

**Causa C-97/21****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

16 febbraio 2021

**Giudice del rinvio:**

Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunale amministrativo di Blagoevgrad, Bulgaria)

**Data della decisione di rinvio:**

12 febbraio 2021

**Ricorrente:**

MV – 98

**Resistente:**

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti“ – grad Sofia v glavna direksia „Fiskalen kontrol“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Direttore della Sezione «Attività operative» della città di Sofia, Direzione generale «Controllo fiscale» presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate)

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso proposto contro le misure amministrative coercitive disposte dalle autorità tributarie in conformità dello Zakon za danaka varhu dobavenata stoinost (legge sull'IVA), vale a dire «Apposizione di sigilli a locali commerciali» gestiti da un professionista, per la durata di 14 giorni, e «Divieto di accesso» agli stessi

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale**

Domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE vertente sull'interpretazione degli articoli 47, primo comma, 49, paragrafo 3, 50 e 52, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nonché

dell'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

### **Questioni pregiudiziali**

1) Se l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debbano essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale come quella in discussione nel procedimento principale, secondo cui è possibile cumulare nei confronti dello stesso soggetto un procedimento amministrativo di applicazione di una misura amministrativa coercitiva e un procedimento amministrativo penale con cui viene imposta una sanzione pecuniaria per un illecito consistente nella vendita non registrata di merci e non attestata dall'emissione di un documento di vendita.

1.1. In caso di risposta affermativa a tale questione, se l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale come quella in discussione nel procedimento principale, secondo cui è possibile cumulare nei confronti dello stesso soggetto un procedimento amministrativo di applicazione di una misura amministrativa coercitiva e un procedimento amministrativo penale con cui viene imposta una sanzione pecuniaria per un atto consistente nella vendita non registrata di merci e non attestata dall'emissione di un documento di vendita, se si tiene conto del fatto che detta normativa non impone al tempo stesso alle autorità competenti per l'esecuzione di entrambi i procedimenti né ai giudici l'obbligo di assicurare un'applicazione efficace del principio di proporzionalità con riguardo alla severità complessiva delle misure cumulate in rapporto alla gravità della concreta infrazione compiuta.

2) Qualora non venga confermata nel caso in esame l'applicabilità degli articoli 50 e 52, paragrafo 1, della Carta, se l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e l'articolo 49, paragrafo 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale quale l'articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS [Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull'IVA)] che, per un illecito consistente nella vendita non registrata di merci e non attestata dall'emissione di un documento di vendita, infligge, nei confronti dello stesso soggetto, oltre a una sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS, la misura amministrativa coercitiva dell'«Apposizione di sigilli a locali commerciali» per un periodo fino a 30 giorni.

3) Se l'articolo 47, primo comma, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debba essere interpretato nel senso che non osta a misure previste dal legislatore nazionale per salvaguardare gli interessi di cui all'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, quali l'esecuzione provvisoria della misura amministrativa coercitiva dell'«Apposizione di sigilli a locali commerciali» per un periodo fino a 30 giorni, al fine di tutelare un presunto interesse pubblico, se per contro la tutela giurisdizionale è limitata alla valutazione di un analogo interesse privato contrapposto.

### **Disposizioni normative e giurisprudenza dell'Unione europea**

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») – Articoli 47, primo comma, 49, paragrafo 3, 50, 51, paragrafi 1 e 2, e 52, paragrafo 1

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Articoli 2, paragrafo 1, 273

Sentenze della Corte del 21 settembre 1989, Hoechst/Commissione, 46/87 e 227/88, EU:C:1989:337;

del 22 ottobre 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603;

del 5 giugno 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, EU:C:2012:319;

del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105;

del 27 maggio 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586;

del 5 aprile 2017, Orsi e Baldetti, C-217/15 e C-350/15, EU:C:2017:264;

del 20 marzo 2018, Garlsson Real Estate e a., C-537/16, EU:C:2018:193;

del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197;

del 31 maggio 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357;

sentenza del Tribunale del 26 ottobre 2017, Marine Harvest/Commissione, T-704/14, EU:T:2017:753.

### **Legislazione nazionale**

Administrativnoprotsesualen kodeks (codice processuale amministrativo) – Articoli 6, 57, paragrafi 1, 4 e 5, 60, 90, paragrafo 1, 128, paragrafo 1, punto 1, 132, paragrafo 1, 145, paragrafo 1, 146, 166, paragrafi 1, 2 e 3, 172, paragrafo 2, 268, punti 1 e 2;

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale) – Articolo 50, paragrafo 1;

Targovski zakon (legge sul commercio) – Articoli 1, paragrafo 1, punto 1, e 56;

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Legge su illeciti amministrativi e sanzioni) – Articoli 16, 22, 27, 34, paragrafo 3, 36, paragrafo 1, 42, 44, paragrafo 1, 53, paragrafo 1, 59, paragrafi 1 e 2, 63, paragrafo 1;

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull'IVA) – Articoli 1, 2, punto 1, 3, paragrafi 1 e 2, 118, paragrafo 1, 185, paragrafi 1, 2, 4 e 5, 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), e paragrafi 3 e 4, 187, paragrafo 1, 188, 193, paragrafi 1 e 2, nonché articoli 1, punto 40, e 1a delle Dopolnitelni razporedbi (Disposizioni supplementari):

– Articolo 118, paragrafo 1, nel testo applicabile ai fatti di cui al procedimento principale:

«(1) Ciascun soggetto registrato o non registrato ai sensi della presente legge è tenuto a registrare le cessioni/vendite effettuate in locali commerciali e ad emettere un giustificativo fiscale di cassa mediante un apparecchio di registrazione fiscale (scontrino fiscale) (...)».

– Articolo 185, paragrafi 1 e 2, nel testo applicabile ai fatti di cui al procedimento principale:

«(1) Chiunque non provveda, in veste di persona fisica e non professionista, ad emettere un giustificativo ai sensi dell'articolo 118, paragrafo 1, è punito con un'ammenda di Leva (BGN) da 100 a 500, mentre se è una persona giuridica o un commerciante individuale viene irrogata una sanzione pecuniaria di Leva (BGN) da 500 a 2000».

«(2) Ad eccezione dei casi di cui al paragrafo 1, chiunque, in veste di persona fisica e non professionista, commetta o tolleri un'infrazione contro l'articolo 118 o una norma di applicazione dello stesso è punito con un'ammenda di Leva (BGN) da 300 a 1 000, mentre se è una persona giuridica o a un commerciante individuale viene irrogata una sanzione pecuniaria di Leva (BGN) da 3 000 a 10 000. Qualora l'infrazione non comporti la mancata dichiarazione di entrate, si applicano le sanzioni di cui al paragrafo 1».

– Articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), nel testo applicabile ai fatti di cui al procedimento principale:

«(1) La misura cautelare di tipo amministrativo di apposizione di sigilli a locali commerciali per un periodo fino a 30 giorni viene disposta nei confronti di un soggetto, indipendentemente dalle ammende e pene pecuniarie previste, se:

1. esso non rispetta la procedura o le modalità con riguardo a quanto segue:

a) all'emissione di un corrispondente documento di vendita in base alle formalità stabilite per cessioni/vendite;

(...)).

– Articolo 187, paragrafo 1, nel testo applicabile ai fatti di cui al procedimento principale:

«(1) Nel caso della misura amministrativa coercitiva disposta ai sensi dell'articolo 186, paragrafo 1, è vietato anche l'ingresso al locale o ai locali commerciali alla persona (...)).».

– Articolo 188, nel testo applicabile ai fatti di cui al procedimento principale:

«Per la misura amministrativa coercitiva prevista dall'articolo 186, paragrafo 1, è possibile disporre l'esecuzione provvisoria nelle condizioni di cui all'Administrativnoprotsesualen kodek (codice processuale amministrativo)».

Naredba N° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Decreto n. N-18 del 13 dicembre 2006, relativo alla registrazione delle vendite nei locali commerciali e all'emissione di giustificativi fiscali mediante apparecchi di registrazione fiscale, ai requisiti dei software operativi e ai requisiti delle persone che effettuano vendite tramite negozi on line) – Articolo 3, paragrafo 1, nonché articolo 1, punto 6, delle Dopolnitelni razporedbi (Disposizioni supplementari).

### **Breve illustrazione dei fatti e del procedimento**

- 1 Il ricorrente è un commerciante registrato ai sensi dello Targovski zakon (legge sul commercio) e iscritto nel registro delle imprese, con sede nella città di Gotse Delchev, Bulgaria. La sua attività principale consiste nella compravendita di merci.
- 2 In data 9 ottobre 2019, ispettori della Natsionalna agentsia po prihodite (Agenzia nazionale delle entrate) effettuavano una verifica in un locale commerciale gestito dal ricorrente.
- 3 Durante la verifica veniva eseguito un «acquisto di controllo», ovvero gli ispettori acquistavano, prima di dichiarare la propria identità, un pacchetto di sigarette del valore di Leva (BGN) 5,20 (circa EUR 2,66) che pagavano in contanti. Il ricorrente accettava il pagamento, senza però emettere un giustificativo fiscale di cassa mediante un registratore fiscale.
- 4 Gli ispettori accertavano che in quella giornata risultavano dal registratore fiscale vendite per complessivi Leva (BGN) 141,20 (circa EUR 72,20), mentre in cassa si

trovavano di fatto Leva (BGN) 166,40 (circa EUR 85,08). A parere degli ispettori, la differenza tra i due importi conferma altresì che la vendita del pacchetto di sigarette da essi acquistato non era registrata e non era stato emesso il relativo scontrino fiscale di cassa con un registratore fiscale presente nel locale commerciale.

- 5 Il giorno stesso si procedeva all'emissione di un avviso di accertamento di infrazione amministrativa con il quale veniva avviato nei confronti del ricorrente un procedimento penale amministrativo conformemente alle norme dello Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (legge su illeciti amministrativi e sanzioni, in prosieguo: lo «ZANN») per l'infrazione compiuta contro l'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS. La mancata osservanza di tale disposizione è punita con una sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS, mentre l'articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della medesima legge prevede altresì che venga disposta una misura amministrativa coercitiva.
- 6 In data 21 ottobre 2019, il resistente disponeva una misura amministrativa coercitiva ai sensi degli articoli 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), e 187, paragrafo 1, dello ZDDS, segnatamente l'«apposizione di sigilli in locali commerciali» per un periodo di 14 giorni con «divieto di accesso» agli stessi.
- 7 Con tale misura veniva disposta anche l'esecuzione provvisoria della stessa, avendo il resistente dichiarato che «essa risulta necessaria per tutelare interessi dello Stato particolarmente importanti, vale a dire l'interesse del bilancio pubblico a una regolare registrazione delle vendite ed emissione da parte del contribuente di documenti di vendita nel locale sottoposto a controllo, tramite registratore fiscale, ovvero a una corretta determinazione dei ricavi conseguiti attraverso quest'ultimo e dell'ammontare dei debiti nei confronti della pubblica amministrazione».
- 8 Detto provvedimento è stato impugnato dinanzi al giudice del rinvio.

### **Argomenti essenziali delle parti del procedimento principale**

- 9 Il ricorrente ritiene che la misura amministrativa coercitiva disposta sia contraria agli obiettivi perseguiti dall'articolo 22 dello ZANN, secondo cui l'applicazione di misure di tale genere sarebbe prevista al fine di prevenire e far cessare illeciti amministrativi nonché di prevenire ed eliminare le conseguenze dannose degli stessi. Il ricorrente rileva l'esiguo valore dell'operazione in esame, oltre al fatto che si tratterebbe della prima violazione da parte sua dell'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS.
- 10 Il resistente osserva che l'articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dello ZDDS prevede, con riferimento all'infrazione accertata, l'applicazione cumulativa di misure amministrative coercitive del genere stabilito nel provvedimento impugnato.

### Breve illustrazione della motivazione del rinvio

- 11 Il giudice del rinvio dubita che il cumulo di una misura amministrativa coercitiva con una sanzione pecuniaria, nei confronti di un unico soggetto e per lo stesso illecito, sia compatibile con gli articoli 50 e 52, paragrafo 1, della Carta, nonché con il principio di proporzionalità di cui all'articolo 49, paragrafo 3, della Carta medesima.
- 12 Lo ZDDS indica espressamente che tale legge recepisce le disposizioni della direttiva 2006/112. Pertanto il giudice a quo ritiene che l'applicazione dello ZDDS, comprese le misure sanzionatorie ai sensi della medesima legge, costituisca un'attuazione del diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta, poiché nella giurisprudenza della Corte è riconosciuto che l'irrogazione da parte delle autorità tributarie nazionali di sanzioni amministrative in materia di IVA costituisce un'applicazione degli articoli 2 e 273 della direttiva 2006/112 e, di conseguenza, del diritto dell'Unione, cosicché essi devono salvaguardare il diritto fondamentale sancito dall'articolo 50 della Carta.
- 13 Il mancato adempimento, da parte di persone giuridiche e commercianti individuali assoggettati ad imposta, dell'obbligo imposto dall'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS viene definito nell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS come illecito amministrativo e punito con una sanzione pecuniaria ai sensi della medesima disposizione.
- 14 Nel contempo, tale legge prevede, in caso di inadempimento dell'obbligo imposto dall'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS, che sia disposta una misura amministrativa coercitiva ai sensi dell'articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dello ZDDS, ossia l'«apposizione di sigilli a locali commerciali» per un periodo fino a 30 giorni. La misura è applicata indipendentemente dalla sanzione pecuniaria prevista, e in caso di adozione viene altresì vietato l'ingresso della persona al locale commerciale.
- 15 Entrambe le misure, la sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS e la misura amministrativa coercitiva di cui all'articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dello ZDDS sono disposte per la stessa azione materiale, ossia il mancato rispetto delle prescrizioni relative all'emissione di un corrispondente documento di vendita sotto forma di giustificativo fiscale di cassa tramite registratore fiscale.
- 16 L'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS sanziona il mancato adempimento dell'obbligo di emettere un giustificativo di vendita di merci come illecito amministrativo e si applica a tutti i casi, a prescindere dal valore dell'operazione. Allo stesso modo, anche la misura di cui all'articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS si applica a tutti i casi di infrazione contro l'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS, a prescindere dal valore dell'operazione. La loro contemporanea applicazione è prevista dalla legge per tutti i casi di mancato adempimento dell'obbligo ex articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS.

- 17 Entrambi i procedimenti, ossia quello per l'irrogazione di una sanzione pecuniaria e quello relativo alla misura amministrativa coercitiva dell'«apposizione di sigilli a locali commerciali» sono condotti da uffici facenti parte della struttura Natsionalna agentsia po prihodite (Agenzia Nazionale delle Entrate), ma si basano su norme procedurali diverse.
- 18 Il procedimento per accertare e sanzionare un'infrazione all'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS viene avviato ai sensi dello Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (legge su illeciti amministrativi e sanzioni). Detto procedimento inizia con l'adozione di una decisione che accerta un'infrazione amministrativa e termina con l'adozione di una decisione per illecito amministrativo che irroga una sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS.
- 19 La sanzione pecuniaria di cui all'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS è irrogata nell'ambito di un procedimento di natura penale. Nella fattispecie oggetto del procedimento principale esso è stato avviato nei confronti del commerciante individuale con la decisione adottata per accertare un'infrazione. La decisione sanzionatoria, con la quale viene irrogata una sanzione pecuniaria ex articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS, è una decisione a carattere punitivo.
- 20 La sanzione pecuniaria di cui all'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS non si limita al risarcimento del danno derivante dall'infrazione (sotto forma dell'IVA non riscossa sulla vendita non registrata di un pacchetto di sigarette del valore di Leva [BGN] 5,20), bensì mira a sanzionare il mancato adempimento dell'obbligo ex articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS in considerazione della sua gravità.
- 21 La misura cautelare di cui all'articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS è applicata nell'ambito del procedimento amministrativo, tuttavia ha carattere sanzionatorio. Tale misura non serve a salvaguardare un altro procedimento, per esempio per l'accertamento di debiti tributari, bensì sanziona il mancato adempimento dell'obbligo ex articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS. La misura di cui all'articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS, in considerazione delle conseguenze per l'attività economica del commerciante individuale (sospensione dell'attività nel locale commerciale), non ha solo un effetto preventivo, ma anche deterrente, ossia quello di scoraggiare il soggetto dal diminuire le operazioni imponibili non emettendo documenti di vendita.
- 22 Proprio il cumulo di diverse forme di misure coercitive applicate dallo Stato nella presente fattispecie, che sono oggetto del procedimento principale e che sanzionano lo stesso illecito sotto il profilo materiale e giuridico, e non singoli aspetti dello stesso, e che perseguono obiettivi comuni, e non complementari, solleva dubbi sulla compatibilità del diritto nazionale con i principi riconosciuti dal diritto dell'Unione e specialmente con l'articolo 50 della Carta.
- 23 In particolare, il giudice del rinvio si chiede se il cumulo della misura amministrativa coercitiva di cui all'articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS con la



sanzione pecuniaria prevista dall'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS rientri nella sfera di applicazione dell'articolo 50 della Carta e se rispetti il principio di proporzionalità sancito dall'articolo 52, paragrafo 1, della Carta.

- 24 La Corte ha precisato che al cumulo di sanzioni «(...) devono accompagnarsi norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte corrisponda alla gravità del reato di cui si tratti (...). Tali norme devono prevedere l'obbligo per le autorità competenti, qualora venga inflitta una seconda sanzione, di far sì che la severità del complesso delle sanzioni imposte non sia superiore alla gravità del reato constatato» (sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 55). Inoltre, le misure amministrative o repressive consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa (sentenza del 31 maggio 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, punti 41 e 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 Nel diritto nazionale, per il cumulo di una sanzione pecuniaria ex articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS con una misura amministrativa coercitiva ai sensi dell'articolo 186, paragrafo 1, della medesima legge, non è previsto alcun limite in funzione del valore della vendita non registrata con l'emissione di un giustificativo fiscale di cassa (Leva [BGN] 5,20 nel procedimento principale) e/o dell'entità dell'IVA non riscossa. L'esercizio di tale facoltà da parte delle autorità tributarie competenti per l'applicazione di entrambe le misure rappresenta una decisione vincolata. La legge obbliga tali autorità, al momento dell'accertamento di un'infrazione all'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS, a disporre la misura cautelare di cui all'articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS in parallelo e indipendentemente dall'irrogazione di una sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, di tale legge.
- 26 Le norme procedurali [lo ZANN e l'Administrativnoprotsesualen kodek (codice processuale amministrativo)], su cui si basano i due procedimenti indipendenti tra loro – quello per l'irrogazione della pena pecuniaria e quello che dispone la misura cautelare – non prevedono alcuna possibilità di sospendere uno dei procedimenti in attesa della conclusione dell'altro.
- 27 In tali circostanze, non è escluso che la misura ex articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS venga eseguita prima della conclusione del procedimento penale amministrativo con cui viene irrogata una sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS. Ciò dipende, da un lato, dalla possibilità prevista dalla legge di consentire l'esecuzione provvisoria dell'ordinanza che dispone la misura e, dall'altro, dalla diversa durata dei due procedimenti, che sono indipendenti tra loro. Ai sensi del diritto nazionale, il termine per la conclusione del procedimento penale amministrativo con l'adozione di una decisione sull'illecito è di 6 mesi dall'emanazione dell'avviso, mentre il termine per disporre una misura amministrativa coercitiva va da 14 giorni a un mese.

- 28 Inoltre i due diversi procedimenti, per l'adozione di una decisione con cui viene irrogata una sanzione ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS (procedimento penale amministrativo) e per l'adozione di una decisione che dispone una misura amministrativa coercitiva ex articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS (procedimento amministrativo), richiedono procedure diverse di tutela giurisdizionale nei confronti delle decisioni medesime.
- 29 Per i ricorsi contro decisioni penali con cui viene irrogata una sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS è competente il Rayonen Sad (Tribunale distrettuale), mentre per i ricorsi contro le ordinanze che dispongono misure amministrative coercitive ex articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS è competente l'Administrativen Sad (Tribunale amministrativo).
- 30 Nell'ambito di entrambi i distinti procedimenti giurisdizionali, tuttavia, il Rayonen Sad e l'Administrativen Sad possono valutare, in modo indipendente tra loro, la proporzionalità della pena pecuniaria ovvero della misura coercitiva amministrativa. Nell'esame della proporzionalità della sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS, il Rayonen sad è vincolato all'importo minimo previsto e non è autorizzato a fissare un importo inferiore in base alle circostanze concrete. La valutazione della proporzionalità di una misura coercitiva amministrativa ex articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS è limitata alla durata della stessa, in quanto di per sé la sua applicazione è vincolante.
- 31 Poiché entrambi i procedimenti giurisdizionali si svolgono in modo parallelo e indipendente, nonché in momenti diversi, non è escluso che il fatto venga giudicato in modo diverso. È possibile che l'Administrativen Sad respinga il ricorso proposto contro la misura coercitiva amministrativa ex articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS e che invece il Rayonen sad, nell'ambito del procedimento di impugnazione della decisione di carattere penale, revochi la pena pecuniaria irrogata ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS, ritenendo che non sia stata commessa o non sia stata provata un'infrazione dell'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS.
- 32 Pertanto il giudice del rinvio dubita che la contemporanea irrogazione di una sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS ed adozione di una misura coercitiva amministrativa ex articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dello ZDDS, per lo stesso illecito e nei confronti dello stesso soggetto, sia conforme al principio di proporzionalità sancito dall'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, in quanto l'esame da parte dei giudici in procedimenti distinti non assicura che vi sia un rapporto adeguato tra la severità complessiva dei due provvedimenti e la gravità dell'infrazione di cui trattasi.
- 33 Nel caso in cui il cumulo della misura coercitiva amministrativa ex articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS con la pena pecuniaria di cui all'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS, per lo stesso illecito (nella specie una violazione dell'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS) e nei confronti dello stesso soggetto, non rientri nella sfera di applicazione degli articoli 50 e 52 della Carta, il giudice del rinvio pone,

in alternativa, la questione se l'applicazione di una misura coercitiva amministrativa ex articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS, in parallelo e indipendentemente dall'irrogazione di una sanzione pecuniaria ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, dello ZDDS, per lo stesso illecito e nei confronti dello stesso soggetto, sia proporzionata alla luce dell'articolo 49, paragrafo 3, della Carta. Alla luce dell'ampia interpretazione data dalla Corte alla nozione di «reato» ai sensi dell'articolo 49, paragrafo 3, della Carta, tale disposizione appare applicabile nel procedimento principale.

- 34 Nella fattispecie oggetto del procedimento principale, l'autorità tributaria ha inoltre consentito, sulla base dell'articolo 188 dello ZDDS, l'esecuzione provvisoria dell'ordinanza relativa alla misura coercitiva amministrativa prevista dall'articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS. Ai sensi del diritto nazionale, tale ordinanza rappresenta un'eccezione al principio dell'esecuzione di atti amministrativi dopo che sono divenuti definitivi, cosicché si supera il divieto di esecuzione prima che sia trascorso il termine per il ricorso.
- 35 Tale provvedimento può essere impugnato solo dinanzi all'Administrativen Sad con ricorso separato, collegato alla domanda di sospensione dell'esecuzione provvisoria. Nell'ambito di tale procedimento, l'Administrativen Sad non procede all'«accertamento» dei fatti. Questi ultimi si ritengono accertati con la redazione del verbale relativo alla verifica eseguita dalle autorità tributarie nel locale commerciale e con l'emanazione dell'avviso di accertamento dell'illecito amministrativo.
- 36 Nel contempo, la disposizione di cui all'articolo 188 dello ZDDS, in relazione alla portata della tutela giurisdizionale contro l'esecuzione provvisoria della misura ex articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS, crea le premesse per un'interpretazione non omogenea nella giurisprudenza. In alcuni casi si presume che la tutela giurisdizionale contro l'ordinanza di esecuzione provvisoria comprenda anche l'analisi di eventuali «importanti interessi dello Stato» presenti, mentre in altri casi si presumono «importanti interessi dello Stato» cui si devono contrapporre e provare analoghi interessi privati.
- 37 Non è escluso che si verifichino le conseguenze giuridiche del provvedimento che dispone una misura coercitiva amministrativa ex articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dello ZDDS dichiarata eseguibile in via provvisoria e che tale provvedimento venga annullato ex post dal giudice in quanto illegittimo.
- 38 Pertanto, il giudice del rinvio non ritiene chiaro se la tutela giurisdizionale disciplinata nel diritto nazionale in relazione all'esecuzione provvisoria di una misura coercitiva amministrativa ex articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dello ZDDS costituisca un mezzo di ricorso effettivo alla luce dell'articolo 47, primo comma, della Carta.