

Causa C-420/19

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

29 maggio 2019

Giudice del rinvio:

Riigikohus (Estonia)

Data della decisione di rinvio:

29 maggio 2019

Richiedente:

Maksu- ja Tolliamet

Persona interessata:

Heavyinstall OÜ

RIIGIKOHUS (Corte suprema, Estonia)

HALDUSKOLLEGIUM (Sezione amministrativa)

ORDINANZA

[omissis]

Data dell'ordinanza: 29 maggio 2019

[omissis]

Causa: Domanda di autorizzazione di misure cautelari del Maksu- ja Tolliamet nei confronti della Heavyinstall OÜ

Parti: Richiedente: Maksu- ja Tolliamet [omissis]

Persona interessata: Heavyinstall OÜ [omissis]

[omissis]

Fondamento del procedimento dinanzi al Riigikohus: Impugnazione proposta dal Maksu- ja Tolliamet

[omissis]

ORDINANZA

1. Viene sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

Se l'articolo 16 della direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure debba essere interpretato nel senso che il giudice dello Stato membro destinatario della domanda di misure cautelari, nel pronunciarsi in merito in base alla legge nazionale (come consentito al giudice adito a norma dell'articolo 16, paragrafo 1), sia vincolato alla posizione accolta dal giudice dello Stato di stabilimento del richiedente quanto alla necessità e alla possibilità di adottare la misura cautelare qualora al giudice medesimo sia stato prodotto un documento recante tale posizione (articolo 16[, paragrafo 1], secondo comma, ultima frase, secondo cui il documento non è oggetto di alcun atto di riconoscimento, integrazione o sostituzione nello Stato membro adito).

[omissis] [Sospensione del procedimento]

FATTI E PROCEDIMENTO

1. Il 13 marzo 2018, l'amministrazione finanziaria della Repubblica di Finlandia presentava dinanzi al **Maksu- ja Tolliamet** (amministrazione delle dogane e delle imposte; in prosieguo: il «MTA») una domanda di misure cautelari nei confronti della Heavyinstall OÜ per garantire l'adempimento della prevista obbligazione fiscale a suo carico. La domanda veniva presentata sulla base dell'articolo 16 (Domanda di misure cautelari) della direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure.

2. In data 29 marzo 2018, il MTA chiedeva al Tallinna Halduskohus (Tribunale amministrativo di Tallinn) a norma dell'articolo 51³, paragrafo 1, e 136¹, paragrafo 1, del Maksukorralduse seadus (codice tributario; in prosieguo: il «MKS») l'autorizzazione alla registrazione di divieti di atti dispositivi in relazione ai veicoli di proprietà della Heavyinstall OÜ (due rimorchi del valore di circa EUR 7 500 ciascuno e un autocarro del valore pari a circa EUR 9 500) nonché a sottoporre a sequestro conservativo i conti correnti bancari dell'impresa accesi presso tutti gli istituti di credito estoni per un importo di EUR 297 304. **[Or. 2]**

2.1. Dalla motivazione della domanda emerge che, in esito ad un procedimento tributario, l'amministrazione finanziaria finlandese intende procedere alla

liquidazione nei confronti della Heavyinstall OÜ di un importo prevedibilmente pari a EUR 320 000. Tale debito tributario deriva dal fatto che la Heavyinstall OÜ, pur disponendo di una stabile organizzazione in Finlandia, non avrebbe ivi dichiarato, né versato alcuna imposta. Benché X, membro del consiglio di amministrazione della Heavyinstall OÜ, abbia dichiarato di aver vissuto stabilmente a Tallinn dal 2009 e di aver ivi diretto l'impresa, grazie ai dati del MTA, delle banche, delle agenzie di viaggio e dei partner di cooperazione noti, è stato possibile accertare che questi avrebbe di fatto trascorso più tempo in Finlandia, dove si sarebbe occupato anche della direzione dell'impresa. Secondo quanto esposto dall'amministrazione finanziaria finlandese nella sintesi della verifica fiscale condotta, il luogo di residenza abituale e il centro degli interessi di X si troverebbe di fatto in Finlandia dove questi avrebbe altresì svolto funzioni direttive della Heavyinstall OÜ. Anche l'intera attività commerciale dell'impresa avrebbe avuto luogo in questo paese. Pertanto, a norma dell'articolo 5, paragrafi 1 e 2, della convenzione tra la Repubblica di Estonia e la Repubblica di Finlandia per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione fiscale (in prosieguo: la «convenzione contro la doppia imposizione») la Heavyinstall OÜ avrebbe disposto di una stabile organizzazione in Finlandia senza, tuttavia, ivi assolvere alcuna imposta. L'unico membro del consiglio di amministrazione della Heavyinstall OÜ avrebbe reso dichiarazioni false sia in relazione all'attività economica dell'impresa che al suo luogo di residenza. Tale condotta sarebbe indicativa dell'atteggiamento del rappresentante della Heavyinstall OÜ rispetto ai propri obblighi nei confronti della Pubblica Amministrazione.

2.2. Con decisione in prime cure del Keski-Pohjanmaa (Tribunale distrettuale) dell'8 febbraio 2018, allegata alla domanda, su istanza dell'amministrazione finanziaria finlandese, il patrimonio della Heavyinstall OÜ veniva sottoposto a sequestro nella misura necessaria a garantire il credito del richiedente pari a EUR 320 022. In base agli accertamenti contenuti nella decisione medesima, sussisterebbe il rischio che la Heavyinstall OÜ nasconda, distrugga o trasferisca il proprio patrimonio o compia atti di altra natura idonei a porre a repentaglio il soddisfacimento del credito dell'amministrazione finanziaria. In ragione della condotta tenuta dal soggetto passivo, l'esecuzione degli obblighi fiscali potrebbe risultare molto più difficile o impossibile. Il consiglio di amministrazione dell'impresa avrebbe consapevolmente indotto in errore l'amministrazione finanziaria in relazione a una possibile stabile organizzazione e alle obbligazioni fiscali che ne derivano. Alla luce degli accertamenti compiuti dall'amministrazione finanziaria finlandese, sarebbe evidente che, già dal 2010, la Heavyinstall OÜ avrebbe perseguito l'obiettivo di evadere le imposte e che la condotta fiscale dell'impresa non sarebbe migliorata, malgrado il controllo compiuto medio tempore e l'accertamento di imposte aggiuntive. La Heavyinstall OÜ potrebbe assumere la medesima condotta anche rispetto agli obblighi fiscali che saranno accertati in esito al procedimento in esame con conseguente possibile mancato pagamento delle imposte. Per l'esercizio 2017 l'impresa non avrebbe presentato alcun rendiconto sulla gestione e, in base ai dati dei pubblici registri degli autoveicoli, il 21 marzo 2018 l'interessato avrebbe venduto la propria

Renault Trafic. Inoltre, nella sua memoria del 13 marzo 2018, l'amministrazione finanziaria finlandese comunicava al MTA di aver presentato denuncia presso la polizia finlandese nei confronti della Heavyinstall OÜ per sospetta frode fiscale.

3. Con ordinanza del 3 aprile 2018 il Tallinna Halduskohus (Tribunale amministrativo di Tallinn) respingeva la domanda.

3.1. A suo giudizio, non ricorre la condizione di cui all'articolo 136¹, paragrafo 1, del MKS, secondo cui - ai fini dell'applicazione di misure cautelari - dovrebbe sussistere il fondato sospetto che, in ragione della condotta tenuta dal soggetto passivo, l'esecuzione di un credito pecuniario o di un'obbligazione derivanti da una normativa in materia fiscale possa risultare - successivamente all'accertamento - molto più difficile o impossibile. L'applicazione di misure cautelari limiterebbe il diritto di una persona di disporre liberamente dei propri beni e di svolgere un'attività commerciale in maniera così intensa da escludere che misure del genere possano essere disposte sommariamente. Il sospetto che l'esecuzione dell'obbligazione fiscale possa risultare molto più difficile o essere impossibile in ragione della condotta del soggetto interessato non potrebbe essere fondato unicamente sul quantum dell'imposta. Dal rendiconto sulla gestione della Heavyinstall OÜ per l'esercizio 2016 emergerebbe che si tratta di un'impresa attiva, in utile e con un buon fatturato. È sì plausibile che l'impresa, mantenendo la propria tradizionale attività economica, possa non essere in grado di far fronte alla somma che verrà verosimilmente liquidata nei suoi confronti per imposte evase. Ciononostante, non si potrebbe escludere che l'imprenditore - a prescindere dagli obblighi fiscali aggiuntivi - intenda proseguire la propria attività economica e adempiere il debito d'imposta avvalendosi dei meccanismi all'uopo previsti dalla normativa finlandese. [Or. 3]

3.2. Dalla documentazione non emergerebbe che la Heavyinstall OÜ abbia celato informazioni all'amministrazione finanziaria. Le divergenze di posizione tra la persona interessata e l'amministrazione finanziaria finlandese sarebbero piuttosto di carattere giuridico. Il fatto che, secondo l'amministrazione medesima, la Heavyinstall OÜ non avrebbe dichiarato i propri debiti fiscali in Finlandia non consentirebbe, di per sé, di concludere che detta società ostacolerà l'adempimento dell'obbligazione fiscale una volta accertata. Né dalla domanda, né dalla documentazione allegata si evincerebbe un mutamento essenziale nella situazione economica dell'impresa. Il solo fatto che la persona interessata abbia venduto un'autovettura non potrebbe giustificare la conclusione che essa abbia concluso detto negozio nell'ottica di sottrarsi a un'eventuale futuro obbligo fiscale.

3.3. Il sequestro dei conti correnti di un imprenditore costituirebbe una misura particolarmente restrittiva. Pertanto, a norma dell'articolo 136¹ del MKS, il sequestro di un conto corrente di un imprenditore anteriormente all'accertamento di un obbligo fiscale presuppone un grave motivo che, tuttavia, non ricorrerebbe nella specie. In base alla relazione sulla gestione della Heavyinstall OÜ, il sequestro dei conti correnti potrebbe comportare la cessazione dell'attività dell'impresa o, quantomeno, la necessità di riorganizzarla con modalità tali da

ingenerare costi e attività che dovrebbero essere considerate come irreversibili o quali conseguenze difficilmente eliminabili.

4. Il MTA proponeva **impugnazione** dinanzi al Ringkonnakohus.

5. Con **ordinanza dell'8 maggio 2018**, il **Ringkonnakohus Tallinn** respingeva l'impugnazione senza modificare il dispositivo dell'ordinanza del Tribunale amministrativo, integrando tuttavia la motivazione di detta ordinanza con propri rilievi. Il Ringkonnakohus non accoglieva neppure la richiesta avanzata dal MTA di presentare una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea. [omissis].

5.1. Dall'esame del diritto tributario dell'Unione europea sarebbe emerso che, laddove siano presentate delle domande di misure cautelari senza che nello Stato richiedente sia stato emesso un titolo esecutivo per il credito, in base alla direttiva 2010/24/UE attualmente vigente troverebbe applicazione il cosiddetto sistema duale. La dualità consisterebbe nel fatto che sia lo Stato membro richiedente sia lo Stato membro adito sarebbero legittimati a valutare la fondatezza dell'applicazione di misure di sicurezza sulla base delle disposizioni di legge nazionali. A norma dell'articolo 16 della direttiva 2010/24/UE, lo Stato membro destinatario di una domanda di misure cautelari dovrebbe adottare misure cautelari conformemente alle procedure previste nella legislazione di detto Stato membro e valutare se, date le circostanze, l'adozione di tali misure sia conforme alla propria legislazione e prassi amministrativa. A parere del Ringkonnakohus, dai suesposti rilievi emerge chiaramente che, nel quadro dell'assistenza internazionale reciproca, in assenza di un titolo esecutivo, l'applicazione di misure cautelari si discosterebbe radicalmente dal recupero internazionale di crediti fiscali già accertati e che, a norma dell'articolo 16 della direttiva, nel decidere sulla domanda di misure cautelari, lo Stato membro adito dovrebbe valutare anche la fondatezza e la proporzionalità delle misure in base alla legislazione e alle prassi amministrative nazionali. Benché lo Stato membro chiamato a dare esecuzione alle misure cautelari non sia tenuto a riconoscere, completare o sostituire il documento originario che autorizzerebbe l'adozione di misure cautelari nello Stato membro richiedente (nella specie, la decisione del giudice finlandese; articolo 16, paragrafo 1, seconda e terza frase, della direttiva), detto documento non obbligherebbe l'autorità o il giudice dello Stato membro adito ad attuare sul proprio territorio le misure cautelari richieste ove la loro adozione non sia conforme alle rispettiva legislazione e prassi amministrativa nazionale e non sia proporzionata.

5.2. Nella specie non ricorrerebbero tutte le condizioni previste dall'articolo 136¹ del MKS per l'attuazione di atti esecutivi a carico della persona interessata. Rispetto alla domanda in esame, il giudice non sarebbe convinto del fatto che l'adempimento degli obblighi fiscali che risulteranno verosimilmente a carico della Heavyinstall OÜ possa risultare più difficile o impossibile per effetto della condotta tenuta dalla società medesima. L'amministrazione finanziaria finlandese avrebbe sì accertato che il membro del consiglio di amministrazione della persona

interessata avrebbe trascorso la maggior parte dell'anno in Finlandia; tuttavia, dalla conclusione così tratta non potrebbe desumersi, senza dubbio alcuno, che la condotta della persona interessata sia indicativa dell'intento di evadere le imposte o dell'inaffidabilità della condotta da essa tenuta [omissis]. L'adozione di misure cautelari a carico della Heavyinstall OÜ violerebbe anche il principio di proporzionalità. [Or. 4] L'amministrazione finanziaria medesima intenderebbe porre a carico della persona interessata un'obbligazione fiscale aggiuntiva in un contesto in cui detta persona, nello stesso periodo di imposta, avrebbe adempiuto obblighi fiscali comparabili nella Repubblica di Estonia. In base alla sintesi della verifica fiscale predisposta dall'amministrazione finanziaria finlandese, nel periodo di imposta in questione la persona interessata avrebbe versato delle imposte alla Repubblica di Estonia (circa EUR 131 000); tuttavia, dalla sintesi non risulta che l'amministrazione medesima abbia detratto detto importo dal previsto debito tributario. Le misure richieste dal MTA a garanzia dei crediti dell'amministrazione finanziaria finlandese pari, presumibilmente, a EUR 320 022 consisterebbero, in ampia misura, nel sequestro dell'attivo circolante presente sui conti corrente dell'impresa (pari a EUR 297 304,74). In considerazione dell'obiettivo perseguito, consistente nel garantire l'adempimento di un futuro debito tributario, il sequestro dei conti correnti rappresenterebbe una misura eccessivamente restrittiva dei diritti della persona interessata. Un sequestro dell'attivo circolante precluderebbe indubbiamente la continuazione dell'attività commerciale dell'impresa. In un caso in cui il prevedibile credito fiscale dell'amministrazione finanziaria finlandese sarebbe essenzialmente già garantito, in ampia parte, dalle somme versate dall'interessato alla Repubblica di Estonia e in cui mancherebbe ogni prova diretta dell'insufficienza del patrimonio dell'impresa ad adempiere il debito tributario restante nonché della ben probabile possibilità di suo occultamento, la cessazione di fatto dell'attività commerciale della persona interessata per effetto del sequestro dei conti correnti non sarebbe giustificata. In un contesto in cui, non disponendo di dati relativi alla situazione economica attuale dell'impresa (il termine per la presentazione delle relazioni sulla gestione per l'esercizio 2017 non sarebbe scaduto) e considerato che, in base al conto economico depositato presso il registro delle imprese, la persona interessata avrebbe realizzato nel 2016 un utile netto di esercizio di EUR 173 376, il giudice non avrebbe motivo di ritenere che l'impresa agisca in malafede nell'ottica di sottrarsi all'adempimento di possibili obblighi tributari futuri.

ARGOMENTI DELLE PARTI

6. Il MTA proponeva impugnazione dinanzi al Riigikohus chiedendo la revoca dell'ordinanza del Ringkonnakohus e l'emanazione di una nuova ordinanza di accoglimento della propria richiesta di disposizione di misure cautelari a carico della Heavyinstall OÜ.

6.1. Nell'ambito della causa in esame sarebbe dirimente il principio di effettività (*principle of effectiveness*), un principio generale di diritto dell'Unione. In base alla giurisprudenza della Corte, gli Stati membri non possono rendere impossibile

o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione attraverso disposizioni procedurali previste nei loro ordinamenti nazionali (v., in particolare, sentenza del 15 aprile 2010, Barth, C-542/08, punto 17). L'approccio secondo cui il giudice estone dovrebbe esaminare nuovamente l'insieme di prove presentate dalla Finlandia e già valutate dal giudice finlandese priverebbe di contenuto e di scopo quanto risulta dall'articolo 16, paragrafo 1, vale a dire che il documento presentato dallo Stato membro richiedente non dovrebbe essere oggetto di alcun atto di riconoscimento, completamento o sostituzione. Inoltre, in violazione del principio di effettività, detto approccio renderebbe eccessivamente difficile il soddisfacimento della domanda nello Stato membro adito, posto che il giudice estone dovrebbe valutare una seconda volta circostanze già accertate nello Stato membro richiedente.

6.2. Diversamente dal Ringkonnakohus, il MTA non ritiene giustificato dar seguito alla domanda di applicazione di misure cautelari a carico della Heavyinstall OÜ. Sia nella domanda di autorizzazione sia nella sua impugnazione dinanzi al Ringkonnakohus, sarebbe stato esposto che la condotta - inammissibile e in mala fede - tenuta dalla persona [interessata] emergerebbe chiaramente dalle dichiarazioni false rese nel 2013 nei confronti dell'amministrazione finanziaria finlandese da X, membro del consiglio di amministrazione dell'impresa, sulla cui base detta amministrazione sarebbe pervenuta a conclusioni errate, rinunciando di conseguenza a rettificare il quantum del debito tributario a carico dell'impresa. Anche il Riigikohus avrebbe riconosciuto che, a causa di una falsa dichiarazione, il recupero in via esecutiva del credito fiscale potrebbe risultare in futuro molto più difficile o impossibile [omissis]. L'amministrazione finanziaria finlandese avrebbe presentato denuncia dinanzi alla polizia per un reato fiscale. Circostanze indizi di una frode fiscale legittimerebbero parimenti un fondato sospetto. Nel dichiarare che, alla luce delle circostanze della specie, le misure richieste sarebbero sproporzionate, il giudice avrebbe dovuto anche valutare la possibilità di accogliere parzialmente la domanda. Esso avrebbe potuto detrarre dall'importo indicato nella domanda le somme versate dall'impresa in Estonia o autorizzare unicamente l'iscrizione di un divieto di atti dispositivi sul veicolo dell'impresa. [Or. 5]

6.3. L'amministrazione finanziaria finlandese comunicava al MTA che, il 21 giugno 2018, il Keski-Pohjanmaan käräjäoikeus (Tribunale distrettuale) aveva adottato una decisione definitiva sulle misure cautelari. La decisione avrebbe il medesimo contenuto della decisione provvisoria emanata l'8 febbraio 2018.

[omissis] [Assunzione delle prove – Audizione delle parti]

DISPOSIZIONI DI DIRITTO PERTINENTI

10. L'articolo 16 («Domanda di misure cautelari») della direttiva 2010/24/UE sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure così dispone:

«1. Su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità adita procede all'adozione di misure cautelari, se consentito dalla legislazione nazionale e conformemente alle proprie prassi amministrative, per garantire il recupero qualora un credito o il titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente sia contestato al momento della presentazione della domanda o qualora il credito non sia ancora oggetto di un titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente, purché l'adozione di misure cautelari sia possibile, in una situazione analoga, anche in base alla legislazione nazionale e alle prassi amministrative dello Stato membro richiedente.

Il documento redatto, se del caso, ai fini dell'adozione di misure cautelari nello Stato membro richiedente e relativo al credito per cui è domandata l'assistenza reciproca è allegato alla domanda di misure cautelari nello Stato membro adito. Tale documento non è oggetto di alcun atto di riconoscimento, completamento o sostituzione nello Stato membro adito».

11. Maksukorralduse seadus (codice tributario; in prosieguo: il «MKS»)

Articolo 51¹ del MKS «Assistenza internazionale reciproca»

«(1) Il Maksu- ja Tolliamet presta assistenza internazionale reciproca alle autorità competenti degli Stati che sono membri dell'Unione europea o con cui l'Estonia ha stipulato un accordo internazionale in vigore di corrispondente tenore (in prosieguo: l'«autorità competente dello Stato estero»).

(...)

(3) L'assistenza internazionale reciproca è richiesta e prestata sulla base dell'accordo internazionale, secondo la procedura e nella misura previste dal diritto estone e dell'Unione europea.

(4) La competenza delle autorità chiamate a prestare l'assistenza reciproca e i diritti e gli obblighi delle parti sono stabiliti mediante atti giuridici nazionali.

(...))».

Articolo 51³ del MKS «Recupero nel quadro dell'assistenza internazionale reciproca»

«(1) Il Maksu- ja Tolliamet presta assistenza internazionale reciproca ai fini del recupero - in capo a un soggetto passivo che ha la propria residenza o la propria sede in Estonia o che possiede dei beni in tale paese - delle imposte accertate dallo Stato che ha presentato una domanda di recupero, di accesso o di informazioni o una domanda di misure cautelari, dai suoi enti locali o da una sua entità amministrativa diversa.

(...) [Or. 6]

(3) Sulla base di una domanda di misure cautelari presentata dall'autorità competente dello Stato straniero, il Maksu- ja Tolliamet può adottare misure esecutive in conformità delle procedure disciplinate nell'articolo 136¹ della presente legge».

Articolo 130 del MKS «Misure esecutive dell'amministrazione finanziaria»

«(1) Se il soggetto passivo non ha adempiuto gli obblighi pecuniari entro il termine fissato nel provvedimento dell'amministrazione finanziaria o in una decisione a norma dell'articolo 128, paragrafo 4, punti 2 o 3, l'amministrazione finanziaria procede con il recupero del credito mediante esecuzione forzata. L'amministrazione finanziaria può:

1. chiedere, senza il consenso dell'interessato, l'iscrizione di un divieto di atti dispositivi nel libro fondiario o in un altro registro dei beni;
2. chiedere la costituzione di un'ipoteca su un immobile, su un natante iscritto nel registro navale o su un aeromobile iscritto nel registro dell'aviazione civile conformemente alle disposizioni della legge sul diritto di proprietà concernenti la disciplina dell'ipoteca giudiziale;
3. sottoporre a esecuzione i diritti di credito conformemente alle disposizioni della presente legge e agli atti giuridici che disciplinano la procedura esecutiva;
4. sottoporre a sequestro i diritti patrimoniali di altra natura su cui non è consentita alcuna esecuzione a norma del punto 3 del presente paragrafo e chiedere l'iscrizione di un divieto di atti dispositivi in relazione a detti diritti nel registro pertinente;
5. disporre il blocco di titoli di credito o di un conto titoli in conformità delle disposizioni della legge sul registro dei titoli di credito (...).

Articolo 136¹ del MKS «Misure cautelari anteriori all'accertamento del credito pecuniario o dell'obbligazione»

«(1) Se, in sede di controllo del corretto versamento delle imposte, sorge il fondato sospetto che, in ragione della condotta tenuta dal soggetto passivo, l'esecuzione di un'obbligazione o di un credito pecuniario derivanti da una normativa in materia fiscale possa risultare - successivamente al loro accertamento - molto più difficile o essere impossibile, il direttore dell'amministrazione finanziaria o un funzionario da questi delegato possono presentare al giudice amministrativo una domanda di autorizzazione di una misura esecutiva prevista nell'articolo 130, paragrafo 1, della presente legge.

(1¹) Se, nell'ambito della causa, non è possibile ricorrere a una misura esecutiva disciplinata nell'articolo 130, paragrafo 1, della presente legge o se, molto probabilmente, essa non si rivelerebbe efficace, il direttore dell'amministrazione finanziaria o un funzionario da questi delegato possono chiedere al giudice

amministrativo di autorizzare l'ufficiale giudiziario ad adottare le seguenti misure esecutive:

1. sottoporre a sequestro il patrimonio del soggetto passivo o del destinatario dell'avviso di accertamento che si trovi in possesso del soggetto passivo, del destinatario dell'avviso di accertamento o di un terzo;

2. vietare a un soggetto terzo di trasferire beni al soggetto passivo o al destinatario dell'avviso di accertamento o di adempiere nei loro confronti obbligazioni di altra natura, fermo restando che ciò può implicare anche l'obbligo di trasferire il bene all'ufficiale giudiziario o di versare il denaro su un conto all'uopo previsto.

(1²) Nel caso indicato nel paragrafo 1¹, punto 1, del presente articolo, a fronte di una domanda in tal senso dell'amministrazione tributaria, del soggetto passivo o del destinatario dell'avviso di accertamento, il giudice può anche disporre la vendita dei beni sottoposti a sequestro e il versamento del ricavato di detta vendita su un conto all'uopo previsto se il bene può perdere fortemente di valore o se la sua custodia può generare costi eccessivi.

(1³) L'istanza di cui ai paragrafi 1 e 1¹ del presente articolo è proposta dinanzi al giudice amministrativo nel cui distretto hanno la propria residenza o la propria sede il soggetto passivo o il destinatario dell'avviso di accertamento. Se la residenza o la sede del soggetto passivo o del destinatario dell'avviso di accertamento non sono note o non si trovano in Estonia, l'istanza è proposta dinanzi al giudice amministrativo nel cui distretto si trovano i beni di cui trattasi.

(1⁴) Ai fini del recupero dei costi dell'esecuzione, in collegamento con le misure indicate nel paragrafo 1¹, punti 1 e 2, del presente articolo, l'amministrazione finanziaria emette un provvedimento in cui è fissato il relativo termine di pagamento con l'ammonimento che, in caso di mancato pagamento delle spese di esecuzione entro detto termine, l'obbligazione non adempiuta potrà essere fatta oggetto di esecuzione forzata a norma degli articoli 128-132 della presente legge.

(2) L'istanza presentata dinanzi al giudice amministrativo deve contenere:

1. una motivazione da cui risulta che il recupero della potenziale obbligazione fiscale risulterà molto più difficile o impossibile; **[Or. 7]**

2. l'ammontare stimato del potenziale credito pecuniario o della potenziale obbligazione;

3. informazioni sulla garanzia a fronte della cui prestazione l'amministrazione finanziaria è disponibile a cessare la misura esecutiva;

4. una o più misure esecutive indicate nell'articolo 130, paragrafo 1, della presente legge o nel regolamento sulle esecuzioni e la ragione per cui l'amministrazione finanziaria reputa necessaria la misura prescelta.

(3) Ove la circostanza che ha determinato l'adozione della misura esecutiva venga meno o laddove il soggetto passivo abbia prestato una garanzia volta ad assicurare il pagamento del potenziale credito pecuniario o della potenziale obbligazione, l'amministrazione finanziaria interrompe la misura esecutiva al più tardi entro due giorni lavorativi.

(4) L'amministrazione finanziaria e la persona i cui diritti sono interessati dall'ordinanza possono proporre opposizione avverso l'ordinanza con cui la domanda di cui al paragrafo 1-1² del presente articolo o l'istanza ivi indicata è stata accolta o respinta. A sua volta, l'ordinanza con cui il Ringkonnakohus si pronuncia sull'impugnazione può costituire oggetto di impugnazione».

POSIZIONE DEL COLLEGIO

12. Nel caso di specie si discute se i giudici abbiano correttamente respinto la domanda del MTA del 29 marzo 2018 diretta a ottenere l'autorizzazione a iscrivere divieti di atti dispositivi sui beni della Heavyinstall OÜ e ad assoggettarne a sequestro il patrimonio. Dirimente ai fini della definizione della controversia è chiarire la questione se i giudici nazionali, nel pronunciarsi sulla domanda di misure cautelari presentata dal MTA nel quadro dell'assistenza reciproca, possano valutare essi stessi i mezzi di prova, in particolare la decisione sull'applicazione di misure cautelari adottata dal giudice finlandese, e stabilire in base al proprio convincimento se siano soddisfatti i presupposti per l'applicazione delle misure, o se detti giudici siano tenuti a basarsi sulle valutazioni giuridiche compiute dal giudice finlandese nel proprio accertamento dei fatti.

13. I giudici hanno rilevato che, nel caso della domanda del MTA, non ricorrerebbero i presupposti previsti dall'articolo 136¹, paragrafo 1, del MKS. Tenuto conto, al riguardo, anche la posizione dell'amministrazione finanziaria finlandese, il MTA ritiene che i giudici estoni abbiano erroneamente iniziato a verificare la conformità della domanda con le disposizioni di legge nazionali, poiché, a norma dell'articolo 16, paragrafo 1, ultima frase, della direttiva 2010/24/UE, il documento di un altro Stato membro non potrebbe essere valutato ex novo.

14. Nel diritto nazionale, gli articoli 51³, paragrafo 3, e 136¹ del MKS riguardano la decisione su una domanda di misure cautelari proposta nel quadro dell'assistenza reciproca. Dalle disposizioni succitate non si evince alcuna distinzione tra la decisione su una domanda proposta nell'ambito dell'assistenza reciproca e un'istanza necessaria a garantire un procedimento proprio del MTA. Pertanto, in sede di attuazione della direttiva, il legislatore estone ha ritenuto che l'articolo 16, paragrafo 1, ultima frase, della direttiva 2010/24/UE non fornisca alcuna giustificazione per trasporre l'autorizzazione di attuazione di misure cautelari rilasciata dal giudice finlandese sul territorio estone. Anche questo Collegio è incline ad accogliere un'interpretazione dell'articolo 16, paragrafo 1, della direttiva nel senso che la decisione del giudice finlandese sull'attuazione

delle misure cautelari costituisca unicamente un mezzo di prova che dev'essere verificato in sede di esame del presupposto di cui all'articolo 136¹ MKS e di autorizzazione delle misure esecutive. Tale circostanza trova conferma nell'articolo 16, paragrafo 1, prima frase, in base al quale l'autorità adita adotta misure cautelari se la domanda è consentita dalla legislazione nazionale e conforme alle proprie prassi amministrative.

15. Tuttavia, a giudizio di questo Collegio, non è comunque esclusa l'interpretazione sostenuta dall'amministrazione finanziaria (che riporta al riguardo anche la posizione dell'amministrazione finanziaria finlandese), secondo cui, a norma dell'articolo 16, paragrafo 1, ultima frase, della direttiva, non sarebbe consentito discostarsi in alcun modo dalla valutazione dei fatti accertati nella decisione giudiziale allegata alla domanda e l'Estonia sarebbe incorsa in errore in sede di attuazione della direttiva. Nell'ambito della procedura di recupero, l'esecuzione forzata si fonderebbe su un titolo unitario la cui conformità alle disposizioni di legge non sarebbe esaminata a livello nazionale. Anche in sede di applicazione di misure cautelari sarebbe opportuno applicare i principi di fiducia reciproca e di cooperazione e al principio di effettività nonché muovere dalla posizione assunta dal giudice dello Stato membro richiedente che avrebbe già valutato la necessità dell'applicazione di misure cautelari. Pertanto, questo Collegio non concorda con il Ringkonnakohus, secondo cui si tratterebbe di una situazione integrante un *acte clair*.

16. Sull'interpretazione dell'articolo 16 della direttiva 2010/24/UE non risulta alcuna giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea né che, al riguardo, siano state presentate domande di pronuncia pregiudiziale. **[Or. 8]**

17. Alla luce delle suesposte considerazioni e non sussistendo alcuna giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea sulle menzionate questioni, questo Collegio ritiene necessario adire in via pregiudiziale la Corte medesima. [omissis] [Sospensione del procedimento]

[omissis]