

Causa C-605/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

4 ottobre 2023

Giudice del rinvio:

Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunale amministrativo di Blagoevgrad, Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

21 settembre 2023

Ricorrente:

«Ati-19» EOOD

Resistente:

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

Oggetto del procedimento principale

Il procedimento principale veniva avviato a seguito del ricorso proposto dalla «Ati-19» EOOD contro l'ingiunzione recante misure amministrative coercitive adottata dal resistente il 30 agosto 2023. Tale provvedimento disponeva l'«apposizione di sigilli» per la durata di 14 giorni al locale commerciale gestito dalla «Ati-19» EOOD nonché un «divieto di accesso» ai sensi degli articoli 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), e 187, paragrafo 1, dello Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (legge in materia di IVA, in prosieguo: lo «ZDDS»).

Il 19 settembre 2023, nel corso del procedimento principale, la società «Ati-19» EOOD chiedeva al tribunale, a norma dell'articolo 166, paragrafo 2, dell'Administrativnoprotsesualen kodeks (codice di procedura amministrativa, in

prosieguo: l'«APK») di sospendere l'esecuzione provvisoria del provvedimento impugnato del 30 agosto 2023, che era stata concessa mediante ordinanza dell'autorità emittente.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Il rinvio pregiudiziale viene proposto ai sensi dell'articolo 267, primo comma, lettera b), TFUE.

Questione pregiudiziale

Se l'articolo 47, primo comma, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debba essere interpretato nel senso che non osta a una normativa nazionale di tutela contro l'esecuzione provvisoria di misure introdotte dal legislatore nazionale per salvaguardare l'interesse 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, nell'ambito della quale la portata del controllo giurisdizionale è limitata verifica della sussistenza dei danni subiti.

Disposizioni di diritto e giurisprudenza dell'Unione europea

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

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, articolo 47, primo comma, articolo 51, paragrafi 1 e 2, articolo 52, paragrafo 1

Disposizioni di diritto nazionali

Targovski zakon (legge sul commercio, in prosieguo: il «TZ»)

Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (legge sull'IVA, in prosieguo: lo «ZDDS»)

Naredba N° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite objekti, 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)

Administrativnoprotsesualen kodeks (codice del processo amministrativo, in prosieguo: l'«APK»)

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente è una società unipersonale a responsabilità limitata bulgara, denominata «Ati-19».
- 2 In data 3 agosto 2023, gli ispettori finanziari della Direzione generale «Controllo fiscale» presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate eseguivano una verifica in un locale commerciale gestito dalla «Ati-19» EOOD a Blagoevgrad.
- 3 Durante la verifica del 3 agosto 2023 veniva compiuto un acquisto a scopo di controllo di merci, prodotti alimentari e bevande per un valore complessivo di 14,80 Leva bulgari (BGN), pagati in contanti da un ispettore. Per il pagamento in contanti dell'importo di BGN 14,80 non veniva emesso alcuno scontrino fiscale tramite un registratore fiscale accreditato presso l'amministrazione tributaria, installato e messo in funzione nel locale. Un collaboratore incassava il pagamento nel locale.
- 4 Dopo che gli ispettori finanziari che avevano effettuato l'acquisto a scopo di controllo si erano identificati, il registratore fiscale del locale emetteva uno scontrino di chiusura giornaliera, relativo al 3 agosto 2023, da cui risultava un incasso giornaliero per le vendite effettuate pari a BGN 327,80. I contanti rinvenuti nella cassa del locale ammontavano in realtà a BGN 573,55. Una distinta compilata in relazione al denaro presente in cassa veniva allegata al verbale della verifica eseguita presso il locale commerciale.
- 5 Il verbale n. 0127640 del 3 agosto 2023 attesta gli esiti della verifica eseguita in pari data presso il locale commerciale della società.
- 6 L'8 agosto 2023 veniva emesso un avviso di accertamento di infrazione amministrativa con il quale veniva avviato nei confronti della società un procedimento penale amministrativo conformemente alle norme dello Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (legge su illeciti amministrativi e sanzioni, in prosieguo: lo «ZANN»), in quanto in data 3 agosto 2023, in occasione dell'acquisto a scopo di controllo di prodotti alimentari e bevande effettuato dalle autorità tributarie per BGN 14,80, pagati in contanti, in un locale commerciale gestito dalla «Ati 19» EOOD a Blagoevgrad, non veniva emesso alcuno scontrino fiscale tramite un registratore fiscale installato e messo in funzione nel locale. Tale condotta costituisce un illecito amministrativo ai sensi dell'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS.
- 7 A seguito di detto avviso di accertamento di infrazione amministrativa veniva emessa una decisione sanzionatoria con la quale, ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, dello ZDDS veniva irrogata alla «Ati 19» EOOD una sanzione pecuniaria per l'illecito amministrativo commesso di cui all'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS.

- 8 Il 30 agosto 2023 il resistente emanava, ai sensi degli articoli 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), e 187, paragrafo 1, dello ZDDS, l'ingiunzione recante misure amministrative coercitive impugnata nel procedimento principale (in prosieguo: l'«ingiunzione»), mediante la quale disponeva l'«apposizione di sigilli» al locale commerciale per una durata di 14 giorni e un «divieto di accesso».
- 9 Il provvedimento veniva notificato al rappresentante legale della società in data 6 settembre 2023, e nella conferma di ricezione era fissata la data del 21 settembre 2023 per l'apposizione dei sigilli al locale commerciale.
- 10 Il 14 settembre 2023 la società proponeva ricorso contro detta ingiunzione dinanzi all'Administrativen Sad Blagoevgrad (Tribunale amministrativo di Blagoevgrad, Bulgaria), chiedendo, ai sensi dell'articolo 60 dell'APK, l'annullamento dell'ordinanza di esecuzione provvisoria della stessa.
- 11 Con decisione del 18 settembre 2023, il tribunale non si pronunciava sulla domanda di annullamento dell'ordinanza di esecuzione provvisoria, in quanto il termine per la presentazione della domanda era scaduto ai sensi dell'articolo 60, paragrafo 5, dell'APK.
- 12 In data 19 settembre 2023 la società presentava al tribunale, ai sensi dell'articolo 166, paragrafo 2, dell'APK, domanda di sospensione dell'esecuzione provvisoria dell'ingiunzione del 30 agosto 2023. Tale domanda è oggetto del procedimento principale.

Principali argomenti delle parti nel procedimento principale

- 13 La ricorrente invoca la mancanza di motivazione e di fondamento giuridico dell'autorizzazione di esecuzione provvisoria del provvedimento del 30 agosto 2023 e sostiene che l'apposizione di sigilli al locale commerciale che essa gestisce comporta gravi danni materiali per la sua attività. Inoltre l'illecito di cui all'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS costituirebbe un caso isolato nell'attività della società.
- 14 Il resistente non ha presentato osservazioni.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 15 Lo ZDDS disciplina l'applicazione dell'IVA a qualsiasi cessione di beni o prestazione di servizi a titolo oneroso. Per il mancato adempimento degli obblighi di legge da parte dei soggetti passivi, lo ZDDS prevede l'adozione di misure amministrative coercitive e l'irrogazione di sanzioni amministrative.
- 16 In particolare, lo ZDDS contempla il cumulo di diverse misure per sanzionare uno stesso illecito.

- 17 Il mancato adempimento, da parte di persone giuridiche e commercianti individuali che sono soggetti passivi, dell'obbligo imposto dall'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS di registrare le vendite effettuate in un locale commerciale emettendo un giustificativo fiscale di cassa mediante un apparecchio di registrazione fiscale (scontrino fiscale) o un giustificativo di cassa prodotto mediante un sistema automatico integrato di gestione dell'attività commerciale (scontrino di sistema), a prescindere dal fatto che sia richiesto o meno un altro documento giustificativo fiscale, costituisce un illecito amministrativo ai sensi dell'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS.
- 18 L'illecito amministrativo di cui all'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS è punito con una sanzione pecuniaria, irrogata nell'ambito del procedimento amministrativo dall'autorità tributaria dell'Agenzia nazionale delle entrate. Nel contempo la legge (lo ZDDS) prevede l'adozione di una misura amministrativa coercitiva ai sensi dell'articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dello ZDDS, vale a dire l'«apposizione di sigilli a locali commerciali» per un periodo fino a 30 giorni. Inoltre, con l'apposizione di sigilli a locali commerciali, ai sensi dell'articolo 187, paragrafo 1, dello ZDDS è previsto altresì il divieto di accesso agli stessi.
- 19 Entrambe le misure, l'«apposizione di sigilli» e la «sanzione pecuniaria», hanno natura penale e la loro contemporanea applicazione per un medesimo atto e al medesimo commerciante, al termine di procedimenti distinti e autonomi, per cui dette misure sono impugnabili dinanzi a organi giurisdizionali diversi, costituisce una restrizione illecita del diritto di cui all'articolo 50 della Carta, nei limiti in cui la normativa nazionale non garantisce un coordinamento dei procedimenti che consenta di ridurre a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che il cumulo di dette misure comporta e non consente di garantire che la severità del complesso delle sanzioni inflitte corrisponda alla gravità della violazione interessata (dispositivo della sentenza del 4 maggio 2023 nella causa MV-98, C-97/21, ECLI:EU:C:2023:371).
- 20 La misura dell'«apposizione di sigilli» è applicata mediante un'ingiunzione dell'autorità tributaria o di un funzionario abilitato da tale servizio in un procedimento di carattere amministrativo. Detta ingiunzione ha le caratteristiche di un atto amministrativo individuale.
- 21 In linea di principio, il ricorso contro atti amministrativi individuali ha un effetto sospensivo: esso sospende l'esecuzione dell'atto fino alla decisione definitiva sulla controversia in merito alla sua legittimità. Costituiscono eccezioni a tale regola i casi in cui la legge prevede un'esecuzione provvisoria dell'atto o i casi in cui l'esecuzione provvisoria dell'atto è stata disposta dall'autorità che ha emesso l'atto.
- 22 L'ingiunzione per l'applicazione della misura dell'«apposizione di sigilli» ai sensi dell'articolo 186, paragrafo 1, dello ZDDS non è soggetta all'esecuzione provvisoria prima che sia definitiva e quindi diventi per legge titolo esecutivo.

Tuttavia il legislatore ha autorizzato l'autorità tributaria a disporre l'esecuzione provvisoria secondo le procedure e le condizioni previste dalla legge. È precisamente questa la situazione della presente fattispecie.

- 23 Con l'adozione dell'ingiunzione del 30 agosto 2023 per l'«apposizione dei sigilli» al locale commerciale gestito dalla «Ati-19» EOOD, l'autorità tributaria ne consentiva l'esecuzione provvisoria, inserendo l'ordinanza di esecuzione provvisoria nell'ingiunzione.
- 24 Nella conferma di ricezione dell'ingiunzione era indicata la data – 21 settembre 2023 – per l'apposizione dei sigilli al locale commerciale, data che, poiché la società ha esercitato il suo diritto a un ricorso con la presentazione del relativo atto introduttivo dinanzi al tribunale, risultava quindi antecedente al subentrare del carattere definitivo dell'ingiunzione. Nella motivazione l'autorità non indicava in modo inequivocabile che, alla scadenza del termine di impugnazione oppure, in caso di ricorso, dopo una decisione giudiziaria definitiva, l'ingiunzione sarebbe stata eseguita procedendo all'apposizione dei sigilli. L'autorità fissava piuttosto un termine per la rimozione delle merci dal locale commerciale e dai magazzini ad esso collegati, termine che ha iniziato a decorrere dalla data di notifica dell'ingiunzione. In verità l'autorità tributaria, fissando la data per l'apposizione dei sigilli al locale commerciale al 21 settembre 2023, in pendenza di un procedimento giudiziario, ha disposto l'esecuzione provvisoria dell'ingiunzione, facendo sorgere l'interesse ad agire in giudizio della società ai sensi dell'articolo 166, paragrafo 2, dell'APK (sospensione dell'esecuzione provvisoria).
- 25 L'esecuzione provvisoria, autorizzata mediante ordinanza, rappresenta un'eccezione alla regola, secondo cui gli atti amministrativi vengono eseguiti solo una volta divenuti definitivi, e viola di divieto di esecuzione dei medesimi fino alla scadenza del termine di impugnazione nei procedimenti amministrativi o giudiziari o, in caso in ricorso o di opposizione, fino all'adozione di una decisione della relativa autorità amministrativa sovraordinata o di un giudice. L'esecuzione provvisoria serve a tutelare la vita o la salute dei cittadini o interessi dello Stato o della collettività particolarmente importanti, nonché ad assicurare un esito positivo del procedimento di esecuzione, o ancora a tutelare un interesse particolarmente importante di una delle parti del procedimento di adozione dell'atto amministrativo (articolo 60, paragrafo 1, dell'APK).
- 26 Esistono due mezzi di tutela dall'esecuzione provvisoria di un atto amministrativo individuale: l'impugnazione dell'ordinanza che la autorizza, mediante domanda dinanzi al giudice di cancellazione della stessa, e la presentazione di una domanda di sospensione dell'esecuzione provvisoria, una volta che l'ordinanza è divenuta definitiva. In quest'ultimo caso, la domanda di sospensione dell'esecuzione può essere presentata in ogni fase del procedimento avviato per l'impugnazione dell'ingiunzione.
- 27 L'ordinanza di esecuzione provvisoria contenuta nell'ingiunzione impugnata nel procedimento principale, che dispone l'apposizione dei sigilli al locale

commerciale alla data del 21 settembre 2023, è divenuta definitiva. Ai sensi dell'articolo 60, paragrafo 5, dell'APK, il provvedimento può essere impugnato entro tre giorni dalla notifica. Nella specie l'ingiunzione è stata notificata al rappresentante legale della società in data 6 settembre 2023, mentre il ricorso contro tale atto, contenente una domanda di annullamento dell'ordinanza ai sensi dell'articolo 60, paragrafo 5, dell'APK, è stato proposto il 14 settembre 2023. Il tribunale, nella decisione del 18 settembre 2023, non si è pronunciato nel merito di tale domanda in quanto presentata tardivamente.

- 28 Una volta divenuta definitiva l'ordinanza di apposizione dei sigilli, in data 21 settembre 2023, la tutela contro la sua esecuzione durante il procedimento giurisdizionale di impugnazione dell'ingiunzione stessa è possibile solo secondo la procedura e alle condizioni di cui all'articolo 166, paragrafi 2 e 3, dell'APK (sospensione dell'esecuzione provvisoria).
- 29 Il ricorso proposto contro l'ingiunzione è stato presentato tempestivamente dalla società che gestisce il locale commerciale, legittimata ad agire in giudizio, pertanto anche la domanda del 19 settembre 2023, presentata ai sensi dell'articolo 166, paragrafi 2 e 3, è ricevibile e il tribunale deve pronunciarsi al riguardo.
- 30 Proprio la portata del controllo giurisdizionale previsto dall'articolo 166, paragrafo 2, dell'APK, fa sorgere la questione dell'efficacia della domanda ai sensi dell'articolo 47, primo comma, della Carta.
- 31 Senza dubbio sussiste un fondamento giuridico per l'ordinanza di apposizione dei sigilli dal 21 settembre 2023. La norma di cui all'articolo 188, paragrafo 1, dello ZDDS consente all'autorità tributaria di autorizzare l'esecuzione provvisoria dell'ingiunzione. L'aspetto dubbio è se la tutela giurisdizionale contro tale esecuzione, prima della decisione del tribunale sulla legittimità dell'ingiunzione stessa riguardante l'apposizione dei sigilli, offra sufficienti garanzie contro interventi arbitrari e sproporzionati nell'attività della società.
- 32 Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, la «tutela nei confronti di interventi dei pubblici poteri nella sfera di attività privata di una persona, sia fisica che giuridica, che siano arbitrari o sproporzionati, rappresenta un principio generale del diritto [dell'Unione]» (sentenza del 21 settembre 1989, Hoechst/Commissione, 46/87 e 227/88, EU:C:1989:337, punto 19, e sentenza del 22 ottobre 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, punto 27).
- 33 Nel procedimento ai sensi dell'articolo 166, paragrafi 2 e 3, dell'APK, così come nel procedimento di cui all'articolo 60, paragrafo 5, dell'APK, i fatti all'origine dell'illecito ai sensi dell'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS sono considerati comprovati sulla base del verbale, redatto in merito all'esito della verifica compiuta dalle autorità tributarie in un locale commerciale, e dell'avviso di accertamento di un'infrazione.
- 34 Il verbale, redatto da un'autorità tributaria, o da un suo dipendente nell'ambito delle competenze di quest'ultima, secondo la procedura prevista e nella forma

indicata, costituisce una prova degli atti compiuti e delle dichiarazioni rilasciate da quest'ultimo e in sua presenza, nonché dei fatti e delle circostanze oggetto dell'accertamento.

- 35 Nella giurisprudenza in merito all'impugnazione di un'ingiunzione come quella di cui al procedimento principale dinanzi al giudice del rinvio, l'avviso di accertamento di un'infrazione amministrativa ai sensi dell'articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS viene considerato come un «documento ufficiale di accertamento dotato di efficacia probatoria sostanziale» in merito ai fatti all'origine dell'infrazione, invertendo l'onere della prova. In base alla giurisprudenza, l'avviso di accertamento di un'infrazione amministrativa è dotato di efficacia probatoria sostanziale e proprio per tale motivo inverte l'onere della prova: salvo prova contraria si presume che i fatti riportati negli accertamenti compiuti siano avvenuti esattamente come indicato nell'avviso stesso.
- 36 Il controllo giurisdizionale nell'ambito del procedimento ai sensi dell'articolo 166, paragrafi 2 e 3, dell'APK non si estende ai requisiti per l'adozione del provvedimento di «apposizione dei sigilli» a un locale commerciale a norma dell'articolo 186, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dello ZDDS; il giudice non dispone «indagini» sui fatti su cui si è fondata l'adozione del provvedimento. Secondo la giurisprudenza, il tribunale non verifica la probabile fondatezza o infondatezza dell'impugnazione dell'ingiunzione stessa ai sensi dell'articolo 146 dell'APK, anche se la disposizione di cui all'articolo 166, paragrafo 2, dell'APK «(...) è in linea con le garanzie del diritto di impugnazione (...)». La tutela ai sensi dell'articolo 166, paragrafo 2, dell'APK può fondarsi solo su un «danno grave o difficilmente riparabile» che il destinatario subirebbe a causa dell'esecuzione provvisoria.
- 37 Tra i requisiti di cui all'articolo 60, paragrafo 1, dell'APK, in concreto per «tutelare importanti interessi dello Stato», ossia l'interesse fiscale dello Stato, non occorre verificare nuovamente neanche i requisiti per l'adozione dell'ordinanza di esecuzione provvisoria ai sensi dell'articolo 188, paragrafo 1, dello ZDDS. Inoltre, non rientrano nel controllo gli errori procedurali nell'adozione dell'ordinanza. Una volta decorso il termine di presentazione al giudice della domanda di annullamento dell'ordinanza, quest'ultima si considera legittimamente adottata.
- 38 La portata del controllo giurisdizionale di cui all'articolo 60, paragrafi da 5 a 7, dell'APK, sull'ordinanza di esecuzione provvisoria ai sensi dell'articolo 188, paragrafo 1, dello ZDDS non si distingue sostanzialmente da quella prevista dall'articolo 166, paragrafo 2, dell'APK. Se ci sono differenze, esse consistono nella più ampia portata del controllo giurisdizionale ai sensi dell'articolo 60, paragrafo 5, dell'APK, nel cui ambito il giudice può controllare la valutazione da parte dell'autorità della sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 60, paragrafo 1 (adozione dell'ordinanza di esecuzione provvisoria). La disposizione di cui all'articolo 188, paragrafo 1, dello ZDDS non viene tuttavia interpretata ed applicata uniformemente.

- 39 In una parte dei casi, la disposizione di cui all'articolo 188 dello ZDDS è interpretata nel senso di presunzione della sussistenza di un «importante interesse dello Stato» tutelato. Il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria; in prosieguo: il «VAS») ha dichiarato quanto segue in una sua decisione: «(...) La legge che prevede un'esecuzione provvisoria mira a tutelare importanti interessi commisurati dello Stato o della collettività o a evitare altre conseguenze, quali indicate nell'ambito della portata e della sfera di applicazione della disposizione generale di cui all'articolo 60 dell'APK, ossia, nei casi in cui l'esecuzione provvisoria è consentita dalla legge, la valutazione della sua necessità è assolta dal legislatore» e non è soggetta a un ulteriore esame.
- 40 In altri casi tale giudice è partito dal presupposto che la disposizione di cui all'articolo 188 dello ZDDS non presuma alcun «importante interesse dello Stato» che richieda un'esecuzione provvisoria di un provvedimento come quello di cui trattasi nel procedimento principale. Per esempio, in una decisione del 3 ottobre 2019, il VAS ha dichiarato che «(...) l'esecuzione provvisoria (...) non sussiste per legge, bensì è conseguenza di una dichiarazione di volontà dell'autorità amministrativa, vale a dire che la legge non fonda la presunzione che siano soddisfatti i requisiti di cui all'articolo 60, paragrafo 1, dell'APK per il solo motivo che è stato compiuto un illecito amministrativo». Pertanto «(...) l'interesse particolarmente importante dello Stato e il verificarsi di un danno grave o difficilmente riparabile devono essere motivati in ogni singolo caso dall'autorità, alla quale incombe l'onere della prova dei fatti che invoca».
- 41 A motivo del tenore letterale dell'articolo 188, paragrafo 1, dello ZDDS scelto dal legislatore, che talora viene considerato come una presunzione di un importante interesse dello Stato all'esecuzione provvisoria della misura inflitta dell'«apposizione di sigilli», anche la portata della tutela contro il provvedimento di cui all'articolo 60, paragrafo 1, dell'APK viene ridotta e limitata al «danno grave o difficilmente riparabile» per il destinatario, così come la portata del controllo giurisdizionale previsto dall'articolo 166, paragrafo 2, dell'APK. La differenza tra il procedimento previsto dall'articolo 60, paragrafo 5, dell'APK e quello di cui all'articolo 166, paragrafi 2 e 3, dell'APK risiede nelle conseguenze giuridiche. L'annullamento del provvedimento «ripristina» la situazione precedente (articolo 60, paragrafo 7, seconda frase), mentre la sospensione dell'esecuzione vieta di modificare la situazione per il futuro (articolo 166, paragrafo 2, dell'APK) fino a quando la decisione sul ricorso contro l'ingiunzione diventa definitiva. In tal modo il procedimento di cui all'articolo 60, paragrafi da 5 a 7, dell'APK non garantisce una tutela efficace.
- 42 Il procedimento ai sensi dell'articolo 166, paragrafi 2 e 3, dell'APK, si svolge in una seduta in camera di consiglio sulla base di documenti e non consente al giudice di verificare se l'esecuzione provvisoria dell'ingiunzione non definitiva miri a tutelare un importante interesse dello Stato, quale sarebbe una misura contro un'esecuzione ingiustificata prima della decisione definitiva del tribunale sulla sua legittimità. In tali circostanze non è escluso che subentrino le conseguenze giuridiche di un'ingiunzione ai sensi dell'articolo 186, paragrafo 1,

punto 1, lettera a), dello ZDDS, di cui è stata autorizzata l'esecuzione provvisoria, e che successivamente il tribunale annulli il provvedimento in quanto illegittimo. Per questo motivo, la portata limitata del controllo giurisdizionale di cui all'articolo 166, paragrafo 2, dell'APK solleva dubbi sull'efficacia di un mezzo di ricorso contro l'esecuzione provvisoria di un atto amministrativo non definitivo.

- 43 Il diritto a un ricorso interno effettivo ai sensi dell'articolo 47 della Carta, che va interpretato alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo sull'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU, richiede che l'autorità preposta al controllo di atti amministrativi assicuri «sufficienti controlli» nell'ambito del procedimento (sentenza della Corte EDU del 21 giugno 2016, *Al-Dulimi e Montana Management Ing./ Svizzera*, ricorso n. 5809/08, ECLI:CE:ECHR:2016:0621JUD000580908, articolo 130).
- 44 La Commissione europea ha dichiarato, nelle sue osservazioni scritte nella causa MV-98, C-97/21 (EU:C:2023:371), che il controllo è «sufficiente» se il tribunale ha il potere «(...) di modificare l'atto adottato sotto ogni profilo, in fatto e in diritto. Di conseguenza il controllo giurisdizionale non può limitarsi all'esame della legittimità “processuale” dell'atto amministrativo» (punto 7 delle osservazioni scritte). Anche dopo che il provvedimento ai sensi dell'articolo 60, paragrafo 1, dell'APK è divenuto definitivo, il ricorrente deve avere la possibilità di «(...) effettuare un certo controllo sia dei fatti, sia del procedimento di accertamento dei medesimi» (sentenza della Corte EDU del 20 ottobre 2015, *Fazia Ali/Regno Unito*, ricorso n. 40378/10, ECLI:CE:ECHR:2015:1020JUD004037810, punti 83 e 84).
- 45 Per questi motivi, ai fini della decisione del tribunale sulla domanda presentata dalla società, il 19 settembre 2023, volta ad ottenere la sospensione dell'esecuzione provvisoria del provvedimento del 30 agosto 2023, autorizzata mediante ordinanza definitiva dell'autorità tributaria, è necessaria l'interpretazione da parte della Corte di giustizia dell'Unione europea in merito a se un procedimento come quello di cui all'articolo 166, paragrafi 2 e 3, dell'APK, in discussione nella specie, che esclude un esame dei fatti e limita la portata del controllo giurisdizionale alla verifica della sussistenza dei danni patiti, rappresenti un ricorso effettivo ai sensi dell'articolo 47 della Carta.