

**Causa C-278/24 (Genzyński)<sup>i</sup>****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 del rinvio:**

31 gennaio 2024

**Parte ricorrente:**

P.K.

**Parte resistente:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Oggetto del procedimento davanti al giudice nazionale**

Presupposti della responsabilità solidale di un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica per le obbligazioni a titolo dell' IVA di tale persona giuridica.

**Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale**

Disposizioni nazionali che stabiliscono la responsabilità solidale di un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica per le obbligazioni a titolo dell'IVA e prassi nazionali in questo ambito, valutate alla luce della direttiva 2006/112/CE, del TFUE, della Carta dei diritti fondamentali, dei principi della certezza del diritto, del legittimo affidamento, dell'uguaglianza davanti alla legge, della non discriminazione e del diritto ad una buona amministrazione.

**Questioni pregiudiziali**

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

- 1) «Se le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), in particolare gli articoli 193, 205, 273 in combinato disposto con l'articolo 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE») e l'articolo 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») nonché il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede un meccanismo di responsabilità solidale di un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica per le obbligazioni a titolo dell' IVA di tale persona giuridica, senza un preventivo accertamento che questi abbia agito in mala fede o che la sua condotta sia stata negligente o configuri un errore colposo.
- 2) Se le disposizioni della direttiva IVA, in particolare gli articoli 193, 205, 273 in combinato disposto con l'articolo 325 del TFUE, il principio della certezza del diritto, il principio del legittimo affidamento, il diritto ad una buona amministrazione desumibile all'articolo 41 della Carta in combinato disposto con l'articolo 2 del Trattato sull'Unione europea [(...) Stato del diritto, rispetto dei diritti dell'Uomo], l'articolo 47 della Carta (diritto ad un ricorso effettivo, diritto di adire un organo giurisdizionale) debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi nazionale che, ai fini dell'esonero dalla responsabilità solidale per le obbligazioni a titolo dell'IVA di una persona giuridica che ha un unico creditore, impone a un membro del consiglio di amministrazione di presentare un'istanza di fallimento che ai sensi delle norme e della prassi del diritto fallimentare nazionale è infondata, e che, di conseguenza, comporta una violazione dell'essenza del diritto di proprietà (articolo 17 della Carta).
- 3) Se gli articoli 193, 205, 273 della direttiva IVA in combinato disposto con l'articolo 325 del TFUE nonché il principio di uguaglianza di fronte alla legge e il principio di non discriminazione (articoli 20 e 21 della Carta) debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale (di cui alla prima questione) che consente una disparità di trattamento tra i membri del consiglio di amministrazione di persone giuridiche, di modo che un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica con più di un creditore può liberarsi dalla responsabilità per le obbligazioni della società presentando un'istanza di fallimento, mentre un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica con un solo creditore non può presentare efficacemente tale istanza e conseguentemente viene privato della possibilità di liberarsi dalla responsabilità solidale per le obbligazioni a titolo dell' IVA della persona giuridica nonché del diritto a un ricorso effettivo (articolo 47 della Carta)».

### **Disposizioni del diritto dell'Unione rilevanti**

Articoli 2 e 4, paragrafo 3, TUE;

Articolo 352, paragrafo 1, TFUE;

Articoli 17, paragrafo 1, 20, 21, paragrafo 1, e 47 della Carta dei diritti fondamentali;

Articoli 193, 205 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

### **Disposizioni del diritto nazionale rilevanti**

Articolo 103, paragrafo 1, della ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (legge dell'11 marzo 2004, sull'imposta sul valore aggiunto, Polonia; in prosieguo la «legge IVA»);

Articoli 26, 91, 107, 108 e 116 della ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (legge del 29 agosto 1997 in materia tributaria, Polonia; in prosieguo: la «legge in materia tributaria»);

Articoli 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22 e 29 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (legge del 28 febbraio 2003 recante la legge fallimentare, Polonia; in prosieguo: la «legge fallimentare»);

Articolo 130 della ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (legge del 17 novembre 1964 recante la promulgazione del codice di procedura civile, Polonia; in prosieguo: il «c.p.c.»);

Articolo 299 della ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (legge del 15 settembre 2000 recante la promulgazione del codice delle società commerciali, Polonia; in prosieguo: il «codice delle società commerciali»)

### **Breve esposizione dello stato di fatto e del procedimento**

- 1 Con decisione del 15 giugno 2022 l'autorità tributaria di primo grado ha deciso che P.K. (in prosieguo: il «ricorrente») doveva rispondere in via solidale per i debiti tributari della E. Sp. z o.o. (in prosieguo: la «società») a titolo di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa al mese di maggio, giugno, luglio e agosto 2017, oltre agli interessi di mora per l'ammontare complessivo di 1.306.639,70 PLN, ai sensi, in particolare, dell'articolo 107, paragrafo 1 e 2, punto 2, dell'articolo 108, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 116 dell'ordinanza tributaria. Dalla motivazione della decisione dell'autorità tributaria di primo grado emerge che nel gennaio 2014 il ricorrente è stato nominato presidente del consiglio di amministrazione della società. Nel settembre 2017 il ricorrente si è dimesso dalla suddetta carica. Risulta, inoltre, che la società, per i suddetti periodi mensili, ha presentato le dichiarazioni ai fini dell'IVA nelle quali ha indicato gli importi dell'IVA da versare e successivamente ha presentato le rettifiche delle dichiarazioni per i mesi di giugno, luglio e agosto 2017. A causa del mancato pagamento delle obbligazioni entro i termini di legge, le suddette

obbligazioni si sono trasformate in debiti tributari. L'autorità tributaria di primo grado, dopo aver emesso gli avvisi di accertamento, ha emesso i successivi titoli esecutivi. Sono state intraprese, altresì, diverse azioni esecutive, ma il patrimonio della società non ha permesso di recuperare l'intero importo dei debiti tributari. Alla luce di ciò, l'autorità tributaria di primo grado, in qualità di autorità esecutiva, ha estinto la procedura esecutiva condotta contro la società a causa della sua inefficacia. Sulla base dell'insieme delle prove raccolte nel caso è stata accertata la sussistenza dei presupposti per dichiarare la responsabilità di un membro del consiglio di amministrazione per i debiti tributari della società, in quanto il ricorrente era un membro del consiglio di amministrazione nel momento in cui sono sorti i debiti e l'esecuzione sul patrimonio della società è risultata infruttuosa (presupposti positivi). È stato, inoltre, dichiarato che la società ha cessato definitivamente di adempiere ai propri obblighi nei confronti dell'autorità tributaria dal 25 giugno 2017 (il termine previsto dalla legge per il pagamento dell'IVA relativa al mese di maggio 2017). Il ricorrente non ha dimostrato di aver presentato tempestivamente un'istanza di fallimento o che è stata aperta una procedura di ristrutturazione o approvato un concordato nell'ambito di un procedimento di approvazione del concordato, o che la mancata presentazione dell'istanza di fallimento non era a lui imputabile. Inoltre, questi non ha indicato i beni della società la cui escussione avrebbe consentito di soddisfare i debiti tributari della società in misura significativa. Dalla motivazione della suddetta decisione risulta che con istanza dell'11 aprile 2022 il ricorrente ha chiesto, in particolare, l'integrazione delle prove con l'acquisizione dei fascicoli di tutti i procedimenti condotti nei confronti della società da parte dell'autorità tributaria di primo grado nel periodo compreso tra il 2016 e la fine del 2017, al fine di determinare in quali procedimenti, in quale momento e in quale misura, sono stati emessi provvedimenti cautelari sui beni della società o sono state intraprese altre azioni procedurali finalizzate al sequestro o alla confisca dei beni della società (comprese le somme di denaro sui conti bancari e i crediti a titolo di rimborso dell'IVA pagata in eccesso); l'interrogatorio del ricorrente sulle suddette circostanze; la richiesta alle banche che gestiscono i conti bancari della società di fornire documentazione relativa alle date e all'entità dei sequestri sui conti bancari della società negli anni 2016 e 2017. Secondo il ricorrente, le suddette prove erano volte a dimostrare che le azioni delle autorità fiscali hanno impedito l'operato del consiglio di amministrazione che, nelle circostanze sopra esposte, non ha avuto la possibilità di presentare un'istanza di fallimento. Con provvedimento del 13 maggio 2022 è stata respinta la richiesta di acquisizione delle prove poiché, secondo l'autorità tributaria di prima istanza, non erano attinenti al procedimento tributario in questione.

- 2 A seguito del ricorso presentato dal ricorrente il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (il direttore dell'amministrazione finanziaria di Breslavia; in prosieguo: l'«autorità d'appello»), con decisione del 18 ottobre 2022, ha confermato la decisione dell'autorità tributaria di primo grado.
- 3 Alla luce di quanto sopra il ricorrente ha proposto il ricorso davanti al giudice del rinvio.

## **Argomenti essenziali delle parti del procedimento davanti al giudice del rinvio**

- 4 Il ricorrente ha eccepito che: la decisione impugnata ha violato, in particolare, l'articolo 11 della legge fallimentare in combinato disposto con l'articolo 20, paragrafo 1, e l'articolo 21, paragrafo 1, della legge fallimentare, avendo interpretato erroneamente i medesimi e presumendo che il fallimento possa essere dichiarato nei confronti di un debitore - impresa che ha un solo creditore, nonostante il fatto che dalle disposizioni summenzionate, dalla posizione consolidata della giurisprudenza e della dottrina, nonché dalla prassi uniforme dei tribunali fallimentari risulta che una delle condizioni per dichiarare un debitore insolvente e per aprire una procedura fallimentare nei suoi confronti è il mancato adempimento delle obbligazioni pecuniarie nei confronti di almeno due creditori in quanto lo scopo della procedura fallimentare è quello di soddisfare tutti i creditori in pari misura con l'intero patrimonio del debitore; l'articolo 116, paragrafo 1, punto 1, lettera b), della legge in materia tributaria, non avendo applicato la medesima in quanto il ricorrente, nel periodo in cui svolgeva la funzione del membro di consiglio di amministrazione della società, non aveva motivi, tanto giuridici quanto fattuali, per presentare un'istanza di fallimento; e che per effetto di tali violazioni l'autorità tributaria di primo grado ha erroneamente ritenuto che il ricorrente fosse responsabile per le obbligazioni tributarie della società.
- 5 La parte resistente ha eccepito che il ricorrente avrebbe potuto presentare l'istanza di fallimento anche nella situazione in cui sussisteva un solo creditore in quanto il presupposto di natura esonerativa, previsto dall'articolo 116, paragrafo 1, punto 1, della legge in materia tributaria, si riferisce al fatto della presentazione dell'istanza e non all'effetto di tale istanza costituito dalla dichiarazione di fallimento. È stata richiamata la giurisprudenza dei tribunali amministrativi dalla quale emerge che l'adozione della tesi proposta dal ricorrente porrebbe i membri del consiglio di amministrazione di società che hanno un solo creditore, lo Skarb Państwa (l'Erario) in una posizione privilegiata rispetto a quelli delle società che hanno almeno due creditori. In questo modo si verificherebbe un'evidente disparità di trattamento tra i membri del consiglio (persone terze) in base al numero dei creditori che hanno le società dagli stessi amministrate nonché un affievolimento della funzione di garanzia che assume l'istituto della responsabilità solidale di soggetti terzi.

### **Breve motivazione del rinvio**

#### **Motivazione della prima questione pregiudiziale**

- 6 L'articolo 273 della direttiva IVA, oltre alle limitazioni ivi previste, non precisa né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono stabilire. Di conseguenza, tale disposizione conferisce agli Stati membri un potere discrezionale nell'ambito delle misure volte a garantire l'esatta riscossione

dell'IVA dovuta sul loro territorio e a evitare l'evasione fiscale. Gli Stati membri sono tenuti a esercitare tale facoltà nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, quindi, del principio di proporzionalità. Le disposizioni nazionali che determinano un sistema basato, de facto, sulla responsabilità oggettiva vanno oltre quanto necessario per tutelare i diritti dell'erario. Deve ritenersi incompatibile con il principio di proporzionalità il trasferimento della responsabilità per il pagamento dell'IVA a una persona diversa dal debitore dell'imposta senza dare a tale persona la possibilità di liberarsi da questa responsabilità fornendo prova di essere estranea all'attività del soggetto obbligato a pagare l'imposta. Sarebbe chiaramente sproporzionato ascrivere, in modo incondizionato, a tale soggetto la perdita di gettito fiscale causata da attività di soggetti terzi sui quali il contribuente non ha alcun tipo di controllo. Di conseguenza, l'esercizio da parte degli Stati membri della facoltà di prevedere un debitore solidale, diverso dal soggetto obbligato a pagare l'imposta, al fine di garantirne l'esatta riscossione, deve essere giustificato, alla luce dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità, dal rapporto di fatto o di diritto esistente tra tali persone. Le circostanze che un soggetto, diverso dal debitore dell'imposta, abbia agito in buona fede, utilizzando tutta la diligenza di un operatore avveduto, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione a un'evasione costituiscono elementi da prendere in considerazione per determinare la possibilità di obbligare in solido tale soggetto a versare l'IVA dovuta (sentenze della Corte di giustizia: 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punto 26; 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punti 37 e 76).

- 7 Nella giurisprudenza degli organi giurisdizionali ordinari polacchi si è consolidata la tendenza a considerare la responsabilità solidale di un membro del consiglio di amministrazione di una società di diritto commerciale, ai sensi dell'articolo 116 della legge in materia tributaria, come una responsabilità oggettiva. Questo porta a uno squilibrio tra l'interesse fiscale e l'interesse del singolo.
- 8 Nella giurisprudenza viene sottolineato come la responsabilità di un membro del consiglio di amministrazione abbia natura: sussidiaria (l'escussione di un credito tributario nei confronti di un determinato terzo dipende dall'inefficacia dei tentativi di riscossione del debito tributario direttamente dal soggetto passivo IVA - responsabilità per un debito altrui); solidale (il creditore tributario può contemporaneamente far valere il credito sia nei confronti del soggetto passivo che del terzo); non sorge di diritto ma richiede l'emissione di una decisione costitutiva (l'autorità tributaria è obbligata ad emettere tale decisione); di garanzia (assicura i crediti di diritto pubblico contro l'elusione del pagamento da parte di soggetti passivi, sostituti di imposta, esattori). Inoltre, si sottolinea che la responsabilità di soggetti terzi non ha alcun nesso con l'obbligazione tributaria del soggetto passivo o con l'obbligazione strumentale del sostituto d'imposta o dell'esattore.
- 9 Un membro del consiglio di amministrazione è responsabile in solido, senza alcuna limitazione di natura personale, qualora l'autorità tributaria dimostri la

sussistenza di presupposti positivi e il membro del consiglio di amministrazione, a sua volta, non sollevi efficacemente l'eccezione dell'esistenza di presupposti esonerativi. Il catalogo dei presupposti ha carattere tassativo.

Costituiscono presupposti positivi:

1/ l'insorgenza di debiti tributari di una società commerciale - soggetto passivo IVA (ossia il mancato pagamento di un'obbligazione tributaria);

2/ nel periodo in cui un determinato membro del consiglio di amministrazione svolgeva le funzioni di amministrazione - è rilevante il possesso formale dei poteri di un membro del consiglio di amministrazione durante il periodo in questione, indipendentemente dal fatto che il membro del consiglio di amministrazione, gravato dall'obbligazione, si sia occupato effettivamente degli interessi del soggetto in questione;

3/ l'inefficacia dell'esecuzione svolta nei confronti del soggetto passivo IVA.

I presupposti di natura esonerativa comprendono (esclusione):

1/ la dimostrazione, da parte del membro del consiglio di amministrazione, di aver presentato un'istanza di fallimento in tempo utile o che è stata aperta una procedura di ristrutturazione o è stato approvato un concordato nell'ambito di un procedimento per concordato. Il presupposto si riferisce solo alla presentazione dell'istanza e non all'effetto di tale istanza costituito dalla dichiarazione di fallimento);

2/ la dimostrazione da parte del membro del consiglio di amministrazione che la mancata presentazione dell'istanza di fallimento non è a lui imputabile - si riferisce al dolo e alla colpa nell'ipotesi in cui il membro del consiglio di amministrazione della società, pur esercitando tutta la dovuta diligenza nella gestione dei suoi affari, non ha presentato tale istanza per motivi che non dipendono da lui;

3/ il membro del consiglio di amministrazione ha indicato i beni della società la cui esecuzione forzata consente di soddisfare i debiti tributari della società in misura significativa; siffatta esecuzione forzata deve essere realmente attuabile e portare alla soddisfazione della pretesa del creditore.

- 10 Da quanto sopra esposto si evince che la disposizione che disciplina la responsabilità solidale non si riferisce in alcun modo alla valutazione del comportamento del membro del consiglio di amministrazione, come la malafede o la mancanza di adeguata diligenza (errore colposo o negligenza) nella gestione da parte dello stesso degli affari della società. Non si riferisce nemmeno allo svolgimento da parte dello stesso delle funzioni di amministratore nel momento in cui si è manifestato uno dei presupposti riguardanti il mancato pagamento dell'IVA. L'elemento della colpa è considerato solo sotto l'aspetto della mancata presentazione dell'istanza di fallimento. Pertanto, un membro del consiglio di

amministrazione nei confronti del quale deve essere accertata la responsabilità solidale non può efficacemente far valere la prova delle circostanze previste dalla giurisprudenza della Corte di giustizia in merito al più ampio aspetto della colpa. Ciò porta a una situazione in cui un membro del consiglio di amministrazione potrebbe dimostrare di aver agito con la dovuta diligenza, ma anche l'allegazione di tali circostanze, o persino la loro dimostrazione, non lo esonera dalla responsabilità in assenza di siffatto presupposto di esonero. Quanto sopra esposto dimostra che nell'ordinamento giuridico polacco la responsabilità solidale di un membro del consiglio di amministrazione si basa sul principio del rischio ed è di natura oggettiva. Pertanto, alla luce delle disposizioni della direttiva IVA, tale responsabilità può andare oltre il quadro stabilito dal dovere di diligenza e dal principio di imputabilità.

- 11 Nella causa di esame, il ricorrente sostiene che la situazione di mancato versamento dell'IVA di cui alle dichiarazioni fiscali era il risultato di una serie di azioni delle autorità tributarie, in particolare delle misure cautelari adottate, che, di fatto, gli hanno impedito di disporre del patrimonio della società mentre era membro del consiglio di amministrazione. In tal modo, le autorità stesse gli hanno impedito di versare l'IVA risultante dalle dichiarazioni fiscali nei periodi d'imposta successivi e, di conseguenza, hanno causato l'avvio del procedimento riguardante la sua responsabilità solidale. Le autorità fiscali si sono rifiutate di assumere le prove richieste dal ricorrente, nonostante ne fossero in possesso (le stesse avevano compiuto le suddette attività), perché, a loro avviso, tali prove erano irrilevanti nel caso di specie.
- 12 In sintesi, il giudice nutre fondati dubbi sulla compatibilità della responsabilità solidale dei membri del consiglio di amministrazione prevista dalla normativa nazionale con lo scopo dell'articolo 273 della direttiva IVA in combinato disposto con l'articolo 325 TFUE nonché sul fatto che la stessa non violi il principio di proporzionalità, trattandosi di un meccanismo basato sul principio del rischio. Tanto più che tale rischio può includere le conseguenze delle azioni delle stesse autorità fiscali, come nel caso in esame.
- 13 Poiché, ai sensi dell'articolo 193 della direttiva IVA, la regola è che ogni soggetto passivo è obbligato a pagare l'IVA costituiscono un'eccezione le ipotesi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa nei casi previsti dagli articoli da 194 a 199 e 202 della direttiva IVA. Inoltre, ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA un'altra persona, però in via solidale, sarà responsabile per il pagamento dell'IVA nei casi ivi previsti se uno Stato membro adotta tale decisione. Nel riconoscere che l'articolo 273 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 325 del TFUE, rende possibile l'introduzione di un meccanismo di responsabilità solidale dei membri del consiglio di amministrazione insieme con il soggetto passivo dell'IVA, tale meccanismo dovrebbe prendere in considerazione l'elemento della colpa in modo più ampio rispetto a quello contenuto nella disposizione nazionale polacca e ciò comporterebbe un ampliamento dell'oggetto dei procedimenti di accertamento condotti a tale riguardo e solleva dubbi circa il fatto che l'attuale responsabilità

solidale dei membri del consiglio di amministrazione non violi il principio di proporzionalità.

- 14 Tale responsabilità non può essere considerata equivalente alla responsabilità per il pagamento dell'imposta a carico del soggetto passivo dell'IVA visto che si tratta di un'eccezione. Un membro del consiglio di amministrazione, nel corso del procedimento relativo all'accertamento della sua responsabilità personale, dovrebbe avere la possibilità di dimostrare che nel rappresentare il soggetto passivo dell'IVA non ha agito in mala fede e che il suo operato non può essere attribuito a un errore colposo o a una negligenza. L'impossibilità di liberarsi da tale responsabilità viola il diritto di proprietà di tale membro del consiglio di amministrazione (articolo 17 della Carta), poiché, in conseguenza della decisione in merito alla sua responsabilità in solido, egli viene privato di tutti o di una parte dei suoi beni.
- 15 La strutturazione nel modo sopra esposto dei principi di responsabilità solidale di un membro del consiglio di amministrazione presenta caratteristiche di arbitrarietà delle autorità tributarie e solleva giustificati dubbi del giudice in ordine alla violazione delle disposizioni della direttiva IVA, del principio di proporzionalità e dell'articolo 17 della Carta.

#### **Motivazione della seconda questione pregiudiziale.**

- 16 L'articolo 273 della direttiva IVA non consente a uno Stato membro di discostarsi liberamente dalle disposizioni della direttiva IVA ma permette di stabilire altri obblighi solo per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni fiscali. Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia emerge che uno Stato membro deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra cui il principio della certezza del diritto, e i diritti fondamentali dell'Unione.
- 17 I dubbi che il giudice nutre nelle circostanze del caso in esame riguardano la prassi nazionale adottata in relazione alla condizione di esonero della responsabilità di un membro del consiglio di amministrazione. Si tratta della condizione in base alla quale un membro del consiglio di amministrazione può liberarsi dalla responsabilità solidale se dimostra di aver presentato l'istanza di fallimento in tempo utile o dimostra che la mancata presentazione dell'istanza non sia dovuta a sua colpa. La formulazione di questa disposizione è chiara, in quanto, in caso di apertura di una procedura fallimentare nei confronti di una persona giuridica, il creditore tributario viene soddisfatto alle stesse condizioni degli altri creditori.
- 18 Analizzando le disposizioni della legge fallimentare e la dottrina in materia fallimentare, si rileva che non è possibile avviare una procedura fallimentare nei casi in cui vi sia un solo creditore. La dichiarazione di fallimento può essere adottata solo se ci sono almeno due creditori dell'imprenditore al quale si riferisce

l'istanza, e ciò in considerazione dello scopo fondamentale perseguito dall'istituto del fallimento, ovvero la soddisfazione paritaria di tutti i creditori del debitore.

- 19 Le autorità tributarie sostengono invece (supportate dalla giurisprudenza dei tribunali amministrativi) che, per essere esonerato dalla suddetta responsabilità, un membro del consiglio di amministrazione deve presentare un'istanza di fallimento anche nell'ipotesi in cui esiste un solo creditore, il che contraddice 1) l'essenza e i principi del diritto fallimentare; 2) le disposizioni della legge fallimentare; 3) la giurisprudenza dei tribunali ordinari e 4) la dottrina in tale branca del diritto. Viene indicato che l'istanza deve essere presentata quando sussistono i presupposti di insolvenza del debitore, previsti dagli articoli 10 e 11 della legge fallimentare, anche a prescindere dall'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, della legge fallimentare. Pertanto, se il debitore non paga i propri crediti esigibili, dovrebbe sempre presentare tale istanza. L'obbligo di presentare un'istanza di fallimento non implica l'efficacia di tale istanza e la dichiarazione di fallimento da parte del tribunale fallimentare. Il debitore ha solo l'obbligo di valutare se sta pagando i suoi crediti esigibili, mentre la valutazione dell'effettiva sussistenza dei presupposti per la dichiarazione del fallimento spetta esclusivamente al tribunale competente in materia fallimentare. Pertanto, il mancato pagamento di crediti esigibili di un solo creditore non esonera un membro del consiglio di amministrazione dal presentare un'istanza di fallimento. Viene sottolineato che ciò è dovuto alla natura di garanzia e sussidiaria della responsabilità di terzi.
- 20 La presentazione della suddetta tesi mira a fornire un'idea sulla situazione in cui si trova un membro del consiglio di amministrazione. Ad un membro del consiglio di amministrazione, in quanto rappresentante di una società di diritto commerciale, si impone la dovuta diligenza nella conduzione degli affari, compresa la conoscenza della legge in vigore, nonché di astenersi da azioni che comportino, ad esempio, spese superflue. Ciò deriva direttamente dall'articolo 209(1), paragrafo 1, del codice delle società commerciali, ai sensi del quale un membro del consiglio di amministrazione deve, nell'esercizio delle sue funzioni, usare la diligenza derivante dalla natura professionale della sua attività e essere leale nei confronti della società. In materia di IVA, l'agire in buona fede da parte di un soggetto passivo IVA costituisce un principio del sistema comune dell'IVA, quindi un membro del consiglio, che rappresenta un soggetto passivo IVA, è (o quantomeno dovrebbe essere) a conoscenza di tali norme di comportamento.
- 21 La presentazione di un'istanza di fallimento nella situazione in cui esiste un unico creditore - l'Erario - costituisce, in considerazione della natura stessa di tale procedura, un'azione inefficace (un creditore non significa molti creditori e la procedura fallimentare è universale e non individuale, come nel caso dell'esecuzione forzata). È noto che i tribunali fallimentari respingono tali istanze con l'effetto di rendere l'azione inefficace retroattivamente (articolo 130, paragrafo 2, c.p.c.). Ciò porta a concludere che la presentazione di tale istanza, *ex lege*, è inefficace in base alla legge («non produce gli effetti che la legge le attribuisce»). Per inciso, va sottolineato che la preparazione di un'istanza di questo tipo richiede un'analisi finanziaria, la preparazione di una relazione finanziaria e, spesso,

l'assunzione di un avvocato nonché costi considerevoli quali la tassa d'iscrizione al ruolo giudiziario e le anticipazioni delle spese per lo svolgimento della procedura giudiziaria.

- 22 Un membro del consiglio di amministrazione ha il diritto di aspettarsi che le autorità statali, nell'analizzare la condizione di esonero, prendano in considerazione le disposizioni della legge fallimentare e la giurisprudenza dei tribunali fallimentari, in quanto tale condizione si riferisce direttamente al sistema nazionale del diritto in materia di insolvenza.
- 23 L'obbligo di presentare una istanza esclusivamente in base dell'articolo 116 dell'ordinamento tributario contraddice il noto principio in materia di IVA della prevalenza della sostanza sulla forma (ingl. *substance over form*). L'essenza dell'istanza non è la sua presentazione in sé, ma un efficace avvio di una procedura adeguata (nella fattispecie, di insolvenza). Occorre sottolineare ancora una volta che, ai sensi dell'articolo 130, paragrafo 2, c.p.c., tale istanza va rigettata e la conseguenza di tale rigetto è che la presentazione dell'istanza non produce alcun effetto. Un membro del consiglio di amministrazione dovrebbe presentare un'istanza di fallimento solo quando ne sussistono effettivamente le condizioni. In caso contrario, ci troveremmo di fronte a un'azione inefficace, insensata, che genera costi inutili. Va aggiunto che tali costi gravano sul patrimonio della società diminuendo la possibilità di soddisfazione di un eventuale creditore. Inoltre, tali costi, costituiscono un motivo per accusare un membro del consiglio di amministrazione di aver agito a danno della società. A margine, va aggiunto che l'apertura di qualsiasi procedura di insolvenza limita i diritti dei creditori e ostacola l'esecuzione sui beni del debitore.
- 24 Poiché il legislatore nazionale ha introdotto tale responsabilità solidale, che per sua natura non è parallela ma sussidiaria rispetto alla responsabilità del soggetto passivo dell'IVA, e ha previsto le condizioni alle quali un membro del consiglio di amministrazione può esserne esonerato, allora tali condizioni devono essere possibili da realizzare. Ciò è imposto non solo dal principio della certezza del diritto, ma anche dal principio del legittimo affidamento e dai valori dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani.
- 25 Riassumendo, il giudice nutre fondati dubbi sul fatto che una prassi nazionale come quella sopra descritta non ecceda il margine di discrezionalità e vada oltre lo scopo dell'articolo 273 della direttiva IVA in combinato disposto con l'articolo 325 TFUE e con gli articoli 193 e 205 della direttiva IVA, pregiudicando così i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento nonché il principio di buona amministrazione e, di conseguenza, l'articolo 47 della Carta e l'articolo 17 della Carta in combinato disposto con l'articolo 2 TUE.

### **Motivazione della terza questione pregiudiziale**

- 26 L'ambito della discrezionalità e le esposte modalità di costruzione di una delle condizioni di esonero dalla responsabilità solidale dei membri del consiglio di

amministrazione fanno insorgere dubbi al giudice in merito alla loro conformità con il principio di uguaglianza di fronte alla legge (compreso il principio di non discriminazione - articoli 20 e 21 della Carta) e, di conseguenza, con il diritto a un ricorso effettivo - articolo 47 della Carta).

- 27 Seguendo le indicazioni fornite dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della Corte di giustizia, è necessario innanzitutto valutare la comparabilità delle situazioni. Lo scopo della misura nazionale in esame è quello di introdurre la responsabilità solidale di un soggetto diverso dal soggetto passivo IVA (articolo 193 della direttiva IVA) o di una persona diversa dal soggetto passivo IVA (articolo 205 della direttiva IVA), ossia un membro del consiglio di amministrazione. Il fatto di essere un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica è la caratteristica comune che giustifica la parità di trattamento di tali soggetti.
- 28 Una delle condizioni di esonero contiene un criterio di differenziazione: il numero di creditori. Un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica con più di un creditore può liberarsi dalla responsabilità per le obbligazioni della società presentando un'istanza di fallimento, mentre un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica con un solo creditore non ha la possibilità di presentare utilmente tale istanza. In altre parole, il primo gruppo di membri del consiglio di amministrazione può cercare di difendersi dai creditori nell'ambito di una procedura di insolvenza, mentre il secondo gruppo non può godere di tale tutela a causa della ratio della procedura di insolvenza. Ci troviamo, quindi, di fronte ad una situazione in cui il legislatore nazionale ha differenziato i membri del consiglio di amministrazione, ovvero di fronte ad una deroga all'uguaglianza davanti alla legge.
- 29 Ciò è confermato dalla prassi giurisprudenziale che dimostra un'evidente disparità di trattamento dei membri del consiglio di amministrazione (terzi) a seconda del numero dei creditori delle società da loro gestite. Viene sottolineato inoltre che tale disparità porta a un affievolimento della funzione di garanzia della responsabilità di soggetti terzi. Siffatto modo di ragionare implica la presunzione che tale responsabilità configuri una responsabilità basata sulla regola del rischio.
- 30 Inoltre, la giurisprudenza tenta di porre rimedio all'ineguaglianza riscontrata creando un nuovo presupposto in base all'articolo 116 della legge in materia tributaria (in quanto non previsto da tale disposizione), che impone al membro del consiglio di amministrazione di una società con un unico creditore di presentare un'istanza di fallimento nonostante il fatto che tale istanza sia manifestamente infondata, anche se tale attività assume i tratti di un'interpretazione *contra legem*.
- 31 Un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica con più creditori può tutelarsi dalla responsabilità solidale presentando un'istanza di fallimento all'insorgere dell'insolvenza. Pertanto, compiendo atti diligenti, avviando una procedura che lo tuteli davanti ai creditori, può liberarsi da tale responsabilità solidale perché il creditore - l'Erario - non è un creditore

privilegiato. In una situazione decisamente peggiore si trova un membro del consiglio di amministrazione di una persona giuridica che ha un solo creditore, il quale, nonostante il compimento di atti diligenti, non può liberarsi da tale responsabilità, non sussistendo i presupposti giuridici previsti dalla legge fallimentare. La sua situazione giuridica non viene modificata dalla prassi giurisprudenziale che, ai sensi dell'articolo 116 della legge in materia tributaria, introduce l'obbligo di presentare istanza di fallimento. Al contrario, ciò sembra evidenziare la disparità introdotta dal legislatore e rivela il modo di pensare a questa condizione di esonero come una condizione solo di facciata, nonostante la sua essenza sia fortemente correlata al sistema del diritto in materia di insolvenza.

- 32 In sintesi, il giudice nutre fondati dubbi sul fatto che la formulazione della misura nazionale che prevede la responsabilità di un membro del consiglio di amministrazione di un soggetto passivo dell'IVA, introducendo le condizioni di esonero summenzionate, non ecceda i limiti del potere discrezionale, oltrepassando lo scopo dell'articolo 273 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 325 TFUE e con gli articoli 193 e 205 della direttiva IVA, e non violi il principio di uguaglianza dinanzi alla legge (articoli 20 e 21 della Carta) nonché il diritto a un ricorso effettivo (articolo 47 della Carta), in una situazione in cui il ricorrente non dispone di mezzi effettivi per tutelare il suo diritto di proprietà.

DOCUMENTO DIVERSO