

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

2 marzo 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Spazio di libertà, sicurezza e giustizia – Cooperazione giudiziaria in materia penale – Direttiva 2014/41/UE – Ordine europeo di indagine – Articolo 1, paragrafo 1 – Nozione di “autorità giudiziaria” – Articolo 2, lettera c) – Nozione di “autorità di emissione” – Ordine emesso da un’amministrazione tributaria senza convalida da parte di un giudice o di un pubblico ministero – Amministrazione tributaria che assume i diritti e gli obblighi della Procura nell’ambito di un’indagine penale tributaria»

Nella causa C-16/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Oberlandesgericht Graz (Tribunale superiore del Land, Graz, Austria), con decisione del 21 dicembre 2021, pervenuta in cancelleria il 6 gennaio 2022, nel procedimento relativo al riconoscimento e all’esecuzione di un ordine europeo di indagine riguardante

MS,

con l’intervento di:

Staatsanwaltschaft Graz,

Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Düsseldorf,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da K. Jürimäe (relatrice), presidente di sezione, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: J. Richard de la Tour

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per MS, da J. Herbst, Rechtsanwalt;
- per il governo austriaco, da A. Posch, J. Schmoll e M.-T. Rappersberger, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da J. Möller, P. Busche, M. Hellmann e D. Klebs, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da S. Grünheid e M. Wasmeier, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 1, primo comma, e dell'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 aprile 2014, relativa all'ordine europeo di indagine penale (GU 2014, L 130, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una domanda di esecuzione, in Austria, di un ordine europeo di indagine emesso dal Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Düsseldorf (Ufficio finanziario per le cause penali tributarie e l'accertamento degli illeciti fiscali di Düsseldorf, Germania; in prosieguo: l'«Ufficio finanziario per le cause penali tributarie di Düsseldorf») e riguardante MS.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 I considerando da 5 a 8 della direttiva 2014/41 sono formulati nel modo seguente:

- «(5) (...) è apparso evidente che il quadro esistente per l'acquisizione delle prove è troppo frammentario e complesso. È pertanto necessaria una nuova impostazione.
- (6) Nel programma di Stoccolma, adottato dal Consiglio europeo del 10-11 dicembre 2009, il Consiglio europeo ha considerato di perseguire ulteriormente l'istituzione di un sistema globale di acquisizione delle prove nelle fattispecie aventi dimensione transfrontaliera, basato sul principio del riconoscimento reciproco. Il Consiglio europeo ha rilevato che gli strumenti esistenti nel settore costituiscono una disciplina frammentaria e che è necessaria una nuova impostazione che, pur ispirandosi al principio del riconoscimento reciproco, tenga conto altresì della flessibilità del sistema tradizionale di assistenza giudiziaria. Il Consiglio europeo ha pertanto chiesto la creazione di un sistema globale in sostituzione di tutti gli strumenti esistenti nel settore, compresa la decisione quadro 2008/978/GAI del Consiglio [del 18 dicembre 2008, relativa al mandato europeo di ricerca delle prove diretto all'acquisizione di oggetti, documenti e dati da utilizzare nei procedimenti penali (GU 2008, L 350, pag. 72)], che contempli per quanto possibile tutti i tipi di prove, stabilisca i termini di esecuzione e limiti al minimo i motivi di rifiuto.
- (7) Tale nuova impostazione si basa su un unico strumento denominato ordine europeo d'indagine (OEI). L'OEI deve essere emesso affinché nello Stato che lo esegue (lo "Stato di esecuzione") siano compiuti uno o più atti di indagine specifici ai fini dell'acquisizione di prove. Ciò include anche l'acquisizione di prove già in possesso dell'autorità di esecuzione.
- (8) L'OEI dovrebbe avere una portata orizzontale e pertanto dovrebbe applicarsi a tutti gli atti di indagine finalizzati all'acquisizione di prove. (...)».

- 4 L'articolo 1 di tale direttiva, intitolato «Ordine europeo d'indagine e obbligo di darvi esecuzione», al suo paragrafo 1 prevede quanto segue:

«L'ordine europeo d'indagine (OEI) è una decisione giudiziaria emessa o convalidata da un'autorità competente di uno Stato membro (lo "Stato di emissione") per compiere uno o più atti di indagine specifici in un altro Stato membro (lo "Stato di esecuzione") ai fini di acquisire prove conformemente alla presente direttiva».

- 5 Ai sensi dell'articolo 2 di detta direttiva, intitolato «Definizioni»:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

(...)

c) "autorità di emissione":

- i) un giudice, un organo giurisdizionale, un magistrato inquirente o un pubblico ministero competente nel caso interessato; o
- ii) qualsiasi altra autorità competente, definita dallo Stato di emissione che, nel caso di specie, agisca in qualità di autorità inquirente nel procedimento penale e sia competente a disporre l'acquisizione di prove in conformità del diritto nazionale. Inoltre, prima di essere trasmesso all'autorità di esecuzione, l'OEI è convalidato, previo esame della sua conformità alle condizioni di emissione di un OEI ai sensi della presente direttiva, in particolare le condizioni di cui all'articolo 6, paragrafo 1, da un giudice, un organo giurisdizionale, un magistrato inquirente o un pubblico ministero nello Stato di emissione. Laddove l'OEI sia stato convalidato da un'autorità giudiziaria, quest'ultima può anche essere considerata l'autorità di emissione ai fini della trasmissione dell'OEI;

(...)).

6 L'articolo 4 della medesima direttiva, intitolato «Tipi di procedimenti per i quali può essere emesso un OEI», prevede quanto segue:

«Un OEI può essere emesso:

- a) in relazione a un procedimento penale avviato da un'autorità giudiziaria, o che può essere promosso davanti alla stessa, relativamente a un illecito penale ai sensi del diritto nazionale dello Stato di emissione;
- b) nel quadro di un procedimento avviato dalle autorità amministrative in relazione a fatti punibili in base al diritto nazionale dello Stato di emissione in quanto violazioni di norme giuridiche, quando la decisione può dar luogo a un procedimento davanti a un organo giurisdizionale competente, segnatamente, in materia penale;
- c) nel quadro di un procedimento avviato dalle autorità giudiziarie in relazione a fatti punibili in base al diritto nazionale dello Stato di emissione in quanto violazioni di norme giuridiche, quando la decisione può dar luogo a un procedimento davanti a un organo giurisdizionale competente, segnatamente, in materia penale; e
- d) in connessione con i procedimenti di cui alle lettere a), b) e c) relativi a reati o violazioni per i quali una persona giuridica può essere considerata responsabile o punita nello Stato di emissione».

7 L'articolo 33 della direttiva 2014/41, intitolato «Notifiche», ai suoi paragrafi 1 e 2 così dispone:

«1. Entro il 22 maggio 2017 ogni Stato membro notifica alla Commissione [europea]:

- a) l'autorità o le autorità che, conformemente al proprio diritto nazionale, sono competenti ai sensi dell'articolo 2, lettere c) e d), quando lo Stato membro in questione è lo Stato di emissione o lo Stato di esecuzione;

(...)

2. Ogni Stato membro può anche fornire alla Commissione l'elenco dei documenti necessari che richiede ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 4».

8 Il modulo relativo all'ordine europeo di indagine, contenuto nell'allegato A di tale direttiva, contiene, tra l'altro, una sezione K, nella quale deve essere indicato, in particolare, il tipo di autorità che ha emesso l'OEI, ossia un'autorità giudiziaria o qualsiasi altra autorità competente definita dal diritto dello Stato di emissione. Tale modulo contiene anche una sezione L, nella quale devono essere indicati, se necessario, i dati dell'autorità giudiziaria che ha convalidato l'OEI.

Diritto tedesco

9 Con una lettera di notifica della Rappresentanza permanente della Repubblica federale di Germania presso l'Unione europea del 14 marzo 2017, tale Stato membro ha indicato, in conformità all'articolo 33, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2014/41, quanto segue:

«In base alle norme applicabili sulla competenza dei Länder, possono essere autorità di emissione e di esecuzione in Germania, da un lato, tutte le autorità giudiziarie, e quindi, in particolare, il Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof [(Procuratore generale presso la Corte federale di giustizia, Germania)], le Procure, le Procure generali e la Zentrale Stelle in Ludwigsburg [(Ufficio centrale di indagine sui crimini nazisti dei Ministeri della giustizia dei Länder, Ludwigsburg, Germania)], nonché tutti gli organi giurisdizionali competenti in materia penale.

D'altro lato, possono essere autorità di emissione e di esecuzione altresì le autorità amministrative che, in forza del diritto tedesco, sono competenti in materia di perseguimento e repressione degli illeciti amministrativi.

Per quanto riguarda le richieste indirizzate dalle autorità amministrative tedesche a un altro Stato membro dell'Unione, è previsto, in conformità all'articolo 2, lettera c), della [direttiva 2014/41], che tali richieste debbano, in linea di principio, essere confermate dalla Procura presso il Tribunale del Land nel cui circondario ha sede l'autorità amministrativa. In deroga a quanto precede, i Länder possono attribuire la competenza per tale conferma a un organo giurisdizionale o possono disciplinare in via derogatoria la competenza territoriale della Procura incaricata della conferma (...).

Le richieste emesse dalle autorità tributarie tedesche che, in forza dell'articolo 386, paragrafo 2, dell'Abgabenordnung [codice tributario tedesco, nella versione pubblicata il 1° ottobre 2002 (BGBl. 2002 I, pag. 3866; BGBl. 2003 I, pag. 61)], conducono autonomamente indagini penali, non necessitano di conferma da parte di un'autorità giudiziaria o da un organo giurisdizionale. In un siffatto caso, in forza del combinato disposto dell'articolo 399, paragrafo 1, del codice tributario tedesco e dell'articolo 77, paragrafo 1, [del Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (legge tedesca relativa alla cooperazione giudiziaria internazionale in materia penale), nella versione pubblicata il 27 giugno 1994 (BGBl. 1994 I, pag. 1537)], le autorità tributarie assumono i diritti e gli obblighi di una Procura e agiscono quindi, esse stesse, in qualità di autorità giudiziaria, ai sensi dell'articolo 2, lettera c), della [direttiva 2014/41]».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 10 L'Ufficio finanziario per le cause penali tributarie di Düsseldorf conduce un'indagine per evasione fiscale nei confronti di MS. Quest'ultima, in qualità di amministratrice di una società a responsabilità limitata, è sospettata di non aver dichiarato, nel periodo compreso tra il 2015 e il mese di febbraio 2020, fatturati generati dalla gestione di una casa di appuntamenti, omissione questa che ha avuto un'incidenza fiscale di circa EUR 1,6 milioni.
- 11 Ai fini di tale indagine, l'Ufficio finanziario in parola ha emesso un ordine europeo di indagine che ha trasmesso, il 23 luglio 2020, alla Staatsanwaltschaft Graz (Procura di Graz, Austria). Con tale ordine detto Ufficio finanziario ha chiesto alla Procura di Graz di raccogliere, presso una banca situata in Austria, documenti relativi a due conti bancari aperti a nome di MS e riguardanti il periodo compreso tra il 1° gennaio 2015 e il 28 febbraio 2020.
- 12 Nella sezione K del citato ordine è stato indicato che esso è stato emesso da un'«autorità giudiziaria». Di conseguenza, il servizio competente non ha compilato la sezione L del medesimo ordine, nella quale devono figurare, in caso di convalida di quest'ultimo da parte di un'autorità giudiziaria, i dati di tale autorità.
- 13 Dalla decisione di rinvio risulta che, in conformità alla Strafprozessordnung (codice di procedura penale austriaco), una banca può essere tenuta a fornire informazioni su conti bancari e a trasmettere documenti riguardanti tali conti solo in forza di un atto di indagine, che deve essere disposto dalla Procura sulla base di un'autorizzazione giudiziaria.

- 14 Con ordinanza emessa il 5 agosto 2020, su istanza della Procura di Graz, la Haft- und Rechtsschutzrichterin (giudice per le indagini preliminari) presso il Landesgericht für Strafsachen Graz (Tribunale del Land competente in materia penale, Graz, Austria) ha autorizzato l'esecuzione dell'ordine europeo di indagine di cui al punto 11 della presente sentenza. Il 7 agosto 2020 la Procura di Graz ha disposto l'esecuzione dell'atto richiesto.
- 15 MS ha proposto dinanzi all'Oberlandesgericht Graz (Tribunale superiore del Land, Graz, Austria), giudice del rinvio, un ricorso avverso l'ordinanza del 5 agosto 2020. Dinanzi a tale giudice MS sostiene che l'Ufficio finanziario per le cause penali tributarie di Düsseldorf non è né un'«autorità [giudiziaria]», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2014/41, né un'«autorità di emissione», ai sensi dell'articolo 2, lettera c), di tale direttiva. Tale ufficio non sarebbe, quindi, competente a emettere un ordine europeo di indagine.
- 16 Il giudice del rinvio sottolinea di essere chiamato a pronunciarsi sulla legittimità dell'esecuzione dell'ordine europeo di indagine emesso dall'Ufficio finanziario per le cause penali tributarie di Düsseldorf. Esso precisa che tale ordine non è stato convalidato da un'autorità giudiziaria, come previsto all'articolo 2, lettera c), ii), della direttiva 2014/41 qualora l'autorità di emissione sia un'autorità diversa da un giudice, un organo giurisdizionale, un magistrato inquirente o un pubblico ministero competente nel caso interessato. Sarebbe quindi necessario determinare se l'amministrazione tributaria, legittimata, in forza del diritto tedesco e per quanto riguarda taluni reati determinati, ad assumere i diritti e gli obblighi della Procura, possa essere equiparata a un'«autorità [giudiziaria]», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, di tale direttiva, e a un «pubblico ministero», ai sensi dell'articolo 2, lettera c), i), di detta direttiva.
- 17 Secondo tale giudice, argomenti tratti dal tenore letterale e dalla ratio di dette disposizioni, come interpretate dalla Corte nella sentenza dell'8 dicembre 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Ordini di bonifico falsificati) (C-584/19, EU:C:2020:1002), e dall'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona nelle sue conclusioni nella causa Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Münster (C-66/20, EU:C:2021:200), osterebbero a una siffatta equiparazione.
- 18 In tale contesto, esso evidenzia che la posizione istituzionale dell'amministrazione tributaria, la quale non è menzionata nell'elenco delle autorità giudiziarie contenuto all'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41 in quanto autorità di emissione, si distingue nettamente da quella della Procura, che è, dal canto suo, menzionata in tale elenco.
- 19 Pertanto, a differenza della Procura, l'amministrazione tributaria sarebbe un'entità amministrativa, appartenente al potere esecutivo, competente in materia tributaria e integrata nella struttura gerarchica del Ministero delle Finanze tedesco, senza godere di alcuna autonomia, indipendenza e libertà di azione. Essa sarebbe investita del potere di condurre un'istruttoria penale in modo autonomo soltanto per quanto riguarda taluni reati determinati, e ciò esclusivamente fintantoché non si spogli essa stessa di un siffatto procedimento a favore della Procura o fintantoché quest'ultima non prenda in carico detto procedimento, il che sarebbe possibile in qualsiasi momento e senza particolare motivo. Laddove la Procura conduca l'indagine, l'amministrazione tributaria avrebbe solo i medesimi diritti e obblighi attribuiti ai servizi di polizia. Qualora conduca l'indagine in modo autonomo, l'amministrazione tributaria non farebbe altro che «assumere» i diritti e gli obblighi conferiti alla Procura nelle indagini preliminari, senza esserne titolare essa stessa.
- 20 Per contro, la posizione istituzionale della Procura sarebbe caratterizzata dal fatto che essa agisce dinanzi ai tribunali in qualità di garante della legalità, partecipa in modo effettivo all'amministrazione della giustizia e persegue l'interesse generale relativo al rispetto della legge.
- 21 Tuttavia, il giudice del rinvio ammette che è parimenti possibile ritenere che l'amministrazione tributaria, assumendo i diritti e gli obblighi della Procura, sia equiparata a un'«autorità [giudiziaria]» e a un'«autorità di emissione», ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 1, paragrafo 1, e dell'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41.
- 22 Infatti, dalla sentenza dell'8 dicembre 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Ordini di bonifico falsificati) (C-584/19, EU:C:2020:1002, punti 51 e da 56 a 73), risulterebbe che l'unica condizione, ai fini della qualificazione di un'entità indicata all'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41 come «autorità di

emissione», riguarderebbe la sua competenza nel caso di cui trattasi e l'emissione dell'ordine europeo di indagine nel rispetto delle garanzie previste da tale direttiva.

23 Ciò premesso, l'Oberlandesgericht Graz (Tribunale superiore del Land, Graz) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 1, paragrafo 1, [primo comma], e l'articolo 2, lettera c), punto i), della [direttiva 2014/41] debbano essere interpretati nel senso che per "autorità giudiziaria" e "autorità di emissione" ai sensi di tali disposizioni può intendersi anche un Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (Ufficio finanziario per le cause penali tributarie e l'accertamento degli illeciti fiscali) tedesco, che le disposizioni nazionali autorizzano ad esercitare i poteri e i doveri del pubblico ministero con riguardo a determinati reati».

Sulla questione pregiudiziale

24 Con la sua unica questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 1, paragrafo 1, primo comma, e l'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41 debbano essere interpretati nel senso che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro che, pur appartenendo al potere esecutivo di quest'ultimo, conduce, in conformità al diritto nazionale, indagini penali tributarie in modo autonomo, in luogo della Procura e assumendo i diritti e gli obblighi conferiti a quest'ultima, possa essere qualificata come «autorità [giudiziaria]» e come «autorità di emissione», ai sensi, rispettivamente, dell'una e dell'altra delle disposizioni in parola.

25 Ai fini dell'interpretazione di tali disposizioni, si deve tener conto non soltanto della lettera delle stesse, ma anche del loro contesto e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui esse fanno parte [v., in tal senso, sentenza dell'8 dicembre 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Ordini di bonifico falsificati), C-584/19, EU:C:2020:1002, punto 49 e giurisprudenza ivi citata].

26 In primo luogo, per quanto riguarda l'interpretazione letterale, occorre ricordare che l'articolo 1, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2014/41 definisce l'ordine europeo di indagine come una decisione giudiziaria emessa o convalidata da un'autorità [giudiziaria] di uno Stato membro per compiere uno o più atti di indagine specifici in un altro Stato membro ai fini di acquisire prove, conformemente a tale direttiva.

27 La nozione di «autorità [giudiziaria]» utilizzata in tale disposizione non è ivi definita. Detta disposizione deve, quindi, essere letta in combinato disposto con le altre disposizioni della direttiva 2014/41 e, in particolare, con l'articolo 2, lettera c), della stessa.

28 Quest'ultima disposizione stabilisce che cosa si deve intendere, ai fini di tale direttiva, per «autorità di emissione». Così, ai sensi dell'articolo 2, lettera c), i), di detta direttiva, costituisce un'autorità di emissione «un giudice, un organo giurisdizionale, un magistrato inquirente o un pubblico ministero competente nel caso interessato». Ai sensi dell'articolo 2, lettera c), ii), della medesima direttiva, costituisce parimenti un'autorità di emissione «qualsiasi altra autorità competente, definita dallo Stato di emissione che, nel caso di specie, agisca in qualità di autorità inquirente nel procedimento penale e sia competente a disporre l'acquisizione di prove in conformità del diritto nazionale». Inoltre, da quest'ultima disposizione risulta che, quando un ordine europeo di indagine è emesso da una siffatta «altra autorità», esso deve essere convalidato da un'autorità giudiziaria, ossia da un giudice, un organo giurisdizionale, un magistrato inquirente o un pubblico ministero nello Stato di emissione, prima di essere trasmesso all'autorità di esecuzione.

29 Dalla chiara formulazione dell'articolo 2, lettera c), della direttiva 2014/41 risulta, quindi, che tale disposizione opera una distinzione tra due categorie di autorità di emissione, indicate, rispettivamente, ai suoi punti i) e ii).

30 In tal senso, l'articolo 2, lettera c), i), di detta direttiva designa espressamente come «autorità di emissione» i giudici, gli organi giurisdizionali, i magistrati inquirenti o i pubblici ministeri, alla sola condizione che essi siano competenti nel caso interessato [v., in tal senso, sentenza dell'8 dicembre

2020, Staatsanwaltschaft Wien (Ordini di bonifico falsificati), C-584/19, EU:C:2020:1002, punti 50 e 51].

- 31 Le quattro autorità in parola condividono la caratteristica di poter tutte partecipare all'amministrazione della giustizia [v., per analogia, sentenza del 27 maggio 2019, OG e PI (Procure di Lubeca e di Zwickau), C-508/18 e C-82/19 PPU, EU:C:2019:456, punto 60]. D'altronde, in conformità a tale valutazione, esse sono qualificate, come risulta dall'articolo 2, lettera c), ii), della direttiva 2014/41, come «autorità giudiziarie», ai sensi di tale direttiva.
- 32 Inoltre, come risulta dalla formulazione stessa dell'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41, e in particolare dall'uso della congiunzione coordinante «o», tale disposizione elenca in modo tassativo le quattro autorità in parola.
- 33 Tale interpretazione è corroborata dall'articolo 2, lettera c), ii), di detta direttiva, il quale prevede che rientri nella nozione di «autorità di emissione» una seconda categoria di autorità. Tale categoria ricomprende qualsiasi autorità «altra» rispetto a quelle previste all'articolo 2, lettera c), i), della citata direttiva, a condizione che una siffatta autorità sia competente ad agire in qualità di autorità incaricata delle indagini nell'ambito di procedimenti penali [v., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2021, Spetsializirana prokuratura (Dati relativi al traffico e all'ubicazione), C-724/19, EU:C:2021:1020, punto 29]. Un ordine europeo di indagine emesso da una tale autorità deve essere convalidato, prima della sua trasmissione all'autorità di esecuzione, da un'«autorità giudiziaria» rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, lettera c), i), della direttiva medesima.
- 34 Di conseguenza, il riferimento a «qualsiasi altra autorità», effettuato all'articolo 2, lettera c), ii), della direttiva 2014/41, indica chiaramente che qualsiasi autorità che non sia un giudice, un organo giurisdizionale, un magistrato inquirente o un pubblico ministero, di cui all'articolo 2, lettera c), i), di tale direttiva, deve essere esaminata alla luce dell'articolo 2, lettera c), ii), di detta direttiva. Un'autorità non giudiziaria, come un'autorità amministrativa, può pertanto rientrare nell'ambito della nozione di «autorità di emissione», ai sensi dell'articolo 2, lettera c), ii), della direttiva 2014/41, alle condizioni richiamate al punto 33 della presente sentenza.
- 35 Ne consegue che l'articolo 2, lettera c), di tale direttiva riflette, ai suoi punti i) e ii), la distinzione, inerente al principio di separazione dei poteri che caratterizza il funzionamento di uno Stato di diritto, tra il potere giudiziario e il potere esecutivo. Per autorità giudiziarie, infatti, si intendono tradizionalmente le autorità che partecipano all'amministrazione della giustizia, a differenza, in particolare, delle autorità amministrative, le quali rientrano nell'ambito del potere esecutivo (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2016, Poltorak, C-452/16 PPU, EU:C:2016:858, punto 35).
- 36 Da quanto precede risulta che, in considerazione della sua formulazione, l'articolo 2, lettera c), della direttiva 2014/41 distingue tra due categorie di autorità di emissione, le quali si escludono a vicenda. La situazione di qualsiasi autorità che non sia espressamente menzionata nell'elenco contenuto al punto i) di tale disposizione deve essere esaminata ai sensi del punto ii) di quest'ultima.
- 37 Orbene, le amministrazioni tributarie degli Stati membri non figurano tra le autorità così tassativamente elencate al punto i) di detta disposizione. Esse devono, pertanto, essere considerate autorità di emissione ai sensi dell'articolo 2, lettera c), ii), di tale direttiva, purché siano soddisfatte le condizioni previste nella citata disposizione.
- 38 In secondo luogo, anche il contesto in cui si colloca l'articolo 2, lettera c), della direttiva 2014/41 e l'obiettivo della stessa avvalorano l'interpretazione letterale di tale disposizione illustrata al punto 36 della presente sentenza.
- 39 Infatti, per quanto riguarda l'interpretazione contestuale, occorre osservare, sotto un primo profilo, che l'articolo 4 della direttiva 2014/41, il quale stabilisce i tipi di procedimenti per i quali può essere emesso un ordine europeo di indagine, individua come tali sia procedimenti avviati da un'«autorità giudiziaria» sia procedimenti avviati da «autorità amministrative». Tale articolo conferma, quindi, la rilevanza della distinzione tra i due tipi di autorità in parola nel quadro normativo istituito da tale direttiva e, più specificamente, all'articolo 2, lettera c), della stessa.

- 40 Sotto un secondo profilo, da una lettura d'insieme delle disposizioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, primo comma, e all'articolo 2, lettera c), della direttiva 2014/41 risulta che l'emissione di un ordine europeo di indagine, che è una decisione giudiziaria, richiede, in ogni caso, l'intervento di un'autorità giudiziaria. Infatti, un siffatto ordine deve o essere emesso direttamente da un'autorità del genere o essere convalidato da quest'ultima, qualora sia stato emesso da un'«altra autorità», ai sensi dell'articolo 2, lettera c), ii), di detta direttiva.
- 41 Al pari della formulazione di tali disposizioni, anche il loro contesto porta a distinguere chiaramente le autorità giudiziarie dalle altre autorità che possono emettere un ordine europeo di indagine.
- 42 Per quanto riguarda l'obiettivo della direttiva 2014/41, occorre ricordare che tale direttiva mira, come risulta dai considerando da 5 a 8 della stessa, a sostituire il quadro frammentario e complesso che esisteva fino all'adozione di detta direttiva in materia di acquisizione di prove nelle cause penali aventi dimensione transfrontaliera e tende, mediante l'istituzione di un sistema semplificato e più efficace basato su un unico strumento denominato «ordine europeo di indagine», a facilitare e ad accelerare la cooperazione giudiziaria al fine di contribuire a realizzare l'obiettivo assegnato all'Unione di diventare uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia, fondandosi sull'elevato livello di fiducia che deve esistere tra gli Stati membri [sentenza del 16 dicembre 2021, Spetsializirana prokuratura (Dati relativi al traffico e all'ubicazione), C-724/19, EU:C:2021:1020, punto 36 e giurisprudenza ivi citata].
- 43 A tal riguardo, l'obiettivo relativo di una cooperazione semplificata ed efficace tra gli Stati membri richiede un'identificazione semplice e non equivoca dell'autorità che ha emesso un ordine europeo di indagine, al fine di determinare se un siffatto ordine debba o meno essere oggetto di convalida da parte di un'autorità giudiziaria, in applicazione dell'articolo 2, lettera c), ii), della direttiva 2014/41. L'interpretazione accolta al punto 36 della presente sentenza, secondo la quale le due categorie di autorità di emissione, ai sensi dell'articolo 2, lettera c), di tale direttiva, si escludono a vicenda, consente di raggiungere l'obiettivo in parola, dal momento che essa permette di determinare, in modo inequivocabile, se un'autorità di emissione rientri nell'ambito di applicazione del punto i) o del punto ii) della citata disposizione.
- 44 Da quanto precede risulta che sia la formulazione letterale dell'articolo 2, lettera c), della direttiva 2014/41, sia il contesto in cui si colloca tale disposizione e l'obiettivo perseguito da detta direttiva ostano all'interpretazione funzionale menzionata dai governi austriaco e tedesco, secondo la quale, nel caso in cui, in forza del diritto nazionale, un'amministrazione tributaria assuma i diritti e gli obblighi conferiti al pubblico ministero, tale amministrazione deve essere equiparata a quest'ultimo e, pertanto, essere qualificata come «autorità di emissione», ai sensi dell'articolo 2, lettera c), i), della citata direttiva.
- 45 Infatti, tale interpretazione avrebbe come conseguenza che un'amministrazione tributaria rientrerebbe, a seconda del quadro normativo in cui esercita i suoi poteri, tra le autorità di emissione indicate o all'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41, o all'articolo 2, lettera c), ii), della stessa. Inoltre, detta interpretazione offuscherebbe la chiara distinzione operata da tale direttiva tra le autorità giudiziarie e le autorità amministrative. Essa avrebbe come ulteriore conseguenza, qualora una siffatta amministrazione rientri nell'ambito di applicazione della prima delle disposizioni in parola, di consentire l'emissione di un ordine europeo di indagine da parte di un'amministrazione tributaria appartenente al potere esecutivo, senza alcun intervento di un'autorità giudiziaria. Accogliere un siffatto orientamento sarebbe, quindi, fonte di incertezza giuridica e rischierebbe di complicare il sistema di attuazione dell'ordine europeo di indagine, nonché di compromettere, in tal modo, l'istituzione di un sistema semplificato ed efficace di cooperazione tra gli Stati membri in materia penale.
- 46 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 1, paragrafo 1, primo comma, e l'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41 devono essere interpretati nel senso che:
- l'amministrazione tributaria di uno Stato membro che, pur appartenendo al potere esecutivo di quest'ultimo, conduce, in conformità al diritto nazionale, indagini penali tributarie in modo autonomo, in luogo della Procura e assumendo i diritti e gli obblighi conferiti a quest'ultima, non

può essere qualificata come «autorità [giudiziaria]» e come «autorità di emissione», ai sensi, rispettivamente, dell'una e dell'altra di tali disposizioni;

- tale amministrazione può, per contro, rientrare nell'ambito della nozione di «autorità di emissione», ai sensi dell'articolo 2, lettera c), ii), di detta direttiva, purché siano rispettate le condizioni enunciate in tale disposizione.

Sulle spese

47 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 1, paragrafo 1, primo comma, e l'articolo 2, lettera c), i), della direttiva 2014/41/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 aprile 2014, relativa all'ordine europeo di indagine penale,

devono essere interpretati nel senso che:

- **l'amministrazione tributaria di uno Stato membro che, pur appartenendo al potere esecutivo di quest'ultimo, conduce, in conformità al diritto nazionale, indagini penali tributarie in modo autonomo, in luogo della Procura e assumendo i diritti e gli obblighi conferiti a quest'ultima, non può essere qualificata come «autorità [giudiziaria]» e come «autorità di emissione», ai sensi, rispettivamente, dell'una e dell'altra di tali disposizioni;**
- **tale amministrazione può, per contro, rientrare nell'ambito della nozione di «autorità di emissione», ai sensi dell'articolo 2, lettera c), ii), di detta direttiva, purché siano rispettate le condizioni enunciate in tale disposizione.**

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.