

Causa C-277/24 [Adjak]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:**

22 aprile 2024

Giudice del rinvio:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

25 gennaio 2024

Parte ricorrente:

M. B.

Parte resistente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Oggetto del procedimento principale

Istanza presentata da un ex membro del consiglio di amministrazione di una società a responsabilità limitata per poter partecipare al procedimento avente ad oggetto l'accertamento dell'obbligazione IVA della società

Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, direttiva IVA; articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

Se gli articoli 205 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU dell'11 dicembre 2006, L 347, pag. 1, come modificata), in combinato disposto

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

con l'articolo 2 (Stato del diritto, rispetto dei diritti dell'Uomo) del Trattato sull'Unione europea (GU del 7 giugno 2016, C 202, pag. 13), nonché con l'articolo 17 (diritto di proprietà), l'articolo 41 (diritto alla buona amministrazione) nonché l'articolo 47 (diritto ad un ricorso effettivo e diritto alla tutela giurisdizionale) della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (GU del 7 giugno 2016, C 202, pag. 389), e i seguenti principi garantiti dal diritto dell'Unione europea: principio di proporzionalità, diritto al giusto processo e diritto di difesa, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale e a una prassi nazionale, basata su tale normativa, ai sensi delle quali ad una persona fisica (membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica), che può essere chiamata a rispondere, in via solidale, con tutto il suo patrimonio personale, delle obbligazioni tributarie in materia di IVA di tale persona giuridica, viene negato il diritto di partecipare attivamente al procedimento avente ad oggetto la determinazione, con decisione definitiva dell'autorità tributaria, dell'obbligazione tributaria della persona giuridica, allorché in un procedimento separato, volto ad accertare la responsabilità solidale della persona fisica in questione per le suddette obbligazioni tributarie in materia di IVA della persona giuridica, tale persona fisica viene privata di un mezzo adeguato per contestare efficacemente gli accertamenti e le valutazioni effettuati in precedenza quanto all'esistenza o all'importo dell'obbligazione tributaria della persona giuridica, contenuti in una decisione definitiva dell'autorità tributaria, precedentemente adottata senza la partecipazione di tale persona fisica, decisione che, di conseguenza, costituisce un precedente in tale procedimento ai sensi di una disposizione nazionale confermata dalla prassi nazionale.

Disposizioni rilevanti del diritto dell'Unione

TUE: articolo 2

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»): articolo 17, paragrafo 1, articolo 41, paragrafo 1, articolo 47

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, (in prosieguo: la «direttiva IVA»): articoli 205 e 273

Disposizioni rilevanti del diritto nazionale

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Costituzione della Repubblica di Polonia del 2 aprile 1997)

ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (legge del 29 agosto 1997 recante il codice tributario, Polonia; in prosieguo: il «codice tributario»):

articolo 107 - determina i presupposti della responsabilità solidale di soggetti terzi, con tutto il loro patrimonio, per i debiti tributari di un soggetto passivo

articolo 116 – determina i presupposti della responsabilità solidale, in particolare dei membri del consiglio di amministrazione di una società

articolo 133 – stabilisce chi può essere parte di un procedimento tributario

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

La ricorrente M. B., con istanza del 22 agosto 2022 ha chiesto al naczelnik urzędu skarbowego [direttore dell'ufficio tributi (in prosieguo: l'«autorità di prima istanza»)] di poter intervenire come parte nel procedimento tributario pendente nei confronti della B. sp. z o.o. (in prosieguo: la «società»), avente ad oggetto la verifica delle dichiarazioni della società in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) presentate nel periodo da giugno a ottobre 2016 e di aver accesso agli atti del procedimento in questione, motivando la richiesta con il fatto di essere stata presidente del consiglio di amministrazione della società tra il 2014 e il 2018 e di avere la massima conoscenza dell'attività della società nel periodo oggetto del procedimento.

L'autorità di primo grado ha respinto con sua decisione la richiesta della ricorrente, indicando che dalle disposizioni del codice tributario risulta che solo un curatore può sostituire una parte nella «gestione dei suoi affari» nel caso in cui questa sia incapace di compiere atti giuridici a causa dell'insussistenza dei suoi organi (come avveniva nel caso in questione) e che il diritto di accedere agli atti è concesso solo alla parte.

La ricorrente ha presentato un reclamo contro tale decisione, a seguito del quale il dyrektor izby administracji skarbowej [direttore dell'amministrazione tributaria (di seguito: l'«autorità di seconda istanza»)] ha annullato integralmente la decisione e ha archiviato il procedimento in questione. L'autorità di seconda istanza ha indicato che sull'attribuzione ad un determinato soggetto della qualifica di parte in un procedimento tributario decide l'autorità tributaria, la quale è competente a valutare autonomamente e obiettivamente se la persona che presenta la richiesta abbia effettivamente la legittimazione processuale. Secondo l'autorità di seconda istanza, la ricorrente non rientra in nessuna delle categorie di soggetti elencate nell'articolo 133 del codice tributario. Pertanto, l'autorità di seconda istanza ha ritenuto che non vi fosse alcuna base giuridica su cui l'autorità di prima istanza potesse emettere la decisione impugnata.

La ricorrente ha presentato ricorso davanti al wojewódzki sąd administracyjny (tribunale amministrativo regionale; il giudice del rinvio) motivando di essere stata l'unico membro del consiglio di amministrazione della società durante il periodo al quale si riferisce il procedimento. Per questo motivo ha la massima conoscenza dell'oggetto delle attività della società e tale conoscenza è determinante ai fini del procedimento in questione. L'autorità di prima istanza ha disposto che era sufficiente interrogarla in qualità di testimone. Tuttavia, tale audizione ha avuto luogo solo una volta, 2-3 anni prima, mentre il procedimento è ancora in corso e vengono raccolte delle prove, per cui un'unica audizione non è

sufficiente. Inoltre, secondo il codice tributario, gli eventuali crediti insoddisfatti si ripercuotono sulla ricorrente in quanto persona fisica ed è proprio questo il motivo che giustificava la sua richiesta.

Breve motivazione del rinvio

- 1 Per effetto dell'attuale prassi nazionale, basata sul codice tributario, nei procedimenti tributari in materia di IVA nei quali è parte una persona giuridica come una società (soggetto passivo dell'IVA), quest'ultima è l'unica parte in causa. Persone come la ricorrente (ex membro del consiglio di amministrazione della società), nonostante siano responsabili in solido dei debiti tributari della società (articolo 116 del codice tributario), anche a titolo di IVA, non hanno lo status di parte in tale procedimento, dal quale deriva una serie di garanzie procedurali di partecipazione attiva al procedimento, tra cui il diritto di presentare ricorsi avverso le decisioni delle autorità tributarie.
- 2 In base alla prassi nazionale, per decidere sulla responsabilità solidale di un membro del consiglio di amministrazione, vi sono due tipi di procedimenti: 1) il procedimento di accertamento - che determina l'importo dell'obbligazione tributaria della società, in cui è parte solo la società (soggetto passivo IVA); 2) il procedimento sulla responsabilità di natura tributaria di soggetti terzi (compreso un ex membro del consiglio di amministrazione) quando la società (soggetto passivo) non adempie le proprie obbligazioni tributarie. Nel secondo procedimento la parte è l'ex membro del consiglio di amministrazione della società. Tuttavia, l'oggetto di tale secondo procedimento non è più l'importo dell'IVA. Il procedimento relativo alla responsabilità solidale dell'ex membro del consiglio di amministrazione della società per le obbligazioni IVA della società stessa viene quindi condotto sulla base di una precedente decisione tributaria emessa in un procedimento di accertamento, in cui era parte solo la società. Tale decisione può quindi essere considerata come un precedente in un procedimento riguardante l'ex membro del consiglio di amministrazione della società. Infatti, le disposizioni del codice tributario e la prassi nazionale non consentono all'ex membro del consiglio di amministrazione di contestare l'importo dell'obbligazione tributaria della società, soggetto passivo, nel corso del procedimento separato (successivo), avente ad oggetto la responsabilità di un soggetto terzo. Nel corso del procedimento avente ad oggetto la responsabilità solidale di un membro del consiglio di amministrazione viene accertata soltanto la sussistenza dei presupposti di tale responsabilità, che giustificano il trasferimento dei debiti tributari accertati con la precedente decisione dell'autorità tributaria. L'adozione della tesi che un ex membro del consiglio di amministrazione di una società non abbia lo status di parte nel procedimento di accertamento a carico della società ha anche l'effetto di privare tale persona del diritto di promuovere efficacemente un procedimento straordinario (revocazione, annullamento straordinario della decisione).

- 3 Ai fini del formarsi della prassi nazionale in esame riguardante l'applicazione dell'articolo 133, paragrafo 1, del codice tributario, hanno avuto ruolo fondamentale la sentenza del Trybunał Konstytucyjny (Corte costituzionale, Polonia), con la quale è stato stabilito che tale disposizione non è in contrasto con la Costituzione, nonché la giurisprudenza dei tribunali amministrativi conforme a tale sentenza, che peraltro esisteva anche prima che la suddetta sentenza fosse emessa (ad esempio, le sentenze che accoglievano la tesi che un membro del consiglio di amministrazione di una società a responsabilità limitata non è parte del procedimento riguardante i debiti tributari della società, compresi i debiti in materia di IVA).
- 4 Dall'articolo 273 della direttiva IVA si evince che gli Stati membri possono imporre altri obblighi che ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA. Configura una disposizione di questo tipo la responsabilità solidale di soggetti terzi per debiti tributari della società, prevista dalla legge polacca e applicabile all'IVA.
- 5 Il meccanismo che prevede la responsabilità solidale dell'ex membro del consiglio di amministrazione di una società per i debiti tributari di quest'ultima contribuisce ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA o a combattere l'evasione fiscale ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, conformemente all'obbligo previsto dall'articolo 325, paragrafo 1, TFUE. Tale affermazione non può essere messa in discussione dal fatto che le persone considerate responsabili in solido in base a siffatto meccanismo non siano esse stesse soggetti passivi di IVA. Il punto cruciale della controversia riguarda, tuttavia, le garanzie procedurali che dovrebbero essere concesse a tali persone in relazione al loro potenziale obbligo di soddisfare con il proprio patrimonio personale le obbligazioni in materia di IVA a carico della società. Inoltre, l'articolo 273 della direttiva IVA lascia agli Stati membri la facoltà di scegliere le misure da adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione fiscale.
- 6 Peraltro, ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA, nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA. Mentre l'articolo 193 della direttiva IVA sancisce il principio generale secondo il quale l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile, d'altro canto nel suo contenuto esso specifica che altre persone possono o devono essere tenute al pagamento di tale imposta nelle situazioni di cui agli articoli da 194 a 199b e 202 della stessa direttiva. Dal contesto costituito dagli articoli da 193 a 205 della direttiva IVA risulta che l'articolo 205 della medesima direttiva fa parte di un insieme di disposizioni il cui scopo è quello di individuare un soggetto obbligato a pagare l'IVA a seconda delle diverse situazioni. Pertanto, tali disposizioni mirano a garantire all'erario la effettiva riscossione dell'IVA presso la persona più appropriata in una determinata situazione.

- 7 Nella sentenza del 13 ottobre 2022, Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (C-1/21, EU:C:2022:788), la Corte ha stabilito che l'articolo 273 della direttiva IVA e il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale che prevede un meccanismo di responsabilità solidale per i debiti IVA di una persona giuridica, tra l'altro nelle seguenti circostanze:
- la persona ritenuta responsabile in solido è amministratore della persona giuridica o membro di un organo amministrativo della stessa;
 - tale responsabilità solidale scatta solo in subordine, quando si rivela impossibile recuperare dalla persona giuridica gli importi IVA dovuti.
- 8 Nella medesima sentenza la Corte ha stabilito che l'articolo 273 della direttiva IVA e il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale che prevede un meccanismo di responsabilità solidale, che si estende agli interessi moratori dovuti dalla persona giuridica per il mancato pagamento dell'IVA entro i termini imperativi stabiliti dalle disposizioni di tale direttiva a causa degli atti compiuti in malafede dalla persona designata come responsabile in solido.
- 9 Applicando la sopra esposta interpretazione della direttiva IVA ai fatti del caso di specie, si dovrebbe affermare che, nell'ipotesi in cui l'autorità tributaria intenda accertare, nell'ambito di un procedimento di accertamento dell'IVA nei confronti di una società, fatti come l'esistenza e l'importo di tale obbligazione tributaria, già in tale fase di accertamento dovrebbe essere attribuito al membro del consiglio di amministrazione (o all'ex membro del consiglio di amministrazione) lo status di parte in causa. In caso contrario, l'autorità tributaria potrebbe giungere a conclusioni caratterizzate da arbitrarietà, impossibili da contestare nella fase successiva del procedimento.
- 10 Nel diritto dell'Unione, il diritto di proprietà è tutelato in particolare dall'articolo 17 della Carta. Una riduzione del diritto di proprietà (riduzione del «patrimonio») per effetto di tributi e imposte pubbliche può avvenire solo in base alla legge. Tenuto conto della sopra indicata portata della tutela giuridica del diritto di proprietà (patrimonio) in base al diritto dell'Unione e al diritto internazionale, è necessario esaminare tale questione attraverso il prisma delle misure di protezione derivanti dall'articolo 13 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (di seguito: la «CEDU»), il quale prevede che ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella Convenzione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un'autorità statale competente, anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono nell'esercizio delle loro funzioni ufficiali.
- 11 A sua volta, l'articolo 41 della Carta sancisce il diritto a una buona amministrazione, che riflette un principio generale del diritto dell'Unione (sentenza dell'8 maggio 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, punto 49). La

realizzazione di tale diritto comprende, in particolare, il diritto di essere ascoltato, che non può essere trattato in modo meramente formale, ma deve garantire che le autorità tributarie trattino il soggetto ascoltato nel rispetto dei suoi interessi.

- 12 Occorre poi evidenziare che il principio della tutela giurisdizionale effettiva costituisce un principio generale di diritto dell'Unione che deriva dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, tutelato dagli artt. 6 e 13 della CEDU e confermato anche dall'articolo 47 della Carta [sentenza del 13 marzo 2007, Unibet (London) Ltd e Unibet (International) Ltd/Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163]. Il principio della tutela giuridica effettiva è più ampio di quello della tutela giurisdizionale effettiva, in quanto il primo comprende anche la tutela nei procedimenti dinanzi alle autorità amministrative, mentre il secondo riguarda la tutela garantita dagli organi giurisdizionali. Dall'articolo 47 della Carta discende, in particolare, il diritto a un ricorso effettivo, che comprende il diritto di adire un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. La Corte europea dei diritti dell'uomo ha più volte evidenziato che l'articolo 13 della CEDU impone agli ordinamenti giuridici nazionali di fornire rimedi effettivi (mezzi di impugnazione). Una misura nazionale che rientra nell'autonomia procedurale degli Stati membri non deve rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio pratico dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (sentenze: del 15 aprile 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punto 17; del 17 novembre 1998, Aprile, C-228/96 e C-228/96, EU:C:1998:544, punto 18).
- 13 Il diritto di difesa è considerato un principio fondamentale del diritto dell'Unione, che garantisce la possibilità di esporre in modo efficace la propria posizione prima che venga adottata una decisione che potrebbe pregiudicare gli interessi della persona interessata. Al contempo, in forza del principio di leale cooperazione enunciato dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, spetta ai giudici nazionali garantire la tutela giurisdizionale dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'Unione, mentre l'articolo 19, paragrafo 1, TUE impone agli Stati membri di stabilire i rimedi giurisdizionali necessari per garantire una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione (v. sentenze: dell'8 novembre 2016, Lesoochránárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, punto 50; nonché del 9 febbraio 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, punto 30 e giurisprudenza ivi richiamata). Il principio della tutela giurisdizionale effettiva spettante ai titolari di diritti derivanti dal diritto dell'Unione si compone di vari elementi, tra cui, in particolare, il diritto di difesa, il principio della parità delle armi, il diritto di accesso a un giudice e il diritto di ottenere consulenza, assistenza e rappresentanza legale (sentenze del 6 novembre 2012, Otis e a., C-99/11, EU:C:2012:684, punto 48). Il diritto di essere ascoltato in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante del rispetto dei diritti di difesa e garantisce ad ogni persona di esporre, in modo utile ed efficace, la propria posizione durante un procedimento amministrativo e prima che nei suoi confronti venga adottato un qualsiasi provvedimento che potrebbe recarle un pregiudizio (sentenze: dell'11 dicembre 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, punti 34 e 36; del 9 febbraio 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, punti 25 e 31). I diritti fondamentali, quale il rispetto dei diritti di difesa, comprensivo del diritto di essere ascoltato, non si

configurano come prerogative assolute, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente agli obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti (v. sentenze simili: del 10 settembre 2013, G. e R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punto 33; dell'11 dicembre 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, punto 43; nonché del 7 luglio 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, punto 37). L'esistenza di una violazione dei diritti di difesa e del diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva deve essere, invece, valutata in funzione delle circostanze specifiche di ciascuna fattispecie e segnatamente della natura dell'atto in oggetto, del contesto in cui è stato adottato e delle norme giuridiche che disciplinano la materia in esame (v. sentenze: del 18 luglio 2013, Commissione e a./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P e C-595/10 P, EU:C:2013:518, punto 102; del 9 febbraio 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, punto 33).

- 14 Il diritto di esaminare gli elementi di prova comprende gli elementi di prova raccolti dall'autorità amministrativa nel corso del procedimento nonché il materiale utilizzato nei procedimenti connessi, ad esempio penali o amministrativi, qualora l'amministrazione intenda fondare la propria decisione su elementi di prova ottenuti in tali procedimenti. Al destinatario della decisione deve essere data la possibilità di fare valere le proprie osservazioni su tali prove prima che la decisione venga emessa. Una violazione del diritto di difesa non viene sanata dalla messa a disposizione di tali prove, nella fase del procedimento giurisdizionale, dopo l'emissione della decisione (v. sentenze del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, punti 52 e 57). Il diritto alla piena conoscenza degli elementi di prova viene collegato dalla giurisprudenza della Corte al principio della «parità delle armi». Tale principio, costituente parte integrante del principio della tutela giurisdizionale effettiva, deriva dal diritto a un processo equo e garantisce alle parti la parità di trattamento davanti al giudice. Una limitazione al diritto di una parte di conoscere tutti gli elementi di prova può invece essere giustificata dalla necessità di tutelare gli interessi legittimi di altri partecipanti al procedimento o di proteggere informazioni riservate. Tuttavia, in questo caso, per garantire l'efficacia del rimedio, il giudice deve disporre delle informazioni necessarie, comprese le informazioni riservate e i segreti aziendali, per decidere con cognizione di causa se tali informazioni possono essere comunicate, e dovrebbe analizzare tutte le circostanze di fatto e di diritto pertinenti (sentenza del 7 settembre 2021, UAB «Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras»/UAB «Ecoservice Klaipėda» e a., C-927/19, EU:C:2021:700, punti 129 e 135).
- 15 Anche la situazione processuale del singolo deve essere strutturata tenuto conto del principio di proporzionalità, che esige che gli strumenti istituiti da una disposizione di diritto dell'Unione siano idonei a realizzare i legittimi obiettivi perseguiti dalla normativa di cui trattasi e non vadano oltre quanto è necessario per raggiungerli (sentenza dell'8 giugno 2010, Vodafone e a., C-58/08,

EU:C:2010:321, punto 51). Il principio di proporzionalità richiede un equilibrio tra interessi concorrenti e un giusto bilanciamento tra, da un lato, le esigenze del generale interesse pubblico e, dall'altro, le esigenze di protezione dei diritti fondamentali dell'individuo (v. sentenza CEDU del 26 aprile 1991 nella causa *Ezelin contro Francia*, 11800/85, punto 52). In conformità al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa di diritto dell'Unione di riferimento (v. sentenze: del 18 dicembre 1997, *Molenheide e a.*, C- 286/94, C-340/95, C-401/95 nonché C-47/96, EU:C:1997:623, punto 46; del 27 settembre 2007, *Teleos e a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, punto 52). Così, 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 (v. citata sentenza *Molenheide e a.*, punto 47 nonché sentenza dell'11 maggio 2006, *Federation of Technological Industries e a.*, C-384/04, EU:C:2006:309, punto 30; nonché sentenza del 21 febbraio 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG/Finanzamt Malchin*, C-271/06, EU:C:2008:105, punti 18 e 19). Il principio di proporzionalità esige che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si ricorra alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non siano sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti, come la corretta riscossione dell'IVA (v. sentenza del 12 luglio 2001 r., *Jippes e a.* C-189/01, EU:C:2001:420, punto 81).

- 16 Si dovrebbe quindi concludere che la situazione creata dalla legislazione e dalla prassi nazionale, in cui la ricorrente viene privata del diritto di partecipare attivamente al procedimento tributario volto a determinare l'obbligazione a titolo di IVA della società (soggetto passivo IVA), per la quale la ricorrente potrebbe essere chiamata a rispondere in solido con il suo patrimonio personale, solleva fondati dubbi. Innanzitutto, tali dubbi sorgono in ordine al mancato rispetto degli standard desumibili dall'articolo 2 TUE, in particolare sotto l'aspetto dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani (articolo 17 della Carta). Una persona che viene privata del diritto di partecipare a un procedimento riguardante, in ultima istanza, il suo patrimonio viene di fatto privata del diritto all'autodeterminazione mentre sulla sfera del suo patrimonio decide autoritativamente un'autorità tributaria. Ulteriori dubbi sorgono in ordine alla mancata concessione all'ex membro del consiglio di amministrazione di una società (soggetto passivo IVA) di un rimedio efficace e adeguato per contestare l'esistenza e l'importo dell'obbligazione a titolo di IVA (a causa della mancanza dello status di parte nel procedimento relativo all'esistenza e all'importo dell'obbligazione). La parte viene quindi privata del diritto a un equo processo nella sua causa personale, in quanto gli accertati importi e la base dell'obbligazione tributaria della società, stabiliti in virtù di una decisione definitiva emessa senza la partecipazione di un terzo, diventano successivamente l'obbligazione di quest'ultimo, il quale, tuttavia, non dispone di un rimedio giuridico adeguato ed efficace per contestare l'accertamento delle autorità tributarie che si sono pronunciate sull'esistenza e sull'importo dell'obbligazione IVA nei confronti della società. Le cause di esonero di cui all'articolo 116 del codice tributario offrono alcune possibilità di liberarsi dalla

responsabilità solidale per le obbligazioni della società, ma non consentono di contestare l'esistenza o l'importo del debito tributario della società. Di conseguenza, al singolo non viene concesso un vero e proprio diritto di difendere i propri diritti. Inoltre, si devono sollevare dubbi sul fatto che l'ex membro del consiglio di amministrazione di una società (soggetto passivo IVA) viene privato del diritto di tutelare la sua proprietà. I procedimenti di accertamento, condotti senza la partecipazione di una determinata persona, incidono immediatamente e direttamente sulla sfera dei suoi diritti, compreso il suo patrimonio. Dubbi sorgono per il fatto che all'ex membro del consiglio di amministrazione di una società (soggetto passivo IVA) non viene assicurato il diritto ad una buona amministrazione, il che implica il diritto della ricorrente ad instaurare un procedimento dinanzi a un tribunale avente ad oggetto il merito della causa tributaria. L'assenza dello status di parte nel procedimento tributario preclude la possibilità di un successivo ricorso davanti a un tribunale amministrativo avverso la decisione che accerta nei confronti della società l'importo dell'obbligazione tributaria a titolo di IVA. Ciò solleva dubbi dal punto di vista del mancato rispetto dei diritti di difesa della ricorrente. Per difesa qui si intende il diritto di contestare l'esistenza e l'importo dell'obbligazione fatta valere nei confronti della ricorrente. Inoltre, la ricorrente non ha la possibilità di conoscere in modo continuativo le prove raccolte dall'autorità tributaria. In tale fase, la ricorrente viene privata, altresì, dell'iniziativa probatoria e del diritto di partecipare, ad esempio, all'esame dei testimoni. È quindi discutibile che questo stato di cose consenta di affermare che la «parità delle armi» tra la ricorrente e l'autorità tributaria sia garantita. Qui, a sua volta, sorgono dubbi in ordine al rispetto del principio di proporzionalità, poiché nel caso di specie è necessario un bilanciamento tra l'interesse pubblico - che indubbiamente esiste in un procedimento volto a determinare l'obbligazione a titolo di IVA di una società - e l'interesse del singolo che, in ultima analisi, potrebbe essere chiamato a rispondere dei debiti della società con il proprio patrimonio personale. Il giudice del rinvio dubita quindi che sia conforme al principio di proporzionalità strutturare la posizione processuale di un terzo, che potrebbe essere ritenuto responsabile delle obbligazioni a titolo di IVA della società, in modo tale che tale persona non abbia la possibilità di contestare efficacemente l'importo del debito tributario per il quale deve rispondere in solido con la società. Allo stesso modo, sorgono anche dubbi sul fatto che un ex membro del consiglio di amministrazione di una società (soggetto passivo IVA) venga privato del diritto di essere ascoltato, poiché le sue argomentazioni non saranno esaminate.

- 17 In tale contesto assume rilievo anche la tesi espressa dalla Corte nella summenzionata sentenza del 16 ottobre 2019, nella causa C-189/18, secondo la quale la direttiva IVA, il principio del rispetto del diritto alla difesa nonché l'articolo 47 della Carta devono essere interpretati nel senso che essi non ostano, in linea di principio, a una normativa o a una prassi di uno Stato membro secondo la quale, in occasione di una verifica del diritto a detrazione dell'IVA esercitato da un soggetto passivo, l'amministrazione finanziaria è vincolata dalle constatazioni di fatto e dalle qualificazioni giuridiche da essa già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori di tale

soggetto passivo, sulle quali si basano le decisioni, divenute definitive, che accertano l'esistenza di una frode relativa all'IVA commessa da tali fornitori, a condizione che, in primo luogo, esse non esonerino l'amministrazione finanziaria dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, ivi compresi quelli risultanti da tali procedimenti amministrativi connessi, sui quali essa intende fondare la propria decisione, e che tale soggetto passivo non sia in tal modo privato del diritto di contestare utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, tali constatazioni di fatto e tali qualificazioni giuridiche, in secondo luogo, che detto soggetto passivo possa avere accesso durante tale procedimento a tutti gli elementi raccolti nel corso di detti procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso e, in terzo luogo, che il giudice adito con un ricorso avverso la decisione di cui trattasi possa verificare la legittimità dell'ottenimento e dell'utilizzo di tali elementi nonché le constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate nei confronti di detti fornitori, che sono decisive per l'esito del ricorso.

- 18 Poiché è necessario che un soggetto sia a conoscenza degli elementi raccolti in altri procedimenti - nelle circostanze descritte nella citata sentenza della Corte – allora si deve ritenere che le disposizioni della direttiva IVA, il principio del rispetto dei diritti della difesa e l'articolo 47 della Carta non ostino a che un soggetto terzo, potenzialmente responsabile in solido delle obbligazioni della società, assuma lo status di parte in un procedimento di accertamento tributario avviato nei confronti della società (in relazione al periodo in cui tale soggetto era membro del consiglio di amministrazione della società), il che implica il suo diritto di prendere conoscenza degli elementi di prova in base ai quali l'autorità tributaria deve determinare l'importo dell'obbligazione tributaria che, in definitiva, può gravare su tale terzo.
- 19 Il giudice del rinvio fa inoltre riferimento alle questioni pregiudiziali dallo stesso sollevate nella causa C-278/24, che non riguardano la ricorrente nella presente causa, ma le problematiche ivi affrontate sono ad essa collegate.