



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MICHAL BOBEK
presentate il 22 novembre 2018¹

Causa C-695/17

**Metirato Oy, in liquidazione
contro
Suomen valtio/Verohallinto
Eesti Vabariik/Maksu- ja Tolliamet**

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Helsingin käräjäoikeus (Tribunale di primo grado di Helsinki, Finlandia)]

(Rinvio pregiudiziale – Assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure – Controversie concernenti le misure esecutive adottate nello Stato membro adito – Determinazione della parte convenuta)

I. Introduzione

1. Nel 2012, in conformità delle disposizioni relative all'assistenza reciproca di cui alla direttiva 2010/24/UE², le autorità estoni chiedevano alle autorità finlandesi di recuperare le imposte dovute allo Stato estone dalla Metirato Oy, una società finlandese (in prosieguo: la «Metirato»). Sulla base di tale richiesta, le autorità finlandesi avviavano una procedura di recupero coattivo nei confronti della società summenzionata. Nel corso di detta stessa procedura, le autorità finlandesi cercavano altresì di recuperare le imposte dovute dalla Metirato allo Stato finlandese. La Metirato versava una somma di denaro alle autorità finlandesi, che ne trasferivano la parte adeguata alle autorità estoni.

2. Nel 2013 in Finlandia veniva aperta una procedura di insolvenza a carico della Metirato. Il curatore fallimentare nominato nell'ambito della menzionata procedura agiva poi dinanzi all'Helsingin käräjäoikeus (Tribunale di primo grado di Helsinki, Finlandia) (in prosieguo: il «giudice del rinvio»), chiedendo la revoca del pagamento precedentemente effettuato dalla Metirato nel corso della procedura finlandese di recupero coattivo.

3. È nel quadro di tale azione, per quanto concerne la restituzione dell'importo di denaro trasferito alle autorità estoni, che il giudice del rinvio nutre dubbi circa l'interpretazione della direttiva 2010/24. In particolare, esso chiede se la direttiva stabilisca quale Stato membro debba essere riconosciuto come parte convenuta nell'azione diretta ad ottenere la restituzione dell'importo di cui trattasi: la Finlandia o l'Estonia?

¹ Lingua originale: l'inglese.

² Direttiva del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure (GU 210, L 84, pag. 1).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Direttiva 2010/24

4. L'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2010/24 così recita:

«Ai fini del recupero nello Stato membro adito, ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito, salvo diversa disposizione della presente direttiva. L'autorità adita esercita le competenze conferitele e si avvale delle procedure previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative dello Stato membro adito applicabili ai crediti riguardanti i medesimi dazi o le medesime imposte o, in mancanza di questi, dazi e imposte analoghi, salvo diversa disposizione della presente direttiva.

(...)

Lo Stato membro adito non è tenuto a concedere ai crediti degli altri Stati membri le preferenze accordate per crediti analoghi sorti in tale Stato membro, salvo diverso accordo tra gli Stati membri interessati o diversa disposizione nella legislazione dello Stato membro adito. Lo Stato membro che conceda preferenze ai crediti di un altro Stato membro non può, alle stesse condizioni, rifiutare di accordare le stesse preferenze agli stessi o analoghi crediti di altri Stati membri.

Lo Stato membro adito recupera il credito nella propria valuta».

5. A norma dell'articolo 13, paragrafo 5, della direttiva, «l'autorità adita trasferisce all'autorità richiedente gli importi recuperati in relazione al credito e gli interessi di cui ai paragrafi 3 e 4 del presente articolo».

6. L'articolo 14 della direttiva così dispone:

«1. Le controversie concernenti il credito, il titolo iniziale che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente o il titolo uniforme che consente l'esecuzione nello Stato membro adito nonché le controversie riguardanti la validità di una notifica effettuata da un'autorità competente dello Stato membro richiedente rientrano nella competenza degli organismi competenti dello Stato membro richiedente. Se nel corso della procedura di recupero un soggetto interessato contesta il credito, il titolo iniziale che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente o il titolo uniforme che consente l'esecuzione nello Stato membro adito, l'autorità adita informa tale soggetto che l'azione deve essere da esso promossa dinanzi all'organo competente dello Stato membro richiedente in conformità delle norme di legge in esso vigenti.

2. Le controversie concernenti le misure esecutive adottate nello Stato membro adito o la validità di una notifica effettuata da un'autorità competente dello Stato membro adito sono portate dinanzi all'organo competente di tale Stato membro in conformità delle disposizioni legislative e regolamentari in esso vigenti.

(...)».

B. Diritto finlandese

1. Legge sulla revocatoria fallimentare

7. In base al paragrafo 1 dell'articolo 5 del laki takaisinsaannista konkurssipesään (758/1991) [legge sulla revocatoria fallimentare (758/1991)], un negozio giuridico è revocabile, inter alia, se attraverso di esso, da solo o unitamente ad altre misure, un creditore viene indebitamente favorito a svantaggio degli altri creditori. Costituiscono requisiti per la revoca la circostanza che il debitore, all'atto della conclusione del negozio giuridico, fosse insolvente oppure che il negozio giuridico abbia contribuito alla sua insolvenza.

8. L'articolo 10 di detta legge stabilisce, segnatamente, che l'estinzione di un debito nei tre mesi che precedono la data di riferimento, è revocabile se l'importo del debito estinto risulta significativo rispetto ai beni della massa fallimentare.

9. In conformità dell'articolo 23 della legge di cui trattasi, il curatore fallimentare e determinati creditori possono proporre un'azione revocatoria. La revocatoria è azionata mediante azione giudiziale o tramite opposizione all'insinuazione di un credito. L'azione può essere proposta dinanzi al käräjäoikeus (Tribunale di primo grado) che ha avviato la procedura fallimentare.

III. Fatti, procedimento nazionale e questioni pregiudiziali

10. L'Eesti Maksu- ja Tolliamet (amministrazione tributaria e doganale della Repubblica di Estonia) intendeva recuperare dalla Metirato imposte e interessi su di esse maturati per un importo pari a EUR 28 754,50. Il 18 aprile 2012 essa presentava alla Suomen Verohallinto (amministrazione tributaria finlandese) una richiesta di recupero di detta somma ai sensi della direttiva 2010/24.

11. Agendo sulla base di tale richiesta, l'amministrazione tributaria finlandese inviava alle autorità finlandesi competenti per l'esecuzione delle procedure di recupero coattivo dei crediti alcuni dettagli sulla somma da recuperare per conto dell'amministrazione tributaria e doganale estone, oltre all'indicazione di un importo dell'imposta dovuta dalla Metirato all'amministrazione tributaria finlandese.

12. Il 12 febbraio 2013 la Metirato versava volontariamente³ alle autorità finlandesi competenti per l'esecuzione l'importo di EUR 17 500, di cui EUR 15 837,67 venivano trasferiti all'amministrazione tributaria finlandese. In conformità della richiesta di recupero avanzata dall'Estonia, la summenzionata amministrazione tributaria trasferiva la somma di EUR 15 541,67 a detto paese.

13. Il 23 aprile 2013 la Metirato versava alle autorità finlandesi competenti per l'esecuzione di un altro importo pari a EUR 17 803.

14. L'8 maggio 2013, a seguito di un'istanza in proprio presentata dalla Metirato, l'Helsingin käräjäoikeus (Tribunale di primo grado di Helsinki, Finlandia) ordinava la liquidazione della società.

15. L'8 maggio 2014 il curatore fallimentare agiva dinanzi al giudice del rinvio contro l'amministrazione tributaria finlandese chiedendo la revoca di pagamenti per un importo complessivo di EUR 33 707,67, compresa la somma di EUR 15 541,67 trasferita all'Estonia. Fondandosi sull'articolo 5 della legge sulla revocatoria fallimentare, il curatore fallimentare affermava che

³ In base a quanto mi è dato comprendere, tale versamento era «volontario» nel senso che la Metirato pagava su richiesta delle autorità finlandesi competenti per l'esecuzione senza che si rendesse necessaria l'adozione di ulteriori *misure esecutive* sui (beni della) società. Tuttavia, posto che il pagamento avveniva a fronte della richiesta avanzata delle autorità finlandesi competenti per l'esecuzione, intendo anche che il pagamento abbia avuto luogo nel contesto della *procedura esecutiva* avviata da dette autorità.

l'amministrazione tributaria finlandese sarebbe stata indebitamente favorita a svantaggio di altri creditori poiché sarebbero state pagate imposte scadute da parecchio tempo in un momento in cui la Metirato era già insolvente. Basandosi sull'articolo 10 di detta legge, il curatore fallimentare sosteneva inoltre che, nel periodo controverso compreso tra il 25 gennaio e l'8 maggio 2013, la Metirato aveva versato a titolo di debiti tributari un importo significativo rispetto al patrimonio della massa.

16. L'azione intesa a ottenere la revoca dei pagamenti era diretta in via principale contro l'amministrazione tributaria finlandese. Tuttavia, nell'eventualità di un diniego della legittimazione passiva di tale autorità con riferimento all'importo di EUR 15 541,67 trasferito all'Estonia, il curatore fallimentare agiva anche nei confronti dell'amministrazione tributaria e doganale estone.

17. L'amministrazione tributaria finlandese contestava l'azione proposta dal curatore fallimentare, eccependo, inter alia, la propria carenza di legittimazione passiva, dal momento che l'azione era diretta ad ottenere la revoca dei pagamenti ricevuti dall'Estonia. Essa affermava di aver agito unicamente in veste di rappresentante delle autorità estoni che avevano richiesto assistenza reciproca in conformità della direttiva 2010/24 e che l'incarico era debitamente cessato una volta effettuato il recupero dei crediti fiscali. Essa affermava inoltre che, posto che i beni recuperati non erano mai divenuti proprietà dello Stato finlandese, l'azione doveva essere proposta nei confronti dell'amministrazione tributaria e doganale estone.

18. Anche l'amministrazione tributaria e doganale estone contestava l'azione avviata dal curatore fallimentare affermando di non essere legittimata passivamente nella specie. A suo avviso, sulla base degli articoli 13, paragrafo 1, e 14, paragrafo 2, della direttiva, solo l'amministrazione tributaria finlandese può essere parte convenuta nell'ambito di un'azione di tale natura.

19. Il giudice del rinvio osserva che la sua competenza a pronunciarsi sull'azione revocatoria in esame è pacifica. Tuttavia, prima di pronunciarsi nel merito della controversia, deve stabilire se, con riferimento alla somma recuperata dalla Finlandia e trasferita all'Estonia sulla base della direttiva 2010/24, la legittimazione passiva spetti all'amministrazione tributaria finlandese o all'amministrazione tributaria e doganale estone.

20. In tali circostanze, l'Helsingin käräjäoikeus (Tribunale di primo grado di Helsinki) decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni:

- «1) Se l'articolo 13, paragrafo 1, della [direttiva 2010/24/UE], laddove prevede che i crediti per cui è stata presentata una domanda di recupero siano trattati dallo Stato adito come crediti dello Stato membro adito stesso, debba essere interpretato nel senso che:
- a) lo Stato membro adito sia anche parte del procedimento giudiziario che abbia ad oggetto la restituzione degli importi pagati alla massa fallimentare in conseguenza di un recupero, oppure
 - b) lo Stato membro adito provveda soltanto al recupero del credito nell'ambito dell'esecuzione forzata e all'insinuazione al passivo nella procedura d'insolvenza di cui trattasi, mentre nell'ambito di un'azione revocatoria fallimentare, riguardante il complesso dei beni appartenenti alla massa fallimentare, la legittimazione passiva spetti allo Stato membro richiedente.
- 2) Se la direttiva debba essere interpretata nel senso che i crediti di un altro Stato membro sulla base di una domanda di recupero vengano recuperati con gli stessi mezzi, tuttavia in modo tale per cui i beni patrimoniali recuperati restino separati e non si confondano con il patrimonio dello Stato membro adito, oppure nel senso che essi vengano recuperati unitamente ai crediti propri, cosicché essi si confondono con il patrimonio dello Stato membro adito. In altre parole: se la direttiva sia volta soltanto a vietare un trattamento meno favorevole dei crediti di un altro Stato membro.

3) Se una controversia riguardante un'azione revocatoria fallimentare possa essere equiparata a una controversia concernente misure esecutive ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2 e se da ciò possa desumersi che, in base alla direttiva, lo Stato membro adito sia dotato di legittimazione passiva anche in tale controversia».

21. Hanno presentato osservazioni scritte i governi estone e finlandese e la Commissione europea.

IV. Analisi

22. Inizierò affrontando la prima e la terza questione, che concernono direttamente la corretta individuazione della parte convenuta nell'ambito di un'azione revocatoria fallimentare, come quella oggetto del procedimento principale, avente ad oggetto le somme recuperate da uno Stato membro su richiesta di un altro Stato membro sulla base della direttiva 2010/24 (A). Successivamente mi occuperò della seconda questione, volta ad accertare se le somme recuperate a seguito del meccanismo previsto all'interno di detta direttiva divengano proprietà dello Stato membro adito, che concerne pertanto anch'essa – indirettamente – la corretta individuazione della parte convenuta nel quadro dell'azione di cui trattasi (B).

A. Prima e terza questione: sull'individuazione della parte convenuta

23. A chi dovrebbe essere riconosciuta nella fattispecie la legittimazione passiva nel quadro di un'azione diretta a ottenere la restituzione di somme recuperate da uno Stato membro (nella fattispecie, la Finlandia) su richiesta di un altro Stato membro (nella fattispecie, l'Estonia), relativamente a importi che al momento dell'azione erano in possesso di quest'ultimo Stato: lo Stato membro richiedente o lo Stato membro adito?

24. Nella sua ordinanza, il giudice del rinvio evidenzia due disposizioni della direttiva 2010/24 potenzialmente rilevanti. La prima è costituita dall'articolo 13, paragrafo 1, secondo cui «[a]i fini del recupero nello Stato membro adito, ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito (...). L'autorità adita esercita le competenze conferitele e si avvale delle procedure previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative dello Stato membro adito applicabili ai crediti riguardanti i medesimi dazi o le medesime imposte o, in mancanza di questi, dazi e imposte analoghi (...)». La seconda disposizione è l'articolo 14, paragrafo 2, della direttiva, secondo cui «[l]e controversie concernenti le misure esecutive adottate nello Stato membro adito (...) sono portate dinanzi all'organo competente di tale Stato membro in conformità delle disposizioni legislative e regolamentari in esso vigenti».

25. È chiaro che le disposizioni menzionate dal giudice del rinvio (o, del resto, le restanti disposizioni della direttiva) non forniscono una risposta diretta alla questione della legittimazione passiva nel quadro di un'azione diretta alla restituzione delle somme recuperate da uno Stato membro su richiesta di un altro Stato membro.

1. Direttiva 2010/24 o regolamento relativo alle procedure di insolvenza?

26. Una questione preliminare è se la direttiva 2010/24 disciplini effettivamente il punto in esame.

27. Il governo finlandese ritiene che l'azione principale non sia disciplinata dalla direttiva, dal momento che quest'ultima non stabilisce regole in materia di revocatoria fallimentare. L'azione in parola dovrebbe essere invece disciplinata dal regolamento relativo alle procedure di insolvenza⁴. In conformità del suo articolo 4, paragrafo 1, sarebbe la legge finlandese, quale legge dello Stato in cui è stata aperta la procedura fallimentare, a disciplinare l'individuazione della corretta parte convenuta nel procedimento principale.

28. Pur concordando con il governo finlandese sul più ampio punto di principio della normativa disciplinante in termini generali le procedure di insolvenza, non vedo come il regolamento relativo alle procedure di insolvenza, in combinato disposto con le norme nazionali applicabili in materia fallimentare, possa fornire una risposta alla questione specifica sollevata dal giudice nazionale, né perché, del resto, la direttiva 2010/24 non sarebbe più applicabile.

29. Il curatore fallimentare contesta la validità della procedura di recupero attuata dalle autorità finlandesi che, certamente in parte, mirava a dar seguito a una domanda di recupero a norma della direttiva 2010/24. Egli lamenta che il recupero coattivo delle imposte attuato dalle autorità finlandesi dovrebbe essere revocato in forza della normativa finlandese, ossia in base alla legge sulla revocatoria fallimentare.

30. È vero che detta procedura di recupero coattivo era in parte «solo nazionale» (rispetto al recupero delle imposte dovute dalla Metirato alla Finlandia) e in parte una misura diretta all'esecuzione di una domanda di recupero azionata dalle autorità estoni (quanto al recupero delle imposte dovute all'Estonia). Tuttavia, a mio parere, il fatto che essa riguardasse anche il recupero di imposte nazionali non osta alla posizione secondo cui la procedura di recupero coattivo nella sua totalità costituiva una misura adottata dalle autorità finlandesi allo scopo di dare esecuzione alla richiesta di recupero presentata dall'Estonia.

31. Ritengo così che la procedura di recupero coattivo integri una misura esecutiva ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, della direttiva 2010/24⁵.

32. Con l'azione proposta nell'ambito del procedimento principale, il curatore fallimentare contesta la validità, in base alla legge finlandese, di una misura esecutiva adottata in Finlandia, lo Stato membro adito. Di conseguenza, a norma dell'articolo 14, paragrafo 2, della direttiva, tale azione integra una controversia che deve essere proposta dinanzi all'organo competente di detto Stato membro (vale a dire il giudice del rinvio) in conformità delle disposizioni legislative e regolamentari in esso vigenti.

33. La Corte ha già osservato che l'organo competente dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita è quello che si trova nella posizione migliore per interpretare le disposizioni legislative e regolamentari in vigore in tale Stato membro e, in particolare, per giudicare della legittimità, della validità o della regolarità dei provvedimenti di esecuzione, conformemente a dette disposizioni legislative e regolamentari⁶.

4 Regolamento (CE) n. 1346/2000 del Consiglio, del 29 maggio 2000, relativo alle procedure di insolvenza (GU 2000, L 160, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento relativo alle procedure di insolvenza»).

5 La direttiva non definisce la nozione di «misure esecutive». La Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») ha interpretato solo una volta la nozione di cui trattasi nella sentenza del 14 gennaio 2010, Kyrián (C-233/08, EU:C:2010:11), ciò tuttavia, nel contesto della disposizione che ha preceduto l'articolo 14, paragrafo 2, della direttiva 2010/24, vale a dire l'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU 1976, L 73, pag. 18), come modificata dalla direttiva 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001 (GU 2001, L 175, pag. 17). Al punto 47 di detta sentenza, la Corte ha stabilito che le notifiche (non esplicitamente menzionate nell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 76/308) costituivano provvedimenti esecutivi.

6 V., con riferimento alla direttiva 76/308, sentenza del 14 gennaio 2010, Kyrián (C-233/08, EU:C:2010:11, punti 40, 49 e 50).

34. In sintesi, la procedura di recupero coattivo era stata condotta in ragione e in forza della direttiva 2010/24. A livello nazionale si cerca ora di contestarne l'iter e l'esito nel quadro della successiva procedura di insolvenza e così, di fatto, di contestare una *misura esecutiva* precedentemente adottata nello Stato membro adito (articolo 14, paragrafo 2, della direttiva). Pertanto, benché la direttiva 2010/24 non contenga una specifica disposizione indicante chi sia legittimato passivamente nell'ambito di un'azione come quella in discussione, laddove successivamente al trasferimento delle somme recuperate la persona giuridica che le ha versate è stata dichiarata insolvente, a mio parere la direttiva continua chiaramente ad essere applicabile a un caso siffatto.

2. Identità della parte convenuta: se si tratti di un controllo di legittimità o di un'ipotesi di revocatoria

35. Malgrado il silenzio della direttiva 2010/24 quanto alla determinazione della parte convenuta in un siffatto contesto di fatto specifico, due sono le prospettive ipotizzabili, quantomeno in linea teorica. Semplificando, potrebbero essere etichettati come una prospettiva «focalizzata sul potere» contrapposta ad una prospettiva «focalizzata sul denaro».

36. Seguendo la logica della prima, verrebbero in tal modo contestate le modalità con cui il potere pubblico è stato esercitato nel territorio di uno Stato membro. Così, ciò che il curatore fallimentare intenderebbe ottenere è essenzialmente un controllo di legittimità su una misura nazionale (asseritamente contraria alle disposizioni nazionali) che impone a una società il versamento di imposte. In quest'ottica, una controversia di tale natura costituirebbe una classica controversia di diritto amministrativo o fiscale, cui consegue ovviamente l'individuazione della parte convenuta nell'autorità che, nella specie, esercita il potere (esecutivo).

37. La logica della seconda prospettiva avrebbe il carattere di una revocatoria (tendenzialmente di diritto privato). L'obiettivo sarebbe il recupero del denaro, agendo pertanto nei confronti di chiunque fosse in possesso della somma di cui trattasi all'epoca rilevante. L'identità del convenuto cambierebbe a seconda del soggetto che, in un determinato momento, è in possesso delle somme de quibus.

38. Prescindendo dalla circostanza che la direttiva 2010/24 non fa riferimento a detta specifica questione, non nutro pressoché alcun dubbio sul fatto che, in considerazione della struttura e della ratio generali della direttiva, la prospettiva corretta sia la prima. Ritengo che un'azione siffatta, nella misura in cui contesta la validità di una misura esecutiva adottata dalle autorità dello Stato membro adito e attuata in conformità alla sua normativa interna, deve essere proposta contro le autorità di detto Stato.

39. La direttiva 2010/24 fissa norme comunitarie circa la reciproca assistenza in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure⁷. Come evidenziato nel considerando 7 della direttiva, tale assistenza reciproca può assumere la forma di uno scambio di informazioni (capo II della direttiva, articoli da 5 a 7), di assistenza per la notifica di documenti (capo III della direttiva, articoli 8 e 9), oppure di misure di recupero o di misure cautelari (capo IV della direttiva, articoli da 10 a 20).

⁷ V., con riferimento alla direttiva 76/308, sentenze del 14 gennaio 2010, Kyrián (C-233/08, EU:C:2010:11, punto 34), e del 18 ottobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punto 44).

40. In tutti e tre i casi, la direttiva non solo prevede una ripartizione delle competenze tra le autorità dello Stato membro richiedente e quelle dello Stato membro adito, ma anche, quale regola generale, l'applicazione della *lex auctoritatis*, secondo cui gli atti compiuti dalle autorità di uno Stato membro sono disciplinati (e la loro validità dipende quindi) dalla legge di detto Stato membro⁸. È il caso delle disposizioni sullo scambio di informazioni⁹, sull'assistenza per la notifica di documenti¹⁰ e, in particolare, sulle misure di recupero o sulle misure cautelari.

41. Con riferimento alle misure di recupero ricordo che, a norma dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva, ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito. Più nello specifico, l'autorità adita è tenuta a esercitare le competenze conferitele e ad avvalersi delle procedure previste *dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative dello Stato membro adito* applicabili ai crediti riguardanti i medesimi dazi o le medesime imposte o dazi e imposte analoghi.

42. Per quanto attiene alle misure cautelari, dall'articolo 14, paragrafo 4, secondo comma, e dall'articolo 16, paragrafo 1, della direttiva si evince che esse possono essere adottate unicamente dallo Stato membro adito se consentito dalla sua legislazione.

43. Più in generale, l'articolo 14 della direttiva 2010/24 stabilisce delle regole che disciplinano le controversie insorgenti dall'applicazione della direttiva. In base all'articolo 14, paragrafo 1, le controversie concernenti il credito o i titoli che consentono l'esecuzione redatti dallo Stato membro richiedente, nonché le controversie riguardanti la validità di una notifica effettuata da un'autorità competente dello Stato membro in parola rientrano nella competenza degli organismi competenti di detto Stato. Per contro, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, le controversie concernenti le misure esecutive o la validità di una notifica effettuata da un'autorità dello Stato membro adito devono essere portate dinanzi all'organo competente di tale Stato. Dalla sentenza *Kyrian* si evince che la ripartizione delle competenze prevista dall'articolo 14, paragrafi 1 e 2, è corollario del fatto che ciascun atto giuridico o misura considerata da dette disposizioni è disciplinata da una normativa diversa¹¹, vale a dire dalla normativa dello Stato membro le cui autorità hanno compiuto l'atto contestato o adottato la misura contestata. Di conseguenza, l'organo competente di ciascuno Stato membro esamina unicamente la legittimità degli atti compiuti e delle misure adottate dalle autorità di detto Stato membro alla luce della relativa normativa interna¹².

44. L'articolo 14, paragrafo 4, terzo comma, contiene inoltre un chiaro esempio di applicazione della regola della *lex auctoritatis* in casi concernenti le autorità competenti dei due Stati membri coinvolti. L'articolo 14, paragrafo 4, primo comma, stabilisce che, in caso di azione proposta ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, nello Stato membro richiedente, l'autorità adita deve in linea di principio sospendere la procedura di esecuzione per quanto riguarda la parte contestata del credito in attesa della decisione dell'organo competente in materia. Tuttavia, a norma dell'articolo 14, paragrafo 4, terzo

8 V. per analogia le conclusioni dell'avvocato generale Cruz Villalón nella causa *Weltimmo* (C-230/14, EU:C:2015:426, paragrafo 50) e la posizione assunta dalla Corte, secondo cui «dalle esigenze derivanti dalla sovranità territoriale dello Stato membro, dal principio di legalità e dalla nozione di Stato di diritto discende che il potere sanzionatorio non può avere luogo, in linea di principio, al di fuori dei limiti legali entro cui un'autorità amministrativa è autorizzata ad agire *secondo il diritto nazionale del suo Stato membro*»: sentenza del 1° ottobre 2015, *Weltimmo* (C-230/14, EU:C:2015:639, punto 56). Il corsivo è mio.

9 V., ad esempio, l'articolo 5, paragrafo 2, lettera c), o l'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva.

10 V. l'articolo 9 della direttiva e gli articoli 11 e 12, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011 della Commissione, del 18 novembre 2011, recante modalità di applicazione in relazione a determinate disposizioni della direttiva 2010/24 (GU 2011, L 302, pag. 16).

11 V. sentenza del 14 gennaio 2010, *Kyrian* (C-233/08, EU:C:2010:11, punto 40).

12 V. sentenza del 26 aprile 2018, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, punti 43 e 44). Come da me osservato (in un contesto normativo diverso, ma con la medesima ratio) nelle conclusioni nella causa *Astellas Pharma* (C-557/16, EU:C:2017:957, paragrafo 97), non è senza ragione che le norme sulla competenza tendono a essere basate principalmente sull'elemento formale della provenienza di un atto, vale a dire chi ha adottato l'atto oggetto di impugnazione.

comma, l'autorità richiedente può chiedere, *in conformità delle disposizioni legislative e regolamentari e delle prassi amministrative vigenti nello Stato membro richiedente*, all'autorità adita di recuperare un credito contestato o la parte contestata di un credito *se le disposizioni legislative e regolamentari e le prassi amministrative vigenti nello Stato membro adito consentono tale azione*.

45. Nel complesso, le disposizioni succitate attestano chiaramente la ratio generale della direttiva: i) gli atti compiuti e le misure adottate da uno Stato membro sono, di norma, disciplinati dalla legge di detto Stato (*lex auctoritatis*); ii) tutte le controversie concernenti tali atti o misure devono essere proposte dinanzi all'organo competente di tale Stato membro che le esaminerà alla luce della sua legislazione nazionale.

46. Dalla combinazione dei due succitati elementi si evince in maniera piuttosto naturale – punto iii) – l'identità della parte convenuta in tali casi: nel quadro di una siffatta controversia la legittimazione passiva può essere riconosciuta unicamente all'autorità nazionale che ha esercitato il potere in un determinato caso (adottando od omettendo di adottare l'atto o la misura contestata).

47. Pertanto, ove, come nel caso di specie, si contesti una misura esecutiva adottata dalle autorità dello Stato membro adito, ciò che viene contestato è la validità dell'esercizio del potere pubblico da parte di detto Stato. Parte convenuta deve pertanto logicamente essere l'autorità pubblica dello Stato membro adito.

48. Si aggiunga che una conclusione siffatta è coerente anche con il principio di *piena assimilazione dei crediti* di cui all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2010/24. In base alla disposizione richiamata, i crediti per cui è stata presentata una domanda di recupero devono essere trattati come crediti dello Stato membro adito. Se i crediti provenienti da un altro Stato membro devono essere pienamente assimilati ai crediti nazionali sotto il profilo della procedura di recupero (quando alcuni importi sono stati versati), l'unica opzione sensata è quella di assimilarli ad essi anche quando si tratta di discutere di un elemento connesso a detto recupero (quando il denaro possa essere potenzialmente da liquidare). La piena assimilazione richiede un'assimilazione in entrambe le direzioni. Pertanto, come accadrebbe nel caso di un'impugnazione concernente una misura (esecutiva) adottata dalle autorità di uno Stato membro, parte convenuta deve essere per definizione l'autorità che ha adottato la misura (di recupero) contestata.

3. Le alternative (im)possibili

49. Ritengo che l'approccio appena delineato sia quello corretto, anche alla luce di un breve esame delle alternative. Se un'azione come quella in discussione nel procedimento principale dovesse essere proposta nei confronti dello Stato membro che ha richiesto il recupero, in particolare in ragione del fatto che la somma di denaro di cui trattasi è stata poi ad esso trasferita, allora l'azione revocatoria dovrebbe essere proposta dinanzi allo Stato in possesso del denaro¹³. In uno scenario siffatto, entrambi i fori in cui una siffatta azione potrebbe in potenza essere proposta produrrebbero risultati alquanto discutibili.

50. La prima possibilità sarebbe quella di agire contro lo Stato membro richiedente dinanzi ai giudici di detto Stato. Nel caso di specie, ne conseguirebbe che i giudici estoni si troverebbero a decidere di un'azione proposta avverso le autorità estoni sulla base di un atto (la misura esecutiva asseritamente errata) compiuto dalle autorità finlandesi in Finlandia. Inoltre, tale azione sarebbe disciplinata dalla legge finlandese sulla revocatoria fallimentare, invocata dal curatore fallimentare per contestare i pagamenti effettuati dalla Metirato in forza della procedura di recupero coattivo avviata dalle autorità

¹³ Come accennato supra al paragrafo 37 delle presenti conclusioni.

finlandesi. Sarebbe possibile sostenere che l'iter procedurale potrebbe basarsi sulle norme di diritto estone, ad esempio, le sue disposizioni nazionali in materia di illeciti o arricchimento indebito. Tuttavia, ancora una volta, detta azione avverso l'Estonia dovrebbe essere valutata sulla base di azioni commesse dalle autorità finlandesi in Finlandia.

51. È piuttosto chiaro che ciò non soltanto comporterebbe una marcata separazione (per non dire un certo caos) tra forum e ius, ma significherebbe altresì, di fatto, che i giudici estoni dovrebbero verificare la legittimità dell'esercizio del potere pubblico da parte delle autorità finlandesi in Finlandia, operazione questa che la Corte ha recentemente respinto in un diverso contesto¹⁴.

52. La seconda possibilità, vale a dire agire contro lo Stato membro richiedente dinanzi ai giudici dello Stato membro adito, si rivelerebbe parimenti problematica. In una siffatta ipotesi, il primo problema (già di per sé quasi insuperabile) sarebbe posto dal principio dell'immunità giurisdizionale cui consegue che uno Stato non può essere convenuto in giudizio dinanzi ai tribunali di un altro Stato¹⁵. È vero che la Corte ha riconosciuto che «allo stato attuale della prassi internazionale, tale immunità non ha valore assoluto, ma è generalmente riconosciuta qualora la controversia riguardi atti rientranti nel potere di sovranità, esercitati iure imperii. Essa può essere, per contro, esclusa se il ricorso giurisdizionale verte su atti compiuti iure gestionis, i quali non rientrano nell'esercizio di pubblici poteri»¹⁶. Tuttavia, nel caso di specie, ad essere contestata è una procedura di recupero coattivo di imposte che concerne indubbiamente atti rientranti nel potere di sovranità, esercitati iure imperii tanto dal punto di vista procedurale (nella misura in cui si riferisce a un recupero *coattivo*) quanto sotto il profilo sostanziale (nella misura in cui concerne il recupero di *imposte*). Pertanto, l'immunità giurisdizionale precluderebbe in questo caso un'azione nei confronti dell'Estonia dinanzi ai giudici finlandesi.

53. Quindi, per tutte le ragioni indicate sopra, concludo che un'azione, come quella in discussione nel procedimento principale, diretta a contestare la validità di una misura esecutiva adottata dalle autorità dello Stato membro adito in conformità della propria normativa interna deve essere proposta nei confronti (delle autorità di) detto Stato.

4. *Postscriptum*

54. Come ultimo punto desidero chiarire che la conclusione concernente l'identità della parte convenuta in una fattispecie come quella in esame non implica, in caso di esito positivo dell'azione intentata dal curatore fallimentare, che lo Stato membro adito, ossia la Finlandia, debba sopportarne le conseguenze finanziarie. Infatti, nella ratio della direttiva 2010/24 è altresì implicito il fatto che, quando una misura di recupero è validamente contestata dal debitore, lo Stato membro richiedente deve rimborsare l'importo recuperato dallo Stato membro adito e già trasferito allo Stato membro richiedente¹⁷.

¹⁴ V., con riferimento alla direttiva 2001/83/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 6 novembre 2001, recante un codice comunitario relativo ai medicinali per uso umano (GU 2001, L 311, pag. 67), sentenza del 14 marzo 2018, Astellas Pharma (C-557/16, EU:C:2018:181, punto 40).

¹⁵ V. sentenza del 19 luglio 2012, Mahamdia (C-154/11, EU:C:2012:491, punto 54).

¹⁶ Sentenza del 19 luglio 2012, Mahamdia (C-154/11, EU:C:2012:491, punto 55).

¹⁷ A questo riguardo, l'articolo 14, paragrafo 4, terzo comma, della direttiva stabilisce che se l'esito della contestazione proposta dinanzi all'organo competente dello Stato membro richiedente in conformità dell'articolo 14, paragrafo 1, risulta favorevole al debitore, l'autorità richiedente è tenuta alla restituzione di ogni importo recuperato. Analogamente, a norma dell'articolo 23, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 1189/2011, ove le misure di recupero applicate dall'autorità adita siano contestate per motivi che non rientrano nella responsabilità dello Stato membro richiedente, se l'autorità adita ha trasferito gli importi recuperati all'autorità richiedente e l'impugnazione ha poi esito favorevole per la parte che l'ha proposta, quest'ultima autorità è tenuta a restituire gli importi recuperati.

55. In termini più generali, la Corte ha già sottolineato che la direttiva 2010/24 si fonda sul principio della fiducia reciproca e che l'attuazione del regime di assistenza reciproca da essa istituito dipende dall'esistenza di una siffatta fiducia tra le autorità nazionali interessate¹⁸. Occorre aggiungere che, in una fattispecie come quella in esame, il principio della fiducia reciproca tra Stati membri si applica in ambo le direzioni.

56. Da un lato, lo Stato membro adito è tenuto a dare esecuzione a una procedura di recupero su richiesta dello Stato membro richiedente, senza poter compiere «alcun atto di riconoscimento, completamento o sostituzione», come stabilito nell'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva. Pertanto, in linea di principio¹⁹, lo Stato membro adito deve fidarsi dello Stato membro richiedente e dare seguito a ogni domanda di recupero da esso proveniente.

57. Dall'altro, tale mezzo di recupero agevolato basato sul principio della fiducia reciproca implica anche che lo Stato membro richiedente debba sopportare le conseguenze ove insorga un problema connesso all'azione esecutiva condotta da parte dello Stato membro adito. Pertanto, ove una misura esecutiva sia impugnata con successo, lo Stato membro richiedente deve rimborsare, tempestivamente e senza sollevare eccezioni, le somme di denaro recuperate anche se non può essere ritenuto responsabile della contestata misura esecutiva²⁰.

58. In altri termini, la fiducia reciproca e la leale cooperazione tra gli Stati membri costituiscono un principio sempre valido, applicabile non solo in situazioni positive (quando tutto procede per il verso giusto e, nel quadro della direttiva in esame, si perviene alla riscossione del denaro), ma anche in caso di situazioni negative (quando, a seguito di un potenziale errore di un altro Stato membro, il denaro precedentemente riscosso deve essere restituito).

B. Seconda questione

59. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede se i crediti di uno Stato membro richiedente recuperati dallo Stato membro adito restino separati e distinti dai beni di quest'ultimo o se essi si confondano con il suo patrimonio. Nel secondo periodo di detta questione, il giudice a quo sembra riformulare il contenuto del primo e chiede se la direttiva sia volta soltanto a vietare un trattamento meno favorevole dei crediti di un altro Stato.

60. Devo ammettere che l'esatto collegamento tra le due parti della questione non mi risulta immediatamente evidente. Alla luce del delineato principio di piena assimilazione che permea la direttiva, non è palese come la confusione del credito dello Stato membro adito con quello dello Stato membro richiedente, anch'esso recuperato nell'ambito della medesima procedura esecutiva, possa o debba comportare un trattamento meno favorevole dei crediti di un altro Stato membro. Posto che posso unicamente formulare alcune ipotesi sull'esatto collegamento tra il primo e il secondo periodo della questione, affronterò tali due parti separatamente.

61. La prima parte della seconda questione sembra trarre origine dall'argomento sollevato nell'ambito del procedimento principale dal governo finlandese secondo cui i beni recuperati non sarebbero mai divenuti proprietà dello Stato finlandese, cosicché la domanda di cui trattasi dovrebbe essere azionata nei confronti dell'amministrazione tributaria e doganale estone.

18 Sentenza del 26 aprile 2018, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, punto 41).

19 Nella sentenza del 26 aprile 2018, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282, punto 61) la Corte ha stabilito che solo in situazioni eccezionali (come quella ivi in esame in cui un'autorità di uno Stato membro aveva chiesto a un'autorità di un altro Stato membro di recuperare un credito relativo a una sanzione pecuniaria della quale l'interessato non era a conoscenza), l'autorità adita può legittimamente respingere una richiesta di assistenza formulata sulla base della direttiva.

20 Come risulta dall'articolo 23, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 1189/2011 (v., supra, nota 17).

62. La Commissione e il governo finlandese richiamano a questo riguardo l'articolo 13, paragrafo 5, della direttiva 2010/24, secondo cui l'autorità adita trasferisce all'autorità richiedente gli importi recuperati in relazione al credito e, se del caso, gli interessi applicati. A loro avviso, tale disposizione deve essere letta nel senso che implica che le somme recuperate devono essere mantenute separate dal patrimonio dello Stato membro adito.

63. Tuttavia, a mio parere, la direttiva non affronta la questione se la somma di denaro recuperata dallo Stato membro adito resti separata dal suo patrimonio o si confonda con esso.

64. Tornando, nello specifico, all'articolo 13, paragrafo 5, della direttiva, non vedo come la disposizione di cui trattasi – che si limita a descrivere l'ultima fase della procedura esecutiva della domanda di recupero di cui al medesimo articolo – possa essere interpretata nel senso che richiede che le somme siano mantenute separate dal patrimonio dello Stato membro adito o nel senso che ammette che si confondano con esso. La disposizione concerne semplicemente un aspetto diverso.

65. È vero che, in conformità dell'articolo 13, paragrafo 1, ultimo comma, lo Stato membro adito deve recuperare il credito nella propria valuta²¹. Inoltre, in base all'articolo 23, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 1189/2011, gli importi trasferiti all'autorità richiedente devono essere versati nella valuta dello Stato membro adito ed entro due mesi dalla data di esecuzione del recupero.

66. Tuttavia, al di là di queste specifiche disposizioni concernenti il trasferimento delle somme ottenute, la direttiva non stabilisce lo status giuridico, economico o contabile di dette somme nel periodo compreso tra il recupero dal debitore e il loro trasferimento allo Stato membro richiedente. Il mero fatto che le somme siano recuperate e trasferite nella valuta dello Stato membro adito non implica necessariamente che esse si confondano (o non si confondano) con il patrimonio dello Stato membro adito. La definizione di tale aspetto è semplicemente rimessa a ciascuno Stato membro, laddove esso adempia il suo obbligo di trasferire entro due mesi gli importi recuperati e gli interessi applicabili.

67. In ogni caso, osservo che anche se dette somme fossero tenute separate dal patrimonio dello Stato membro adito, a mio parere ciò non inciderebbe sulla risposta da fornire alla questione della legittimazione passiva nell'ambito di un'azione come quella in discussione nel procedimento principale. Infatti, se la prima parte della seconda questione fosse intesa come una variante della problematica dell'individuazione della legittimazione passiva²², per le ragioni esposte supra nella sezione A, ritengo che, a prescindere dai criteri contabili adottati, parte convenuta in un'azione siffatta dovrebbe essere lo Stato membro adito.

68. Venendo alla seconda parte della questione, con cui il giudice del rinvio chiede se la direttiva sia volta esclusivamente a vietare un trattamento meno favorevole dei crediti di un altro Stato, rammento che il principio di piena assimilazione di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva in esame comporta che i crediti di altri Stati membri siano trattati come crediti nazionali, in particolare sotto il profilo delle competenze e delle procedure previste dalle disposizioni legislative dello Stato membro adito per crediti identici o analoghi.

21 In proposito osservo che l'articolo 18, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 1189/2011 stabilisce che «[s]e la valuta dello Stato membro adito è diversa da quella dello Stato membro richiedente, l'autorità richiedente indica [nel titolo uniforme che consente l'esecuzione che deve accompagnare ogni domanda di recupero] gli importi del credito da recuperare in entrambe le valute». Pertanto, l'importo in relazione al quale è compiuta la procedura di recupero nello Stato membro adito è calcolato nella valuta di quest'ultimo alla data della richiesta presentata dallo Stato membro richiedente.

22 Si tratta di un'estensione (o rafforzamento) della prospettiva «focalizzata sul denaro» (supra, punto 37) indicante, essenzialmente, non soltanto che le autorità finlandesi non sono attualmente in possesso della somma di cui trattasi, ma che in primo luogo non ne sono mai state proprietarie.

69. L'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma prevede un'eccezione a detto principio, nella misura in cui lo Stato membro adito non è tenuto a concedere ai crediti degli altri Stati membri le preferenze accordate per crediti analoghi sorti in tale Stato membro, salvo diverso accordo tra gli Stati membri interessati o diversa disposizione nella legislazione dello Stato membro adito. Questa sembra essere l'unica eccezione alla regola generale sancita nell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, e quindi alla regola secondo cui lo Stato membro adito non deve accordare ai crediti di altri Stati membri un trattamento meno favorevole di quello che riserverebbe a crediti nazionali analoghi o identici.

70. Tuttavia, a mio avviso, il principio di piena assimilazione non ha alcuna ripercussione sulla questione se la somma di denaro recuperata dallo Stato membro adito resti separata dal suo patrimonio o si confonda con esso. Pertanto, letta in tal senso, la seconda parte della seconda questione non altera la conclusione da me raggiunta sulla prima parte di essa e non modifica la risposta da me suggerita alla Corte relativamente alla prima e alla terza questione.

V. Conclusione

71. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dall'Helsingin käräjäoikeus (Tribunale di primo grado di Helsinki, Finlandia) nei seguenti termini:

La 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 deve essere interpretata nel senso che un'azione, come quella in discussione nel procedimento principale, diretta a contestare la validità di una misura esecutiva adottata dalle autorità dello Stato membro adito in conformità della propria normativa interna deve essere proposta nei confronti (delle autorità di) detto Stato.