

**Causa C-3/24****Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

4 gennaio 2024

**Giudice del rinvio:**

Augstākā tiesa (Senāts) (Corte suprema, Lettonia)

**Data della decisione di rinvio:**

4 gennaio 2024

**Ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione:**

SIA MISTRAL TRANS

**Resistente in primo grado e altra parte nel procedimento di cassazione:**

Valsts ieņēmumu dienests (Amministrazione tributaria dello Stato)

---

[omissis]

**Latvijas Republikas Senāts (Corte suprema della Repubblica di Lettonia)  
ORDINANZA**

Riga, 4 gennaio 2024

Il Senāts (Corte suprema), [omissis] [composizione del Collegio]

con procedura scritta, ha esaminato il ricorso per cassazione proposto dalla SIA MISTRAL TRANS avverso la sentenza emessa il 29 ottobre 2020 dall'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia) nel procedimento giurisdizionale amministrativo promosso con un ricorso di annullamento proposto dalla SIA MISTRAL TRANS avverso la decisione [omissis] emessa il 15 agosto 2019 dal Valsts ieņēmumu dienests (Amministrazione tributaria dello Stato).

**Contesto**

*Esposizione dei fatti*

- 1 L'8 ottobre 2013 la ricorrente, la SIA MISTRAL TRANS, comunicava all'Amministrazione tributaria dello Stato, attraverso il sistema di dichiarazione elettronica, di avere avviato un'attività di prestazione di servizi contabili esternalizzati il 4 ottobre 2013.

Con decisione del 12 giugno 2019, il Nelegāli iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pārvalde (Ufficio per la prevenzione del riciclaggio di denaro) dell'Amministrazione tributaria dello Stato infligeva alla ricorrente una sanzione pecuniaria di EUR 5 000 per violazione dei requisiti della Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums (legge sulla prevenzione del riciclaggio di denaro e del finanziamento del terrorismo) [(omissis) nella sua nuova formulazione, Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (legge sulla prevenzione del riciclaggio di denaro, del finanziamento del terrorismo e della proliferazione; in prosieguo: la «legge sulla prevenzione del riciclaggio»)].

Dopo aver esaminato il ricorso presentato dalla ricorrente, l'Amministrazione tributaria dello Stato, con decisione del 15 agosto 2019, confermava la decisione iniziale.

Nella decisione impugnata si afferma che la ricorrente si era registrata presso l'Amministrazione tributaria dello Stato come soggetto obbligato ai sensi della legge sulla prevenzione del riciclaggio, comunicando che il suo tipo di attività era costituito da servizi contabili esternalizzati. Il 10 aprile 2018 era stata effettuata un'ispezione per valutare la conformità della ricorrente ai requisiti della legge sulla prevenzione del riciclaggio ed erano state raccomandate misure per rimediare alle carenze, attività in merito alla quale era stato redatto il relativo verbale di ispezione. Il 16 maggio 2019 l'Amministrazione tributaria dello Stato aveva effettuato una nuova ispezione e riscontrato diverse carenze nel sistema di controllo interno della ricorrente: 1) la ricorrente non aveva effettuato né documentato la valutazione dei rischi di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo in base al suo tipo di attività, al fine di identificare, valutare, comprendere e gestire tali rischi inerenti alle sue attività e alla sua clientela; 2) nella pratica, la ricorrente non documentava le attività di adeguata verifica e di identificazione della clientela; 3) il sistema di controllo interno non prevedeva una procedura circa le modalità di aggiornamento della valutazione dei rischi e di miglioramento del sistema di controllo interno; 4) il sistema di controllo interno non prevedeva una revisione periodica delle politiche e delle procedure; e 5) il sistema di controllo interno non prevedeva la procedura di distruzione dei documenti ottenuti nel corso dell'identificazione, l'adeguata verifica e il monitoraggio delle transazioni della clientela. L'Amministrazione dichiarava quindi che la ricorrente non aveva rispettato i requisiti di cui all'articolo 6, paragrafi 1 e 1.<sup>2</sup>, all'articolo 7, paragrafo 1, punto 7, all'articolo 8, paragrafo 2, all'articolo 11.<sup>1</sup>, paragrafo 1, all'articolo 37, paragrafo 2, e all'articolo 37.<sup>2</sup>. Nella decisione si afferma che, al momento dell'applicazione della sanzione, si era

tenuto conto del carattere, della natura e della durata dell'infrazione, nonché della situazione finanziaria della ricorrente. Era stato inoltre preso in considerazione il fatto che la ricorrente non aveva neppure ottemperato alle raccomandazioni incluse nel verbale di ispezione del 10 aprile 2018 e per oltre un anno non aveva rispettato gli obblighi e i compiti imposti dalla legge sulla prevenzione del riciclaggio.

La ricorrente presentava ricorso dinanzi all'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) avverso la decisione dell'Amministrazione tributaria dello Stato. Nel ricorso, la ricorrente evidenziava, in particolare, che i servizi contabili esternalizzati erano stati prestati unicamente alle seguenti persone a essa collegate: 1) SIA Bolivar Serviss, 2) SIA Bolivar Logistic e 3) SIA Bolivar Transport. La ricorrente e le società commerciali collegate hanno gli stessi membri del Consiglio di amministrazione, gli stessi azionisti e gli stessi beneficiari effettivi: A e B, i quali sono legati da un vincolo di parentela [*grado*]. Tale modalità di gestione della contabilità era stata scelta unicamente per risparmiare risorse ed evitare di dover acquistare una licenza di software di contabilità per ciascuna delle società commerciali. Era stato stipulato un contratto in riferimento a quanto sopra ed era stato stabilito un pagamento per coprire i costi. A seguito della decisione iniziale dell'Amministrazione tributaria dello Stato, la contabilità era stata riorganizzata in modo che, a partire dal 2 luglio 2019, la contabilità di tutte le società commerciali collegate fosse tenuta in modo autonomo. Inoltre, la ricorrente aveva informato l'Amministrazione tributaria dello Stato che essa aveva cessato di prestare servizi contabili esternalizzati a partire dal 30 giugno 2019.

- 2 Con sentenza del 29 ottobre 2020 l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale), che ha esaminato il caso in appello, respingeva il ricorso volto all'annullamento della decisione impugnata. La sentenza si basa sulle seguenti motivazioni:

2.1 La ricorrente, in qualità di prestatore di servizi contabili esternalizzati, è soggetta alla legge sulla prevenzione del riciclaggio. La circostanza che la ricorrente tenga la contabilità di soli tre clienti collegati è irrilevante. Conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, punto 3, lettera a), della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione (in prosieguo: la «direttiva 2015/849»), detta direttiva è parimenti applicabile ai contabili esterni e non è determinante a chi venga prestato il servizio contabile esternalizzato. Nemmeno la legge sulla prevenzione del riciclaggio contiene disposizioni più vantaggiose per le persone collegate. Inoltre, la ricorrente era già a conoscenza del parere dell'Amministrazione tributaria dello Stato su questo tema dopo la prima ispezione del 10 aprile 2018. Pertanto, se la ricorrente avesse avuto dei dubbi, avrebbe potuto chiarirli prima dell'ispezione successiva.

2.2 L'Amministrazione tributaria dello Stato ha affermato fondatamente che la ricorrente non aveva rispettato i requisiti di cui all'articolo 6, paragrafi 1 e 1.<sup>2</sup>, all'articolo 7, paragrafo 1, punto 7, all'articolo 8, paragrafo 2, all'articolo 11.<sup>1</sup>, paragrafo 1, punto 1, all'articolo 37, paragrafo 2, e all'articolo 37.<sup>2</sup>.

2.3 Nel determinare la sanzione, l'Amministrazione tributaria dello Stato ha tenuto conto delle circostanze di cui all'articolo 77, paragrafo 3, della legge sulla prevenzione del riciclaggio, in particolare della gravità e della durata dell'infrazione, del grado di responsabilità e della situazione finanziaria della persona, nonché della collaborazione con l'autorità di vigilanza e controllo.

L'articolo 78, paragrafo 1, punto 3, della legge sulla prevenzione del riciclaggio prevede sanzioni fino a un importo massimo di EUR 1 000 000. La sanzione di EUR 5 000 inflitta alla ricorrente è adeguata alla natura della violazione e proporzionata alla situazione finanziaria della ricorrente con riguardo alla minaccia causata agli interessi dell'economia nazionale. La ricorrente non ha rispettato i requisiti essenziali della legge sulla prevenzione del riciclaggio e non ha rispettato gli obblighi di legge fondamentali, ostacolando in tal modo il raggiungimento degli obiettivi della legge.

- 3 La ricorrente presentava ricorso per cassazione avverso la sentenza dell'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale), sostenendo la mancanza di proporzione della sanzione inflitta.

### **Motivazione**

#### *Normativa applicabile*

#### *Diritto dell'Unione europea*

- 4 Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione

Articolo 2: 1. La presente direttiva si applica ai seguenti soggetti obbligati:

(...)

3) le seguenti persone fisiche o giuridiche quando agiscono nell'esercizio della loro attività professionale:

a) revisori dei conti, contabili esterni e consulenti tributari;

Articolo 58: 1. Gli Stati membri provvedono affinché i soggetti obbligati possano essere chiamati a rispondere delle violazioni delle disposizioni nazionali di recepimento della presente direttiva conformemente al presente articolo e agli

articoli da 59 a 61. Le eventuali sanzioni o misure devono essere efficaci, proporzionate e dissuasive.

*Diritto lettone*

- 5 Legge sulla prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo nonché della proliferazione. La direttiva 2015/849 è stata recepita mediante detta legge.

Articolo 3 «Soggetti obbligati»: 1) Sono soggetti obbligati ai sensi della presente legge coloro che esercitano attività economiche o professionali:

(...)

3) contabili esterni, revisori legali dei conti, studi di revisori legali dei conti e consulenti tributari, nonché qualsiasi altra persona che si impegni a prestare assistenza in materia tributaria (come consulenza o assistenza materiale) o agisca come intermediario nella prestazione di tale assistenza, indipendentemente dalla frequenza con cui viene prestata e dall'esistenza di una remunerazione (...).

Articolo 6 «Obbligo di effettuare una valutazione dei rischi e di istituire un sistema di controllo interno»: (1) Il soggetto obbligato, a seconda del tipo di attività svolta, effettua e documenta la valutazione dei rischi di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo nonché di proliferazione al fine di identificare, valutare, comprendere e gestire tali rischi inerenti alle sue attività e ai suoi clienti e, sulla base di tale valutazione, attua un sistema di controllo interno destinato alla prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo nonché della proliferazione, anche sviluppando e documentando le politiche e le procedure pertinenti che sono approvate dal suo Consiglio di amministrazione, se nominato, o, se del caso, da un altro organo direttivo del soggetto obbligato.

(...)

(1.<sup>2</sup>) Il soggetto obbligato, quando procede alla valutazione dei rischi di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo nonché di proliferazione ed elabora il sistema di controllo interno, è tenuto a considerare almeno le seguenti circostanze che incidono sui rischi:

1) il rischio cliente inerente alla sua forma giuridica, al suo assetto proprietario [e] alle attività economiche o personali del cliente o del beneficiario effettivo del cliente;

2) il rischio paese e geografico, vale a dire il rischio che il cliente o il beneficiario effettivo del cliente sia associato a un paese o a un territorio le cui circostanze economiche, sociali, giuridiche o politiche possano indicare un rischio elevato di riciclaggio, di finanziamento del terrorismo e di proliferazione inerente al paese.

3) il rischio dei servizi e dei prodotti utilizzati dal cliente, vale a dire il rischio che il cliente possa utilizzare il servizio o il prodotto di cui trattasi per il riciclaggio o per il finanziamento del terrorismo e la proliferazione;

4) il rischio del canale di distribuzione del servizio o del prodotto associato alla forma (o al canale) attraverso cui il cliente ottiene e utilizza il servizio o il prodotto.

Articolo 7 «Sistema di controllo interno»: Nell'istituire il sistema di controllo interno, il soggetto obbligato prevede almeno:

(...)

7) la procedura per la conservazione e la distruzione delle informazioni e dei documenti ottenuti nello svolgimento dell'attività di adeguata verifica della clientela e nel monitoraggio delle transazioni della clientela.

Articolo 8 «Aggiornamento della valutazione dei rischi e miglioramento del sistema di controllo interno»: (2) Il soggetto obbligato valuta regolarmente – ma almeno ogni 18 mesi – mediante l'esame della documentazione, l'efficacia del funzionamento del sistema di controllo interno, in particolare esaminando e aggiornando la valutazione del rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo nonché di proliferazione collegato al cliente, al suo paese di residenza (stabilimento), all'attività economica o personale del cliente, ai servizi e ai prodotti utilizzati e alle loro catene di approvvigionamento nonché alle operazioni effettuate e, se necessario, attua misure volte a migliorare l'efficacia del sistema di controllo interno, anche [quelle intese a] riesaminare e precisare le politiche e le procedure in materia di prevenzione del riciclaggio di denaro e del finanziamento del terrorismo nonché di proliferazione».

Articolo 11.<sup>1</sup> «Misure di adeguata verifica della clientela in riferimento ai fattori di rischio»: (1) Le misure di adeguata verifica della clientela sono un insieme di attività basate sulla valutazione del rischio, nell'ambito delle quali un soggetto obbligato è tenuto a:

1) identificare il cliente e verificare i dati identificativi ottenuti;

2) determinare il beneficiario effettivo e, sulla base della valutazione dei rischi, accertare che la persona fisica in questione sia il beneficiario effettivo del cliente. Nel caso di una costruzione giuridica e di una persona giuridica, il soggetto obbligato deve altresì verificare la struttura dei membri di tale persona e la forma attraverso cui il beneficiario effettivo esercita il controllo su tale costruzione giuridica o persona giuridica;

3) ottenere informazioni sullo scopo e sulla natura prevista dei rapporti commerciali e delle transazioni occasionali;

4) una volta avviato il rapporto d'affari, effettuare un monitoraggio, compresi i controlli per confermare che le transazioni effettuate nel corso di detto rapporto siano condotte in conformità con le informazioni di cui dispone il soggetto obbligato in relazione al cliente, alla sua attività economica, al profilo di rischio e alla fonte dei fondi;

5) garantire che i documenti, i dati personali e le informazioni ottenute nel corso dell'attività di adeguata verifica della clientela siano conservati, valutati regolarmente e aggiornati in base ai rischi intrinseci, con una frequenza non inferiore a cinque anni.

Articolo 37 «Conservazione, aggiornamento e distruzione dei documenti risultanti dall'adeguata verifica della clientela»: (2) I soggetti obbligati conservano per un periodo di cinque anni dopo la cessazione del rapporto commerciale o il completamento di una transazione occasionale:

1) le informazioni ottenute nel corso dell'adeguata verifica della clientela, comprese le informazioni sulle transazioni nazionali e internazionali della clientela, le transazioni occasionali nazionali e internazionali e le relative registrazioni contabili, le copie dei documenti che attestano i dati di identificazione della clientela, i risultati dell'attività di adeguata verifica della clientela, nonché le informazioni disponibili ottenute attraverso l'uso di mezzi elettronici di identificazione, servizi di certificazione, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 10, dell'Elektronisko dokumentu likums (legge sui documenti elettronici), in conformità del regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE, o altre soluzioni tecnologiche nella misura e nell'ambito stabiliti dal Consiglio dei ministri;

2) le informazioni su tutti i pagamenti effettuati dalla clientela;

3) la corrispondenza con la clientela, compresa quella elettronica.

Articolo 37.<sup>2</sup> «Fornitura di documenti e informazioni risultanti dall'adeguata verifica della clientela al Finanšu izlūkošanas dienests (Servizio di informazione finanziaria) e alle autorità di vigilanza e controllo»: I soggetti obbligati documentano le misure di adeguata verifica della clientela, nonché le informazioni su tutti i pagamenti effettuati e ricevuti dalla clientela e, su richiesta delle autorità di vigilanza e controllo o del Servizio di informazione finanziaria ed entro il termine specificato, presentano tali documenti all'autorità di vigilanza e controllo del soggetto obbligato o trasmettono copie di tali documenti al Servizio di informazione finanziaria.

Articolo 77 «Poteri sanzionatori e di vigilanza»:

(...)

(3) Nel definire le sanzioni, il tipo e la portata delle misure di vigilanza ai sensi del paragrafo 1 del presente articolo, l'autorità di vigilanza e controllo tiene conto di tutte le circostanze pertinenti, tra cui:

- 1) la gravità, la durata e la natura sistematica dell'infrazione;
- 2) il grado di responsabilità della persona fisica o giuridica;
- 3) la situazione finanziaria della persona fisica o giuridica (entrate annue della persona fisica responsabile o fatturato annuo totale della persona giuridica responsabile e altri fattori che incidono sulla situazione finanziaria);
- 4) il profitto conseguito dalla persona fisica o giuridica in conseguenza della violazione, nella misura in cui sia possibile calcolarlo;
- 5) i danni subiti da terzi a causa dell'infrazione, nella misura in cui possono essere determinati;
- 6) il livello di collaborazione, con l'autorità di vigilanza e controllo, della persona fisica o giuridica ritenuta responsabile;
- 7) le infrazioni precedenti commesse dalla persona fisica o giuridica riguardo alla prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo nonché della proliferazione, e in relazione alle sanzioni internazionali o nazionali.

Articolo 78 «Mancato rispetto degli obblighi previsti in materia di prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo nonché della proliferazione»: (1) Ai soggetti obbligati possono essere inflitte, in conseguenza della violazione delle disposizioni normative in materia di prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo nonché della proliferazione – in particolare quelle relative alla adeguata verifica della clientela, al monitoraggio dei rapporti commerciali e delle transazioni, alla segnalazione di operazioni insolite e sospette, alla comunicazione di informazioni all'autorità di vigilanza e controllo o al Servizio di informazione finanziaria, all'astensione dall'esecuzione di una transazione, al congelamento dei fondi, al sistema di controllo interno, alla conservazione e alla distruzione delle informazioni e alla violazione del regolamento [2015/847] – le seguenti sanzioni:

(...)

- 3) imposizione di una sanzione pecuniaria fino a un importo massimo di EUR 1 000 000 alla persona (fisica o giuridica) responsabile della violazione (...).

*Motivi per cui sussistono dubbi sull'interpretazione del diritto dell'Unione europea*

- 6 Una delle questioni da risolvere nel caso di specie è se l'articolo 2, paragrafo 1, punto 3, lettera a), della direttiva 2015/849 – che prevede che tale direttiva si

applica ai contabili esterni – si applichi anche nei casi in cui i servizi contabili siano prestati unicamente a società commerciali collegate al contabile esterno.

Nel corso del procedimento svoltosi in relazione alla presente controversia, la ricorrente ha costantemente negato, sia dinanzi alle autorità amministrative che successivamente dinanzi agli organi giurisdizionali, di essere assoggettata agli obblighi previsti dalla legge sulla prevenzione del riciclaggio. Tenuto conto di quanto precede e del fatto che, prima di esaminare la proporzionalità della sanzione comminata, è essenziale stabilire se vi sia stata effettivamente un'infrazione, questo Collegio deve valutare se la ricorrente sia tenuta a rispettare gli obblighi applicabili ai contabili esterni.

- 7 Conformemente al considerando 3 della direttiva 2015/849, essa costituisce la quarta direttiva volta a far fronte alla minaccia del riciclaggio. La direttiva 2001/97/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 4 dicembre 2001, recante modifica della direttiva 91/308/CEE del Consiglio relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività illecite (in prosieguo: la «direttiva 2001/97»), ha esteso l'ambito d'applicazione della direttiva 91/308/CEE per quanto riguarda sia la tipologia di reati, sia le professioni, che le attività coinvolte. Il considerando 15 della direttiva 2001/97 enuncia che gli obblighi stabiliti dalla direttiva in materia di identificazione dei clienti, tenuta delle registrazioni e segnalazione delle operazioni sospette dovrebbero essere estesi a un numero limitato di attività e di professioni che si sono rivelate suscettibili di utilizzo a fini di riciclaggio. Ciò significa che, nel valutare a quali soggetti si applichi la direttiva 2001/97 e, successivamente, la direttiva 2015/849, è determinante se l'attività o la professione della persona interessata è esposta a un rischio maggiore di riciclaggio.

Per quanto riguarda il settore dei contabili esterni, nel Nacionālais noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojums par 2017. – 2019. gadu (Rapporto di valutazione del rischio nazionale di riciclaggio, del finanziamento del terrorismo e della proliferazione per gli anni dal 2017 al 2019) è stato identificato il rischio che i membri del settore non solo siano inconsapevolmente coinvolti nel riciclaggio, ma realizzino anche consapevolmente attività che aiutino i loro clienti a riciclare capitali fornendo consulenza sull'evasione fiscale e sulla strutturazione degli attivi, predisponendo documentazione di transazioni fittizie e prestando servizi di registrazione contabile, nonché creando soggetti giuridici complessi e società *offshore*. Inoltre, le autorità di polizia sottolineano che i contabili esterni tendono a offrire anche queste attività come servizio professionale di riciclaggio. Esiste il rischio che i contabili esterni omettano deliberatamente di segnalare transazioni sospette nell'interesse del cliente [*omissis*].

Pertanto, i contabili esterni sono generalmente da considerarsi persone le cui attività sono esposte a un rischio piuttosto elevato di riciclaggio.

- 8 All'epoca in cui l'Amministrazione tributaria dello Stato ha rilevato gli illeciti nell'operato della ricorrente, era in vigore la legge «Par grāmatvedību» (legge sulla contabilità). Ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, punto 2, della suddetta legge, un contabile esterno è una persona che, sulla base di un contratto scritto con una società (ad eccezione di un contratto di lavoro) si impegna a prestare o presta servizi contabili a un cliente. Inoltre, ai sensi del primo paragrafo dell'articolo 3.<sup>1</sup> della suddetta legge, il contabile esterno è tenuto ad assicurare la propria responsabilità civile per le perdite causate dalle sue attività od omissioni professionali. Pertanto, in quanto operatore economico indipendente, il contabile esterno offre i suoi servizi a un'altra società ed è anche responsabile delle perdite causate dalle sue attività professionali o dalle sue omissioni professionali.

Ciò è parimenti coerente con il significato della nozione di «contabile esterno» di cui all'articolo 2, paragrafo 1, punto 3, lettera a), della direttiva 2015/849. In lettone, «ārštata» («esterno» in italiano) si riferisce a una persona che lavora per una società, ma non è un suo dipendente. Si noti che la versione inglese utilizza l'espressione «external accountant». Pertanto, anche secondo la nozione utilizzata in inglese, la direttiva è applicabile non già a qualsiasi contabile, bensì solo a quello la cui attività professionale è organizzata al di fuori dell'impresa a cui vengono prestati i servizi contabili.

- 9 Come già affermato *supra*, la ricorrente ha sottolineato nel corso del procedimento di aver prestato servizi contabili unicamente a persone ad essa collegate. La ricorrente ha chiarito che la sua attività principale non è mai stata legata alla prestazione di servizi contabili, consistendo della attività principale nel trasporto di merci. Questo particolare modello di gestione della contabilità tra persone collegate è stato concepito con l'obiettivo di risparmiare risorse. Né le autorità amministrative né gli organi giurisdizionali hanno contestato la dichiarazione di cui sopra, sottolineando che tale circostanza è irrilevante ai fini dell'esito della presente causa. Questo Collegio dubita della validità di tale approccio.
- 10 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, in materia di diritto alla concorrenza la nozione di impresa designa qualsiasi soggetto che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di tale soggetto e dalle sue modalità di finanziamento. La Corte di giustizia ha inoltre precisato che la nozione di impresa si riferisce a un'unità economica, anche qualora, sotto il profilo giuridico, tale unità economica sia costituita da più persone, fisiche o giuridiche (sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 20 gennaio 2011, *General Química e a./Commissione*, C-90/09 P, ECLI:EU:C:2011:21, punti 34 e 35 e giurisprudenza ivi citata). Lo stesso approccio è tipico delle questioni relative alla normativa sugli aiuti di Stato. Ad esempio, nel considerando 4 del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «*de minimis*», si afferma che la Corte di giustizia dell'Unione europea ha riconosciuto che tutte le entità controllate (giuridicamente o di fatto) dalla stessa entità debbano essere considerate un'impresa unica. Da quanto sopra esposto si evince che, tanto nella normativa sulla concorrenza quanto

nella normativa sugli aiuti di Stato, le imprese collegate possono essere considerate come un'unica impresa. D'altro canto, se le imprese collegate devono essere considerate come un'unica impresa, questo Collegio dubita che la prestazione di servizi contabili in seno a tali imprese (anche se formalmente organizzata come servizio esternalizzato) sia esposta a un rischio più elevato di riciclaggio rispetto alla contabilità gestita internamente (*in house*) all'impresa, integrando i contabili nel personale dell'impresa sulla base di un contratto di lavoro.

Inoltre, dalle circostanze dedotte dalla ricorrente emerge chiaramente che la scelta del metodo di gestione della contabilità non è stata determinata da criteri oggettivi derivanti dalla legge o da criteri basati sulla realtà economica (ad esempio, non ci si può aspettare che un contabile esterno, un professionista autonomo, stipuli contratti di lavoro con i suoi clienti diventando un dipendente dell'impresa interessata), ma da considerazioni di efficienza, effettuate in seno a un gruppo di imprese collegate, riguardanti il modello di organizzazione contabile più conveniente ed economico.

- 11 Analogamente, anche le considerazioni relative all'efficacia della direttiva 2015/849 suscitano dubbi sull'applicabilità della direttiva a questa situazione. Come già osservato, sia la ricorrente sia le società a cui essa presta servizi contabili sono tutte sotto il controllo degli stessi soggetti (che sono anche, allo stesso tempo, i beneficiari effettivi). Ciò induce allo scetticismo sia sulla possibilità per un prestatore di servizi contabili di rispettare autonomamente e pienamente gli obblighi impostigli dalla direttiva dalla legge lettone, sia, in ogni caso, sulla conseguente possibilità di conseguire gli obiettivi della direttiva, ossia la prevenzione del riciclaggio. A titolo esemplificativo, si può notare che l'Amministrazione tributaria dello Stato ha imposto anche una sanzione per il mancato rispetto di un determinato obbligo la cui utilità in questa particolare situazione è dubbia (la mancata determinazione della procedura con cui vengono distrutti i documenti ottenuti nel corso dell'identificazione, dell'adeguata verifica e del monitoraggio delle transazioni della clientela, che riguarderebbe i documenti relativi all'identificazione di una medesima entità economica e con i medesimi beneficiari effettivi).

Tali considerazioni sollevano dubbi sulla circostanza se, in questa situazione, sia proporzionato richiedere a una società di rispettare tutti gli obblighi imposti dalla direttiva e dalla legge, quando ciò che si otterrebbe potrebbe consistere piuttosto in un adempimento formale dei requisiti.

- 12 In tali circostanze, è necessario chiarire se l'articolo 2, paragrafo 1, punto 3, lettera a), della direttiva 2015/849 si applichi anche ai casi in cui i servizi contabili sono prestati solo a persone collegate al soggetto che li presta.
- 13 In caso di risposta affermativa alla domanda di cui sopra, si dovrebbe poi chiarire se la circostanza che il servizio di contabilità sia prestato solo alle persone collegate al prestatore debba essere presa in considerazione nell'imporre una

sanzione per violazioni in materia di prevenzione del riciclaggio, del finanziamento del terrorismo e della proliferazione. Ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 1, della direttiva 2015/849, gli Stati membri devono provvedere affinché i soggetti obbligati possano essere chiamati a rispondere delle violazioni delle disposizioni nazionali di recepimento di tale direttiva. Allo stesso tempo, tale disposizione stabilisce che le eventuali sanzioni o misure devono essere efficaci, proporzionate e dissuasive. La proporzionalità delle sanzioni per le violazioni di norme giuridiche che rientrano nell'ambito di applicazione di detta direttiva è menzionata anche al considerando 59.

Qualora la circostanza indicata in precedenza da questo Collegio, riferita al fatto che la ricorrente presta servizi di contabilità solo a società collegate, non fosse un motivo per escludere la ricorrente dall'applicazione della direttiva, si porrebbe comunque la questione se tale circostanza debba essere presa in considerazione per la determinazione della sanzione. In altre parole, la questione se tale circostanza non induca a considerare che la violazione della ricorrente possa meritare l'imposizione di una sanzione inferiore rispetto a quella che si applicherebbe ai prestatori di servizi contabili esternalizzati che prestano servizi a imprese indipendenti.

Ad esempio, l'articolo 7, paragrafo 1, punto 7, della legge sulla prevenzione del riciclaggio stabilisce che il sistema di controllo interno deve prevedere la procedura per la conservazione e la distruzione delle informazioni e dei documenti ottenuti nel corso dell'attività di adeguata verifica della clientela e di monitoraggio delle transazioni della clientela. Tale requisito è coerente con l'articolo 40, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2015/849, che stabilisce, tra l'altro, che gli Stati membri provvedono affinché i soggetti obbligati cancellino i dati personali. Detto requisito è chiaramente finalizzato alla protezione dei dati personali. Tuttavia, come già menzionato, nel caso di imprese collegate può accadere che l'ambito dei dati personali in possesso del contabile esterno, quando quest'ultimo svolge l'adeguata verifica della clientela e ne controlla le transazioni, sia identico a quello dei dati personali del contabile esterno stesso. In altre parole, nell'adempimento dei suoi obblighi di contabile esterno, la persona in questione non ottiene dati aggiuntivi.

- 14 In definitiva, questo Collegio nutre dubbi sull'interpretazione del diritto dell'Unione. Pertanto, si trova nella necessità di sollevare questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

[*omissis*] [considerazioni procedurali]

### **Parte dispositiva**

A norma dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (*omissis*) la Augstākā tiesa (Senāts) (Corte suprema, Lettonia):

**delibera**

di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se la nozione di «contabile esterno» di cui all'articolo 2, paragrafo 1, punto 3, lettera a), della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione, debba essere interpretata nel senso che essa si applica anche ai casi in cui i servizi contabili sono prestati unicamente a persone collegate al contabile esterno.

2. In caso di risposta affermativa alla prima questione, se l'articolo 58, paragrafo 1, della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione, debba essere interpretato nel senso che, nel contesto della proporzionalità della sanzione inflitta, è rilevante il fatto che: 1) il servizio di contabilità è prestato unicamente alle persone collegate al soggetto che lo eroga; 2) la scelta di affidare la tenuta della contabilità ingaggiando un contabile esterno dipende da considerazioni di efficienza, effettuate in seno a un gruppo di imprese collegate, e non è determinata da criteri derivanti dalla legge o da criteri basati sulla realtà economica.

[Questo Collegio delibera di] sospendere il procedimento fino alla pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea.

[omissis] [firme]