

Asunto C-420/19

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

29 de mayo de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Riigikohus (Tribunal Supremo, Estonia)

Fecha de la resolución de remisión:

29 de mayo de 2019

Solicitante:

Maksu- ja Tolliamet

Interesado:

Heavyinstall OÜ

RIIGIKOHUS (Tribunal Supremo)

HALDUSKOLLEGIUM (Sala de lo Contencioso-Administrativo)

RESOLUCIÓN

[*omissis*]

Fecha de la resolución: 29 de mayo de 2019

[*omissis*]

Litigio: Solicitud de medidas cautelares por Maksu- ja Tolliamet en relación con Heavyinstall OÜ

Partes: Solicitante: Maksu- ja Tolliamet [*omissis*]

Interesado: Heavyinstall OÜ [*omissis*]

[*omissis*]

Fundamento del procedimiento ante el Riigikohus: Recurso de casación de Maksu- ja Tolliamet

[omissis]

RESOLUCIÓN

1. Se plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, en el sentido de que el órgano jurisdiccional del Estado miembro que ha recibido la solicitud de medidas cautelares, al resolver sobre dicha solicitud con arreglo a su Derecho nacional (posibilidad que le asiste en virtud del artículo 16, apartado 1) se halla vinculado por la opinión del órgano jurisdiccional del Estado de establecimiento del solicitante en cuanto a la necesidad y la posibilidad de las medidas cautelares, siempre que se le haya presentado un documento en que conste dicha opinión (artículo 16, apartado 1, párrafo segundo, última frase, con arreglo al cual dicho documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en el Estado miembro requerido)?»

[omissis] [Suspensión del procedimiento]

HECHOS Y PROCEDIMIENTO

1. El 13 de marzo de 2018, la Administración tributaria de la República de Finlandia presentó ante el **Maksu- ja Tolliamet** (Oficina Tributaria y Aduanera; en lo sucesivo, «MTA») una solicitud de medidas cautelares respecto de la sociedad Heavyinstall OÜ, dirigidas a asegurar la satisfacción de una previsible deuda tributaria con cargo a la misma sociedad. La solicitud se presentó con arreglo al artículo 16 (Solicitud de medidas cautelares) de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DO 2010, L 84, p. 1).

2. El 29 de marzo de 2018, la MTA solicitó ante el Tallinna Halduskohus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallinn, Estonia), con arreglo a los artículos 51³, apartado 1, y 136¹, apartado 1, de la maksukorralduse seadus (Ley tributaria; en lo sucesivo, «MKS»), una autorización para la inscripción de prohibiciones de disposición de los vehículos de Heavyinstall OÜ (dos remolques con un valor aproximado de 7 500 euros cada uno y un camión con un valor aproximado de 9 500 euros), y el embargo provisional de las cuentas bancarias de la empresa en todas las entidades de crédito estonias, por importe de 297 304 euros.

2.1. De la motivación de la solicitud se desprende que la Administración tributaria finlandesa tiene intención de liquidar una deuda tributaria adicional a cargo de Heavyinstall OÜ, tras un procedimiento tributario, por un importe estimado en 320 000 euros. La deuda tributaria tiene su origen en que, pese a disponer de un establecimiento permanente en Finlandia, Heavyinstall OÜ nunca ha declarado ni pagado allí sus impuestos. Aunque X, miembro del consejo de administración de Heavyinstall OÜ, alega que reside permanentemente en Tallinn desde 2009 y dirige la empresa desde allí, la información de la que dispone la MTA, más la obtenida de bancos, agencias de viajes y colaboradores acreditados, permiten determinar que en realidad X pasó la mayor parte del tiempo en Finlandia, donde también se ocupaba de la dirección de la

empresa. En las conclusiones de la inspección fiscal, la Administración tributaria finlandesa sostuvo que la residencia habitual y el centro de los intereses de X realmente se encontraban en Finlandia, desde donde también ejerció las principales funciones directivas de Heavyinstall OÜ. Asimismo, consideró que toda la actividad económica de la empresa se desarrollaba en Finlandia. Por lo tanto, con arreglo al artículo 5, apartados 1 y 2, del Convenio entre la República de Estonia y la República de Finlandia para evitar la doble imposición de rentas y patrimonio y para prevenir la evasión fiscal (en lo sucesivo, «Convenio de doble imposición»), existía un establecimiento permanente de Heavyinstall OÜ en Finlandia, pese a lo cual la empresa no pagaba impuestos en este país. El único miembro del consejo de administración de Heavyinstall OÜ había presentado declaraciones incorrectas tanto sobre la actividad económica de la empresa como sobre su domicilio, comportamiento que, en opinión de la Administración tributaria, demostraba el incumplimiento por parte del representante de Heavyinstall OÜ de sus obligaciones públicas.

2.2. Mediante resolución del Keski-Pohjanmaan käräjäoikeus (Tribunal de Primera Instancia de Keski-Pohjanmaa) de 8 de febrero de 2018, que se adjuntó a la solicitud, se embargaron los bienes de Heavyinstall OÜ a petición de la Administración tributaria finlandesa en la medida necesaria para asegurar el crédito del solicitante, por importe de 320 022 euros. En dicha resolución se declaró que existía el riesgo de que Heavyinstall OÜ enajenase, destruyese o transmitiese sus activos o actuase de otra forma que pusiera en peligro la satisfacción del crédito de la Administración tributaria. La actuación del sujeto pasivo podía dificultar sensiblemente o incluso imposibilitar la ejecución de la deuda tributaria. El miembro del consejo de administración de la empresa había engañado deliberadamente a la Administración tributaria en cuanto a un posible establecimiento permanente y a la consiguiente sujeción al impuesto. Añadió dicho tribunal que, teniendo en cuenta las apreciaciones de la Administración tributaria finlandesa, era evidente que ya desde 2010 el objetivo de Heavyinstall OÜ había sido eludir el pago de impuestos, y a pesar de las inspecciones realizadas desde entonces y a la liquidación de impuestos adicionales, no se había verificado una mejora en el comportamiento fiscal de la empresa. Era probable que la actitud de Heavyinstall OÜ en relación con la deuda tributaria que se liquidase como resultado del presente procedimiento fuese la misma, de manera que no fuera posible cobrar el impuesto. La empresa no había presentado las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2017 y, conforme a los datos del registro de tráfico de las autoridades viales, el 21 de marzo de 2018 el interesado vendió un Renault Traffic de su propiedad. Asimismo, en su escrito de 13 de marzo de 2018 la Administración tributaria finlandesa comunicó a la MTA que había presentado una denuncia ante la policía finlandesa por un posible delito de fraude fiscal cometido por Heavyinstall OÜ.

3. El **Tallinna Halduskohus** (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallinn) desestimó la solicitud **mediante resolución de 3 de abril de 2018.**

3.1. En su opinión, no se cumplía el requisito establecido en el artículo 136¹, apartado 1, de la MKS, según el cual para la adopción de medidas cautelares deben existir sospechas fundadas de que, tras la determinación de una deuda pecuniaria u obligación derivadas de una norma tributaria, la actuación del sujeto pasivo vaya a dificultar sensiblemente o imposibilitar la ejecución de dicha deuda u obligación. La adopción de medidas cautelares constituye una grave restricción del derecho del interesado a disponer libremente de su propiedad y a desarrollar una actividad empresarial, por lo que no debe recurrirse con ligereza a esta opción. La sospecha de que la actuación del interesado pueda dificultar sensiblemente o imposibilitar la ejecución de la deuda tributaria no se puede fundamentar simplemente en el importe de la deuda. De las cuentas

anuales de Heavyinstall OÜ correspondientes al ejercicio 2016 se desprende que se trata de una empresa activa y rentable con un volumen de negocios constante. Si bien es probable que, en caso de continuar con su actividad económica habitual, la empresa no esté en condiciones de abonar la totalidad de la deuda tributaria que previsiblemente se le exija, en opinión del mencionado tribunal no se puede descartar que, a pesar de la carga tributaria añadida, la empresa pretenda proseguir con su actividad y tenga intención de pagar su deuda tributaria recurriendo a los mecanismos previstos por el Derecho finlandés.

3.2. En opinión del tribunal, de los autos no se deduce que Heavyinstall OÜ haya ocultado información a la Administración tributaria. La diferencia de criterio entre el interesado y la Administración tributaria finlandesa es de carácter jurídico. El hecho de que, en opinión de esta última, Heavyinstall OÜ no haya declarado en Finlandia sus obligaciones fiscales no justifica, de por sí, la presunción de que tenga intención de dificultar el cumplimiento de dichas obligaciones en caso de que finalmente se determinen. Ni de la solicitud ni de la documentación adjunta se desprende que la situación económica de la empresa haya cambiado sustancialmente. El solo hecho de que el interesado haya vendido un vehículo no permite concluir que haya efectuado tal operación con el propósito de eludir una eventual obligación tributaria.

3.3. Añade el tribunal estonio que el embargo de cuentas bancarias de una empresa debe aplicarse de forma especialmente restrictiva. Por lo tanto, con arreglo al artículo 136¹ de la MKS debe concurrir una razón especialmente grave para embargar la cuenta bancaria de una empresa antes de que se determine la deuda tributaria, lo que no parece que suceda en el presente caso. En vista de las cuentas anuales de Heavyinstall OÜ, dicho tribunal ve probable que el embargo de las cuentas de la empresa suponga el fin de su actividad o, cuando menos, haga necesaria una reestructuración que implique unos costes y unas medidas irreversibles o de consecuencias difíciles de contrarrestar.

4. La MTA interpuso **recurso** ante el Ringkonnakohus (Tribunal de apelación).

5. El **Ringkonnakohus Tallinn** (Tribunal de apelación de Tallinn) desestimó el recurso mediante **resolución de 8 de mayo de 2018** y, pese a que no modificó la parte dispositiva de la resolución del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, añadió sus propias consideraciones a la motivación de este. Asimismo, el Ringkonnakohus desestimó la solicitud de la MTA de remitir una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [omissis]

5.1. Adujo que del análisis del Derecho tributario de la Unión Europea se deduce que en situaciones en que se solicitan medidas cautelares sin que en el Estado requirente se haya expedido un título ejecutivo en relación con el crédito, conforme a la actual versión de la Directiva 2010/24 es de aplicación el llamado «sistema dual». La dualidad consiste en que tanto el Estado miembro requirente como el requerido están facultados para valorar la fundamentación de la adopción de medidas cautelares con arreglo a sus respectivas legislaciones nacionales. En virtud del artículo 16 de la Directiva 2010/24, el Estado miembro que haya recibido una solicitud de medidas cautelares debe adoptar las medidas cautelares de conformidad con el procedimiento previsto en dicho Estado miembro y debe valorar si la adopción de tales medidas, en las circunstancias del caso, es posible con arreglo a su legislación nacional y a sus prácticas administrativas. De lo anterior se deduce, en opinión del Ringkonnakohus (Tribunal de apelación), que en el marco de la asistencia mutua internacional la adopción de medidas cautelares en una situación en que no existe un título ejecutivo es sustancialmente diferente del

cobro internacional de créditos tributarios ya liquidados, y que, al resolver sobre la solicitud de medidas cautelares con arreglo al artículo 16 de la Directiva, el Estado miembro requerido debe valorar también la proporcionalidad de las medidas a la luz del Derecho nacional y de las prácticas administrativas nacionales. Aunque el Estado miembro requerido para la adopción de medidas cautelares no debe efectuar reconocimiento, adición ni sustitución del documento original que en el Estado miembro requirente autoriza las medidas (en el presente caso, la resolución del tribunal finlandés: artículo 16, apartado 1, frases segunda y tercera, de la Directiva), el órgano administrativo o judicial del Estado miembro requerido no queda obligado por dicho documento a ejecutar en su propia jurisdicción las medidas cautelares solicitadas si la adopción de dichas medidas no es conforme con su legislación o sus prácticas administrativas nacionales y no es proporcionada.

5.2. En opinión de dicho tribunal, en el presente caso no se cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 136¹ de la MKS para la adopción de medidas de ejecución sobre el interesado. Respecto a la presente solicitud, el órgano jurisdiccional no está convencido de que la actuación de Heavyinstall OÜ pueda dificultar o hacer imposible el cumplimiento de las obligaciones tributarias que eventualmente se le impongan. Si bien la Administración tributaria finlandesa ha declarado que el miembro del consejo de administración del interesado permaneció en Finlandia la mayor parte del año, de ello no se deduce necesariamente la conclusión de que su actuación permita presumir una intención de cometer un fraude fiscal o de que su comportamiento no sea digno de confianza [*omissis*]. Además, la adopción de medidas cautelares contra Heavyinstall OÜ sería contraria al principio de proporcionalidad. La Administración tributaria finlandesa pretende imponer al interesado una obligación tributaria adicional en una situación en que este ha cumplido con obligaciones tributarias comparables en la República de Estonia durante el mismo período impositivo. De las conclusiones redactadas por la Administración tributaria finlandesa a raíz de la inspección fiscal se deduce que en el período impositivo controvertido el interesado pagó en la República de Estonia impuestos por un importe aproximado de 131 000 euros, pero de dichas conclusiones no se desprende que la misma Administración haya deducido dicho importe de la deuda tributaria prevista. Las medidas solicitadas por la MTA para asegurar el crédito de la Administración tributaria finlandesa por un importe estimado en 320 022 euros consisten básicamente en el embargo del activo circulante disponible en las cuentas bancarias de la empresa (cifrado en 297 304,74 euros). Habida cuenta del objetivo de asegurar el cumplimiento de la previsible obligación tributaria, el embargo de las cuentas bancarias sería una medida muy restrictiva de los derechos del interesado. Sin duda alguna, el embargo del activo circulante dificultaría la continuidad de la actividad de la empresa. En una situación en que gran parte del previsible crédito tributario de la Administración finlandesa ya está asegurado por el importe que el interesado abonó a la República de Estonia, y no habiendo ninguna prueba directa de que el patrimonio de la empresa no vaya a ser suficiente para la satisfacción del resto de la deuda o de que dicho patrimonio vaya a ser ocultado con una elevada probabilidad, no está justificado obligar prácticamente al interesado a cesar en su actividad comercial mediante el embargo de sus cuentas bancarias. En una situación en que el tribunal carece de datos relativos a la actual situación económica de la empresa (el plazo para la presentación de las cuentas anuales del ejercicio 2017 aún no ha concluido), habiendo comunicado el interesado al Registro Mercantil, en su cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al año 2016, un beneficio neto de 173 376 euros, el tribunal no tiene ningún motivo para considerar que la empresa esté actuando de mala fe para eludir el cumplimiento de eventuales obligaciones tributarias futuras.

Alegaciones de las partes

6. La MTA interpuso un recurso de casación ante el Riigikohus (Tribunal Supremo), solicitando la anulación de la resolución del Ringkonnakohus (Tribunal de apelación) y la adopción de una nueva resolución estimatoria de su solicitud de medidas cautelares en relación con Heavyinstall OÜ.

6.1. En su opinión, en el presente asunto es determinante el principio general de efectividad (*principle of effectiveness*) que rige en el Derecho de la Unión. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros no deben hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, apartado 17). El argumento de que el tribunal estonio debe examinar de nuevo el paquete probatorio presentado por Finlandia y que ya ha sido valorado por el órgano jurisdiccional finlandés, a juicio de la MTA, hace que quede sin efecto el artículo 16, apartado 1, con arreglo al cual el documento presentado por el Estado miembro requirente no debe ser objeto de reconocimiento, adición o sustitución. Asimismo, considera que esta postura constituye una infracción del principio de proporcionalidad que dificulta en exceso el cumplimiento de la solicitud en el Estado miembro requerido, ya que obliga al tribunal estonio a valorar una segunda vez los hechos ya constatados en el Estado miembro requirente.

6.2. La MTA no está de acuerdo con el Ringkonnakohus (Tribunal de apelación) en que no esté justificado dar curso a la solicitud de medidas cautelares frente a Heavyinstall OÜ. Tanto en su solicitud como en su recurso interpuesto ante el Ringkonnakohus (Tribunal de apelación) ha expuesto que el comportamiento poco fiable y la mala fe del interesado se deducen claramente de su falsa afirmación formulada en el año 2013 ante la Administración tributaria finlandesa por parte de X, el miembro del consejo de administración de la empresa, conforme a la cual dicha Administración había extraído una conclusión errónea y por ello había renunciado a regularizar la obligación tributaria de la empresa. El propio Riigikohus (Tribunal Supremo) ha reconocido que una afirmación falsa hace que la futura ejecución de un crédito tributario pueda resultar muy difícil o incluso imposible [*omissis*]. Añade la MTA que la Administración tributaria finlandesa presentó una denuncia ante la policía por un delito fiscal, y que los indicios de fraude fiscal también fundamentan una sospecha razonable. Cuando el tribunal apreció que las medidas solicitadas eran desproporcionadas habida cuenta de las circunstancias del caso, debió haber examinado también la posibilidad de estimar parcialmente la solicitud. Pudo haber deducido del importe en ella indicado la suma ya abonada en Estonia, o bien haber permitido solamente la inscripción de una prohibición de disposición en relación con el vehículo de la empresa.

6.3. La Administración tributaria finlandesa comunicó a la MTA que el 21 de junio de 2018 el Keski-Pohjanmaan käräjäoikeus (Tribunal de Primera Instancia de Keski-Pohjanmaa) había adoptado una resolución definitiva sobre las medidas cautelares, resolución que presentaba idéntico contenido que la resolución provisional de 8 de febrero de 2018.

[*omissis*] [Obtención de pruebas; audiencia a las partes]

LEGISLACIÓN APLICABLE

10. El artículo 16 («Solicitud de medidas cautelares») de la Directiva 2010/24 establece:

«1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.

El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro.»

11. Maksukorralduse seadus (Ley tributaria o MKS)

Artículo 51¹ de la MKS, «Asistencia mutua internacional»

«1. La [MTA] prestará asistencia internacional a las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea o con los cuales Estonia mantenga tratados internacionales en vigor con contenido análogo (en lo sucesivo, “autoridad competente extranjera”).

[...]

3. La asistencia internacional se solicitará y se prestará con arreglo al tratado internacional y conforme al procedimiento y en la medida establecidos en la legislación estonia y de la Unión Europea.

4. La competencia de la autoridad que preste la asistencia, así como los derechos y obligaciones de las partes, se establecerán en la legislación nacional.

[...]»

Artículo 51³ de la MKS, «Cobro de los créditos mediante asistencia mutua internacional»

«1. La [MTA] prestará asistencia internacional para el cobro de impuestos liquidados por el Estado que haya presentado una solicitud de cobro o información o una solicitud de medidas cautelares, o bien por alguna de sus corporaciones territoriales u otras unidades administrativas, frente a un sujeto pasivo con residencia o domicilio en Estonia o que posea bienes en Estonia.

[...]

3. En virtud de la solicitud de medidas cautelares presentada por la autoridad competente extranjera, la [MTA] podrá adoptar las medidas de ejecución con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 136¹ de la presente Ley.»

Artículo 130 de la MKS, «Medidas de ejecución de la autoridad tributaria»

«1. Si el sujeto pasivo no cumple con su obligación económica dentro del plazo fijado en el acto administrativo de la autoridad tributaria o en una resolución conforme al artículo 128,

apartado 4, puntos 2 o 3, la autoridad tributaria iniciará el cobro de la deuda por vía ejecutiva. La autoridad tributaria estará facultada para:

- 1) solicitar la anotación de una prohibición de disposición en el registro de la propiedad o en otro registro patrimonial, sin el consentimiento del interesado;
- 2) solicitar la constitución de una hipoteca sobre un bien inmueble, un buque inscrito en el registro de buques o una aeronave inscrita en el registro de aviación civil, conforme a las disposiciones relativas a la hipoteca forzosa contenidas en la Ley de propiedad;
- 3) proceder a la ejecución sobre los derechos financieros conforme a las disposiciones de la presente ley y de los actos jurídicos que regulan el procedimiento de ejecución;
- 4) embargar otros derechos patrimoniales no susceptibles de ejecución a efectos del punto 3 del presente apartado, y solicitar la anotación de una prohibición de disposición sobre dichos derechos en el registro correspondiente;
- 5) ordenar el bloqueo de valores o de cuentas de valores conforme a las disposiciones de la Ley del registro de valores. [...]»

Artículo 136¹ de la MKS, «Medidas cautelares previas a la determinación del crédito o deuda monetaria»

«1. En caso de que, durante el control del correcto pago de impuestos, surjan sospechas fundadas de que, una vez se establezca el crédito o deuda monetaria derivada de una disposición tributaria, la actuación del sujeto pasivo dificultará sensiblemente o hará imposible su ejecución, el director de la autoridad tributaria o el funcionario en quien este delegue podrá presentar una solicitud al tribunal de lo contencioso-administrativo para que autorice una de las medidas de ejecución previstas en el artículo 130, apartado 1, de la presente Ley.

1¹. Cuando en el caso concreto no sea posible una medida de ejecución establecida en el artículo 130, apartado 1, de la presente Ley o cuando dicha medida tenga pocas perspectivas de éxito, el director de la autoridad tributaria o el funcionario en quien este delegue podrá solicitar al tribunal de lo contencioso-administrativo que autorice al agente judicial la adopción de las siguientes medidas de ejecución:

- 1) el embargo de los bienes del sujeto pasivo o del destinatario del acto declarativo de responsabilidad, que se hallen en poder del sujeto pasivo, del destinatario de dicho acto o de un tercero;
- 2) la prohibición a un tercero de transmitir bienes al sujeto pasivo o al destinatario del acto declarativo de responsabilidad o de satisfacer otras deudas frente a él, en su caso, junto con la obligación de transmitir bienes al agente judicial o de consignar una suma en la cuenta prevista al efecto.

1². En el caso mencionado en el apartado 1¹, punto 1, del presente artículo, en virtud de una solicitud de la autoridad tributaria, del sujeto pasivo o del destinatario del acto declarativo de responsabilidad, el tribunal podrá ordenar la venta de los bienes embargados y la consignación de la suma así obtenida en la cuenta prevista al efecto, cuando el bien pueda depreciarse sensiblemente o cuando su custodia resulte desproporcionadamente costosa.

1³. La solicitud a que se refieren los apartados 1 y 1¹ del presente artículo se dirigirá al tribunal de lo contencioso-administrativo en cuya jurisdicción tengan su residencia o domicilio el sujeto pasivo o el destinatario del acto declarativo de responsabilidad. En caso de que la residencia o domicilio del sujeto pasivo o de dicho destinatario no consten o no se encuentren en Estonia, la solicitud se dirigirá al tribunal de lo contencioso-administrativo en cuya jurisdicción se encuentren los bienes de que se trate.

1⁴. Para el cobro de los costes de ejecución ocasionados por las medidas mencionadas en el apartado 1¹, puntos 1 y 2, del presente artículo, la autoridad tributaria adoptará una resolución en que fije un plazo para el pago de dichos costes, bajo apercibimiento de ejecución forzosa de la deuda no satisfecha con arreglo a los artículos 128 a 132 de la presente Ley.

2. En la solicitud dirigida al tribunal de lo contencioso-administrativo deberá constar:

1) una motivación en que se explique por qué va a resultar sensiblemente difícil o imposible el cobro de la eventual deuda tributaria;

2) el importe estimado del eventual crédito o deuda monetaria;

3. información sobre la garantía con cuya prestación la autoridad tributaria pondrá fin a la ejecución forzosa;

4) una o varias de las medidas de ejecución mencionadas en el artículo 130, apartado 1, de la presente Ley o en la Ley de ejecución forzosa, junto con una motivación que justifique la necesidad de la medida elegida por la autoridad tributaria.

3. Cuando haya desaparecido la causa que motivó la adopción de la medida de ejecución o cuando el sujeto pasivo haya prestado una garantía que asegure el pago del eventual crédito o deuda monetaria, la autoridad tributaria pondrá fin a la medida de ejecución en el plazo de dos días hábiles.

4. La autoridad tributaria y la persona a cuyos derechos afecte la resolución podrán interponer recurso contra la resolución por la cual se estime o se desestime la solicitud mencionada en los apartados 1 a 1² del presente artículo o la pretensión allí formulada. Contra la resolución del recurso por el Ringkonnakohus (Tribunal de apelación) podrá interponerse recurso de casación.»

OPINIÓN DE LA SALA

12. En el presente caso se discute si los tribunales desestimaron correctamente la solicitud de la MTA de 29 de marzo de 2018 de que se autorizase la inscripción de prohibiciones de disposición sobre los bienes de Heavyinstall OÜ y el embargo de dichos bienes. Para la resolución del litigio es necesario aclarar la cuestión de si, al resolver sobre la solicitud de medidas cautelares presentada por la MTA en virtud de la asistencia mutua, los órganos jurisdiccionales nacionales pueden valorar por sí mismos las pruebas y, en particular, la decisión del tribunal finlandés sobre la adopción de medidas cautelares, y si pueden decidir, atendiendo a su propia convicción, si se cumplen los requisitos para la adopción de las medidas, o si dichos órganos jurisdiccionales tienen la obligación de asumir la valoración jurídica efectuada por el tribunal finlandés en su decisión sobre los hechos.

13. Los tribunales han resuelto que, en el caso de la solicitud de la MTA, no se cumplen los requisitos del artículo 136¹, apartado 1, de la MKS. Asimismo, la MTA, que transmite la postura de la Administración tributaria finlandesa, considera que los tribunales estonios procedieron indebidamente a comprobar si la solicitud era conforme con la legislación nacional, ya que, con arreglo al artículo 16, apartado 1, última frase, de la Directiva 2010/24, no ha lugar a una nueva valoración del documento en otro Estado miembro.

14. En el Derecho nacional, los artículos 51³, apartado 3, y 136¹ de la MKS tratan de la resolución sobre la solicitud de medidas cautelares en virtud de la asistencia mutua. De dichas disposiciones no se deducen diferencias entre la resolución sobre una solicitud en virtud de la asistencia mutua y una solicitud necesaria para afianzar el propio procedimiento de la MTA. Por lo tanto, al transponer la Directiva el legislador estonio consideró que el artículo 16, apartado 1, última frase, de la Directiva 2010/24 no ofrecía fundamento alguno para trasladar al territorio estonio la autorización expedida por un tribunal finlandés para adoptar medidas cautelares. Esta Sala también se inclina por la interpretación del artículo 16, apartado 1, de la Directiva según la cual la resolución del tribunal finlandés sobre la adopción de medidas cautelares constituye tan solo un elemento de prueba que se ha de tener en cuenta al examinar los requisitos del artículo 136¹ de la MKS y estudiar la autorización de las medidas de ejecución. Así lo confirma la primera frase del artículo 16, apartado 1, conforme a la cual la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas.

15. No obstante, en opinión de esta Sala tampoco se puede excluir la interpretación de la [MTA] (que transmite también la postura de la Administración tributaria finlandesa), según la cual el artículo 16, apartado 1, última frase, de la Directiva no permite apartarse de la valoración de los hechos efectuada en la resolución judicial adjunta a la solicitud, de modo que Estonia cometió un error al transponer la Directiva. Según dicha postura, en el procedimiento de cobro se utiliza un instrumento uniforme como base para la ejecución forzosa, y no se examina su conformidad con la legislación nacional. También en cuanto a la adopción de medidas cautelares se considera adecuado atender a los principios de confianza mutua y cooperación y al principio de efectividad y aceptar la opinión del tribunal del Estado miembro requirente, que ya ha valorado la necesidad de adoptar medidas cautelares. Por lo tanto, esta Sala no comparte la postura del Ringkonnakohus (Tribunal de apelación) en el sentido de que la presente situación constituye un *acte clair*.

16. En cuanto a la interpretación del artículo 16 de la Directiva 2010/24, no existe jurisprudencia alguna del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Tampoco parece que se hayan remitido peticiones de decisión prejudicial al respecto.

17. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, y dado que no existe jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre estas cuestiones, esta Sala considera necesario remitir al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial. [omissis] [Suspensión del procedimiento]

[omissis]