudice del rinvio s'interroga sulla compatibilità di detta garanzia con il diritto dell'Unione.

12 Esso rileva, in particolare, che il sistema attuato dal legislatore slovacco finisce col trattare differentemente il soggetto passivo che non rispetta l'obbligo di registrazione ai fini IVA, il quale è esposto a penalità fino a EUR 20 000, e il soggetto passivo che rispetti detto obbligo, il quale deve, in date circostanze, costituire una garanzia di importo compreso tra un minimo di EUR 1 000 e un massimo di EUR 500 000. Rileva altresì che i richiedenti che hanno debiti pregressi di natura non fiscale non sono soggetti a un tale obbligo di costituzione di garanzia.

13 Il medesimo giudice sottolinea peraltro che, tenuto conto dell'importanza di detta garanzia rispetto alle capacità finanziarie della società interessata, è lecito chiedersi se tale garanzia fiscale non costituisca una sanzione fiscale indiretta, ai sensi della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo.

14 In tali circostanze, il Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se possa ritenersi conforme all'obiettivo dell'articolo 273 della direttiva [relativa all'IVA], ossia alla lotta contro l'evasione dell'IVA, una procedura amministrativa nazionale nella quale il fatto che l'attuale organo statutario di una persona giuridica sia stato organo statutario di un'altra persona giuridica, debitrice di un debito fiscale non saldato, è considerato, ai sensi della normativa nazionale, motivo per imporre una garanzia fiscale di importo fino a EUR 500 000.

2) Se possa ritenersi che detta garanzia fiscale, di importo fino a EUR 500 000, quale quella che è stata imposta nel procedimento principale, non osti alla libertà d'impresa di cui all'articolo 16 [della Carta] né costringa indirettamente il soggetto passivo a dichiararsi insolvente, non sia discriminatoria ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 1, [della Carta] e, nell'ambito della riscossione dell'IVA, non infranga i principi del ne bis in idem e dell'irretroattività di cui all'articolo 49, paragrafi 1 e 3, della [Carta]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

15 Il governo slovacco e la Direzione finanziaria ritengono che le questioni sollevate non abbiano alcun nesso con il procedimento principale. Sottolineano, in sostanza, che il giudice del rinvio è investito di un'impugnazione nell'ambito della quale è chiamato a statuire non già sulla legittimità sostanziale della garanzia oggetto delle questioni, bensì e unicamente su aspetti formali, legati alla motivazione. Pertanto, secondo il governo slovacco, dette questioni, non pertinenti e ipotetiche, sono irricevibili.

16 Al riguardo, occorre ricordare che le questioni relative al diritto dell'Unione godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile solo qualora risulti manifestamente che la richiesta interpretazione del diritto dell'Unione non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza dell'8 settembre 2015, Taricco e a., C-105/14, EU:C:2015:555, punto 30 e giurisprudenza citata).

17 Nella specie, il giudice del rinvio ha precisato che la legittimità della procedura implicante l'imposizione della garanzia in causa dipende dalle risposte che occorre apportare alle questioni sollevate.

18 Non appare manifesto, pertanto, che tali questioni presentino carattere ipotetico o che manchino di relazione con la realtà o con l'oggetto del procedimento principale. Di conseguenza, dette questioni sono ricevibili.

Nel merito

19 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 273 della direttiva IVA, l'articolo 16, l'articolo 21, paragrafo 1, e l'articolo 49, paragrafi 1 e 3, della Carta o il principio del ne bis in idem, sancito all'articolo 50 della Carta, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che, all'atto della registrazione ai fini IVA di un soggetto passivo il cui amministratore era, anteriormente, amministratore o socio di un'altra persona giuridica, fiscalmente inadempiente, l'Amministrazione fiscale imponga a tale soggetto passivo la costituzione di una garanzia di importo fino a EUR 500 000.

20 Al riguardo, in primo luogo, occorre ricordare che l'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA specifica che gli Stati membri possono adottare le misure che ritengano necessarie ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, a condizione che tali misure non diano luogo, negli scambi tra gli Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

21 La Corte ha statuito che le disposizioni di cui all'articolo 273 della direttiva IVA, al di fuori dei limiti da esse fissati, non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere e conferiscono dunque agli Stati membri un margine discrezionale circa i mezzi idonei a raggiungere gli obiettivi di assicurare la riscossione integrale dell'IVA dovuta sul loro territorio e di evitare le evasioni (v., in tal senso, sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punto 43 e giurisprudenza citata).

22 Nella specie, risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale e dalle osservazioni presentate dinanzi alla Corte che la disposizione di legge controversa nel procedimento principale è stata stabilita ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni. Essa permette alla Direzione finanziaria di esigere da un nuovo soggetto passivo che presenti un rischio di non pagamento delle imposte la costituzione, per un periodo di 12 mesi, di una garanzia. L'importo di detta garanzia è determinato da un sistema informatizzato e si situa in una forchetta compresa tra EUR 1 000 e EUR 500 000.

23 Ne consegue che una disposizione di legge quale quella controversa nel procedimento principale è intesa a raggiungere gli obiettivi indicati all'articolo 273 della direttiva IVA e sembra idonea a raggiungerli nel caso di un rischio reale di non pagamento delle imposte.

24 Tuttavia, le misure che gli Stati membri hanno la facoltà di adottare, ai sensi dell'articolo 273 succitato, al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare le evasioni, non devono eccedere quanto necessario a raggiungere simili obiettivi e non possono rimettere in discussione la neutralità dell'IVA (sentenze del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punto 49 e giurisprudenza citata, e del 5 ottobre 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punto 44 e giurisprudenza citata).

25 Spetta al giudice del rinvio valutare la compatibilità dell'applicazione di detta disposizione di legge con le condizioni esposte al punto precedente, tenendo conto dell'insieme delle circostanze della controversia oggetto del procedimento principale. Conformemente a una sua giurisprudenza costante, la Corte può nondimeno fornire a tale giudice ogni indicazione utile a risolvere la controversia di cui è investito (v., in tal senso, sentenze del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 36 e giurisprudenza citata, e del 5 ottobre 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punto 46).

26 Per prima cosa, quanto al principio di proporzionalità, occorre rilevare, da un lato, che, ai fini dell'applicazione della disposizione di legge controversa, il rischio di non pagamento è calcolato da un sistema informatizzato che genera in modo automatico l'importo della garanzia richiesta al soggetto passivo interessato, senza che tale soggetto passivo risulti in condizione di conoscere i dati utilizzati dall'Amministrazione fiscale per effettuare il suo calcolo e senza che sia possibile adattare l'importo ottenuto in funzione delle informazioni fornite, se del caso, dal soggetto passivo medesimo.

27 L'obbligo di costituire una garanzia potrebbe pertanto condurre, in determinate ipotesi, a un risultato eccedente quanto necessario ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni (v., per analogia, sentenza del 10 luglio 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punto 24 e giurisprudenza citata).

28 D'altro lato, risulta dagli elementi del fascicolo a disposizione della Corte che l'importo della garanzia richiesta può elevarsi, come nella controversia oggetto del procedimento principale, a EUR 500 000, ovvero alla soglia massima prevista. Al riguardo si deve rilevare che il principio di proporzionalità esige che l'importo della garanzia sia in correlazione con il rischio di pagamenti inevasi futuri e con l'importo dei debiti fiscali anteriori. Inoltre, deve parimenti tenersi conto tanto del ruolo che assume il socio o l'amministratore della persona giuridica con arretrati fiscali nella costituzione e gestione della persona giuridica alla quale la garanzia è richiesta, quanto del ruolo che questi ha assunto nella costituzione e gestione della persona giuridica anteriore di cui era socio o amministratore.

29 Per seconda cosa, quanto al principio di neutralità fiscale, che è la traduzione da parte del legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale della parità di trattamento, occorre constatare che i soggetti passivi che non rispettano i loro obblighi fiscali, segnatamente l'obbligo di registrazione, non versano in una situazione analoga a quella dei soggetti passivi che rispettano detto obbligo di registrazione (v., per analogia, sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punto 49). Pertanto il principio di neutralità fiscale non può essere interpretato come ostante all'obbligo di costituzione di una garanzia quale quella di cui trattasi nel procedimento principale.

30 Occorre rilevare, in secondo luogo, che il giudice del rinvio interpella la Corte sull'interpretazione che occorre dare altresì, in circostanze quali quelle della controversia oggetto del procedimento principale, dell'articolo 49, paragrafi 1 e 3, della Carta, del principio del ne bis in idem, sancito all'articolo 50 della Carta, della nozione di «libertà d'impresa», di cui all'articolo 16 della Carta, e del principio della parità di trattamento, sancito all'articolo 21 della Carta.

31 Al riguardo, è opportuno ricordare che l'articolo 49 della Carta consacra i principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene, secondo i quali, in particolare, nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale, e che, in base al principio del ne bis in idem, enunciato all'articolo 50 della Carta, nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale sia già stato assolto o condannato nell'Unione europea a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge. L'applicazione di tale principio presuppone che le misure che siano state già adottate nei confronti di una persona con una decisione divenuta definitiva rivestano carattere penale (sentenza del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 33).

32 Orbene, la condizione di costituire una garanzia, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, non persegue una finalità repressiva, in quanto è pacifico che la persona giuridica che chiede di essere registrata non ha commesso alcun reato e che lo scopo della disposizione considerata consiste nell'assicurare l'esatta riscossione dell'IVA in avvenire. La mera circostanza, messa in evidenza dal giudice del rinvio, che, in ragione del suo importo, la costituzione di una tale garanzia può rappresentare un onere pesantissimo per la persona giuridica di nuova costituzione non permette, nel caso, di considerare detta garanzia come una sanzione penale ai fini dell'applicazione degli articoli 49 e 50 della Carta.

33 Come già lo hanno considerato la Direzione finanziaria, il governo slovacco e la Commissione europea, deve pertanto essere considerato che gli articoli 49 e 50 della Carta non sono applicabili nella controversia oggetto del procedimento principale.

34 Quanto alla libertà d'impresa, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 16 della Carta, tale libertà è riconosciuta conformemente al diritto dell'Unione e alle legislazioni e prassi nazionali.

35 La protezione conferita da detto articolo 16 comporta la libertà di esercitare un'attività economica o commerciale, la libertà contrattuale e la libera concorrenza (sentenza del 22 gennaio 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punto 42).

36 Conformemente alla giurisprudenza della Corte, la libertà d'impresa non costituisce una prerogativa assoluta. Essa può essere soggetta a un ampio ventaglio di interventi dei poteri pubblici suscettibili di stabilire, nell'interesse generale, limiti all'esercizio dell'attività economica (sentenza del 17 ottobre 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punto 28; v. anche, in tal senso, sentenza del 22 gennaio 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punti 45 e 46).

37 Ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, qualsiasi limitazione all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla Carta deve essere prevista per legge, deve rispettarne il contenuto essenziale e deve, nel rispetto del principio di proporzionalità, essere necessaria e rispondere effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.

38 Nella specie, risulta dagli elementi del fascicolo a disposizione della Corte che la condizione di costituire la garanzia di cui trattasi nel procedimento principale fa gravare sul soggetto passivo una costrizione che lo limita nel libero impiego delle proprie risorse finanziarie e, pertanto, integra una lesione della sua libertà d'impresa.

39 È pacifico che tale garanzia è prevista dalla legge relativa all'IVA e che è giustificata dagli obiettivi legittimi di assicurare l'esatta riscossione di detta imposta e di evitare le evasioni.

40 Tuttavia, il giudice del rinvio precisa che detta garanzia si eleva a EUR 500 000 e che rischia, per il suo ammontare, di costringere la BB construct a dichiararsi in stato di insolvenza.

41 Orbene, si deve considerare che la costituzione di una garanzia che, per l'importanza del suo ammontare, privi, senza giustificazione, la società interessata delle sue risorse fin dalla creazione e le impedisca di sviluppare le sue attività economiche, pregiudicherebbe con manifesta sproporzione la libertà d'impresa.

42 È nondimeno il giudice del rinvio a dover determinare, tenuto conto di tutti gli elementi esposti ai punti da 26 a 28 della presente sentenza, se la costituzione di una garanzia di EUR 500 000 ecceda, nelle circostanze della controversia oggetto del procedimento principale, quanto necessario a raggiungere l'obiettivo di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni.

43 Quanto al principio della parità di trattamento, esso impone che situazioni analoghe non siano trattate in modo dissimile e che situazioni diverse non siano trattate nello stesso modo, a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato. Gli elementi che caratterizzano situazioni diverse nonché la comparabilità di queste ultime devono, in particolare, essere determinati e valutati alla luce dell'oggetto delle disposizioni in esame e dello scopo delle stesse, fermo restando che devono essere presi in considerazione, a tale fine, i principi e gli obiettivi del settore cui si riferisce l'atto considerato (sentenze del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e a., C-127/07, EU:C:2008:728, punti 23 e 26, nonché del 7 marzo 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punti 41 e 42).

44 Nella specie, come è stato rilevato al punto 22 della presente sentenza, la misura nazionale controversa nel procedimento principale è destinata ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni instaurando una garanzia a carico dei soggetti passivi tenuti alla registrazione ai fini IVA e il cui amministratore o socio sia stato amministratore o socio di un'altra persona giuridica con arretrati fiscali di importo minimo, alla data della sua cessazione, pari a EUR 1 000.

45 Proprio per raggiungere tali obiettivi, secondo la disposizione di legge controversa nel procedimento principale, nuovi soggetti passivi possono essere assoggettati a un obbligo di costituire una garanzia, perché essi presentano un rischio di non pagamento delle imposte a motivo dei rapporti che intrattengono con un'altra persona giuridica avente, dal canto suo, arretrati d'imposta.

46 Di conseguenza, si deve constatare che tali soggetti passivi versano in una situazione differente da quella dei soggetti passivi che abbiano debiti diversi dai debiti fiscali, ragion per cui possono essere trattati in altra maniera.

47 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate come segue:

– l'articolo 273 della direttiva IVA e l'articolo 16 della Carta devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che, all'atto della registrazione ai fini IVA di un soggetto passivo il cui amministratore era, anteriormente, amministratore o socio di un'altra persona giuridica, fiscalmente inadempiente, l'Amministrazione fiscale imponga a tale soggetto passivo la costituzione di una garanzia di importo fino a EUR 500 000, sempre che la garanzia richiesta a detto soggetto passivo non ecceda quanto necessario per raggiungere gli obiettivi previsti all'articolo 273 succitato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare;

– il principio della parità di trattamento deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che l'Amministrazione fiscale esiga da un nuovo soggetto passivo, all'atto della sua registrazione ai fini IVA, che costituisca, a motivo dei suoi rapporti con un'altra persona giuridica, con arretrati d'imposta, una tale garanzia.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Nona Sezione) dichiara:

1) L'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e l'articolo 16 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che, all'atto della registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di un soggetto passivo il cui amministratore era, anteriormente, amministratore o socio di un'altra persona giuridica, fiscalmente inadempiente, l'Amministrazione fiscale imponga a tale soggetto passivo la costituzione di una garanzia di importo fino a EUR 500 000, sempre che la garanzia richiesta a detto soggetto passivo non ecceda quanto necessario per raggiungere gli obiettivi previsti all'articolo 273 succitato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

2) **Il principio della parità di trattamento deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che l'Amministrazione fiscale esiga da un nuovo soggetto passivo, all'atto della sua registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, che costituisca, a motivo dei suoi rapporti con un'altra persona giuridica, con arretrati d'imposta, una tale garanzia.**

Firme