

Causa C-733/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

1° dicembre 2023

Giudice del rinvio:

Administrativen sad Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas, Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

21 novembre 2023

Ricorrente in primo grado e per cassazione:

«Beach and bar management» EOOD

Resistente:

Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» Burgas

Oggetto del procedimento principale

Ricorso per cassazione, da parte della «Beach and bar management», avverso la decisione del Rayonen sad Burgas (Tribunale distrettuale di Burgas, Bulgaria) che ha confermato la decisione sanzionatoria emanata dal resistente con la quale era stata irrogata alla ricorrente una sanzione pecuniaria a seguito di una violazione del diritto tributario.

Compatibilità con l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») del cumulo di misure amministrative coercitive e sanzioni pecuniarie imposte, nei confronti dello stesso soggetto per la medesima infrazione, nell'ambito di procedimenti distinti.

Compatibilità con l'articolo 49, paragrafo 3, della Carta di una sanzione amministrativa in forma di «sanzione pecuniaria» con un limite minimo elevato, con esclusione per il giudice della possibilità a livello procedurale di fissare un importo al di sotto del limite minimo o un tipo meno severo di sanzione.

Compatibilità con gli articoli 47, primo comma, e 49, paragrafo 3, della Carta dell'adozione di una misura amministrativa coercitiva complessiva per infrazioni multiple, nonché della liceità dell'esecuzione provvisoria della misura prima che divenga definitiva, senza che sia prevista per il giudice o per l'autore stesso dell'infrazione la possibilità di un controllo della proporzionalità della misura stessa con riferimento alla gravità di ogni singola infrazione amministrativa.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

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

Questioni pregiudiziali

- 1) Se l'articolo 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, 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 secondo cui per infrazioni multiple di obblighi fiscali può essere disposta una misura complessiva («apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso»), se tale misura mira esclusivamente a limitare gli effetti dannosi, compresa l'entità degli atti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea, ma non a punire l'autore degli stessi, ferma restando la possibilità di instaurare nei confronti di quest'ultimo, per ciascuna violazione di detti obblighi fiscali, un procedimento autonomo di carattere repressivo, nel quale si adotti contro il soggetto passivo una misura in forma di sanzione pecuniaria, con l'obbligo per il giudice nazionale di verificare e accertare in ogni singolo caso quale dei due obiettivi, limitativo in via preventiva o repressivo, persegua la misura amministrativa coercitiva precedentemente disposta («apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso»).
- 2) Se l'articolo 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, 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 un regime sanzionatorio come quello di cui al procedimento principale, che indipendentemente dal tipo e dalla gravità degli illeciti compiuti stabilisce un limite minimo considerevole della sanzione in forma di sanzione pecuniaria, senza prevedere la possibilità di irrogare una sanzione al di sotto del limite di legge o di sostituire la pena con una meno severa.
- 3) Se l'articolo 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre

2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e gli articoli 47, primo comma, 48, paragrafo 1, e 49, paragrafo 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debbano essere interpretati nel senso che ostano a normative nazionali secondo cui per infrazioni multiple di obblighi fiscali può essere disposta una misura complessiva («apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso») e l'esecuzione provvisoria della stessa, prima che divenga definitiva, senza che sia prevista per il giudice o per l'autore stesso dell'illecito la possibilità di un controllo della proporzionalità della misura con riferimento alla gravità di ogni singola infrazione amministrativa.

Disposizioni di diritto dell'Unione e giurisprudenza richiamate

TFUE: articolo 325, paragrafi 1 e 2

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»): articolo 273

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»): articoli 47, primo comma, 49, paragrafo 3, e 50

Sentenza della Corte di giustizia del 4 maggio 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

Disposizioni di diritto nazionale

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 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; in prosieguo: il «decreto n. N-18»)

Zakon za administrativnite narusheniya i nakazaniya (legge sulle infrazioni e sanzioni amministrative; in prosieguo: lo «ZANN»)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale; in prosieguo: il «DOPK»)

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente è una persona giuridica che gestisce un locale commerciale, segnatamente un bar con ristorante.
- 2 In data 4 agosto 2022, ispettori della glavna direksia «Fiskalen kontrol» (Direzione generale «Controllo fiscale» dell’Agenzia delle Entrate) eseguivano una verifica nel locale commerciale gestito dalla ricorrente. Veniva redatto un verbale della verifica eseguita, in cui si dichiarava che nel locale commerciale erano presenti due lettori di carte, oltre a ottantacinque ricevute dei lettori relative a pagamenti accettati con carte di debito e di credito nel periodo compreso tra il 25 giugno 2022 e il 26 luglio 2022, per complessivi BGN 2 978. In relazione a tali ottantacinque pagamenti veniva accertato che non erano stati emessi scontrini fiscali tramite i registratori di cassa fiscali presenti nel locale.
- 3 L’autorità amministrativa considerava che, con le negligenze accertate nel periodo compreso tra il 25 giugno 2022 e il 26 luglio 2022, consistenti nella mancata emissione di giustificativi di cassa per ottantacinque operazioni di vendita, fossero state compiute ottantacinque infrazioni dell’articolo 118, paragrafo 1, dello ZDDS, in combinato disposto con l’articolo 25, paragrafo 1, punto 1, del decreto n. N-18. Tale disposizione stabilisce per ciascun commerciante l’obbligo di registrare tutte le vendite effettuate in un locale commerciale, emettendo un giustificativo fiscale di cassa mediante un apparecchio di registrazione fiscale.
- 4 L’autorità amministrativa emetteva in data 12 agosto 2022 un’ingiunzione con cui disponeva la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale» per un periodo di quattordici giorni e un «divieto di accesso allo stesso» di pari durata. Nell’ingiunzione che disponeva la misura amministrativa coercitiva, l’autorità amministrativa autorizzava a parte l’esecuzione provvisoria.
- 5 L’ingiunzione che disponeva la misura amministrativa coercitiva (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka) del 12 agosto 2022, nonché l’autorizzazione all’esecuzione provvisoria ivi contenuta, venivano impugnate in due diversi procedimenti dinanzi all’Administrativen sad Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas, Bulgaria), ed entrambi i ricorsi erano respinti.
- 6 Le decisioni giudiziarie nelle due controversie citate sono definitive al momento dell’udienza nel procedimento principale della presente causa e la sanzione «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso» per un periodo di quattordici giorni è stata eseguita.
- 7 Sulla base degli ottantacinque avvisi di accertamento di un’infrazione amministrativa emessi, l’autorità sanzionatoria emanava ottantacinque decisioni sanzionatorie, tra cui la decisione oggetto della presente controversia, nelle quali considerava i fatti come accertati. Per ciascuna delle ottantacinque infrazioni, alla «Beach and bar management» veniva irrogata una sanzione pecuniaria dell’importo minimo previsto dalla norma sanzionatoria, pari a BGN 500,00. In tal modo, la sanzione complessiva per tutte le ottantacinque infrazioni ammonta, in

totale, a BGN 42 500,00. L'importo complessivo dell'IVA non registrata a seguito della mancata emissione dei giustificativi di cassa per tutti gli ottantacinque pagamenti effettuati con i lettori di carte ammonta a BGN 268,02.

- 8 Tutte le ottantacinque decisioni sanzionatorie venivano impugnate dinanzi al Rayonen Sad Burgas (Tribunale distrettuale di Burgas, Bulgaria). Venivano avviati ottantacinque procedimenti, nell'ambito dei quali il Rayonen Sad Burgas confermava ogni singola decisione sanzionatoria impugnata. Attualmente tutte le ottantacinque sentenze del Rayonen Sad Burgas sono impuginate dinanzi all'Administrativen Sad Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas, Bulgaria) e tali procedimenti non sono conclusi, ma devono essere sospesi in seguito alla presentazione della presente domanda di pronuncia pregiudiziale.
- 9 Nella presente controversia, in concreto (ma vale altrettanto per tutti gli altri ottantaquattro casi), il giudice di primo grado ha ritenuto accertati i fatti e ha concluso che l'autorità competente per il procedimento sanzionatorio amministrativo aveva applicato correttamente il diritto considerando che la società avesse commesso l'infrazione. Esso ha dichiarato che la sanzione irrogata corrispondeva al minimo previsto dalla legge e ha confermato interamente la decisione sanzionatoria. La decisione in questione è stata emanata prima della sentenza della Corte del 4 maggio 2023 nella causa C-97/21. Nella motivazione della sua sentenza, il giudice non ha tenuto conto della circostanza che, con l'ingiunzione del 12 agosto 2022 e la disposta esecuzione provvisoria della stessa, la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso» per un periodo di quattordici giorni, irrogata per tutte le ottantacinque infrazioni, è stata eseguita, né ha preso in considerazione l'effetto giuridico che tale misura amministrativa coercitiva eseguita esercita per l'attuale procedimento di secondo grado, avente ad oggetto la verifica della sanzione pecuniaria irrogata per l'importo di BGN 500,00.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 10 Lo Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull'IVA; in prosieguo, semplicemente: lo «ZDDS») disciplina la riscossione dell'IVA per ogni cessione di beni o prestazione di servizi imponibili a titolo oneroso. In caso di inadempimento da parte dei contribuenti degli obblighi derivanti dallo ZDDS, la legge prevede due tipi di misure. Da un lato, l'applicazione di misure amministrative coercitive e, dall'altro, sanzioni amministrative (nella specie, una sanzione pecuniaria). In conformità della sentenza della Corte nella causa C-97/21, le misure amministrative coercitive vengono considerate come misure aventi carattere repressivo (ai fini della presente esposizione come «sanzioni fittizie»).
- 11 Per l'adozione, l'impugnazione e l'esecuzione di questi due tipi di misure si applicano norme procedurali diverse. Quelle relative all'imposizione di una sanzione pecuniaria seguono la logica e le norme del diritto processuale penale.

L'imposizione della cosiddetta sanzione fittizia è regolata dalle norme del procedimento amministrativo e (se sussiste la sussidiarietà) del diritto processuale civile.

- 12 Il Collegio giudicante conosce e tiene conto delle conclusioni in diritto illustrate dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza del 4 maggio 2023 nella causa C-97/21, in particolare ai punti 49 e 63.
- 13 Il caso di specie fa riferimento agli stessi fondamenti giuridici, ma si distingue per quanto riguarda i fatti dalla controversia sopra menzionata in un modo tale che il Collegio giudicante si chiede se, in merito all'applicazione del diritto dell'Unione, le due situazioni debbano essere trattate entrambe come stabilito nella sentenza del 4 maggio 2023 nella causa C-97/21.
- 14 Per quanto attiene ai fatti, la differenza sostanziale è che la ricorrente nel procedimento principale in cui è stata emanata la sentenza del 4 maggio 2023 nella causa C-97/21 ha contestato due misure (considerate dalla Corte come sanzioni) che sono state disposte per un'unica infrazione: 1. una sanzione fittizia – la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso» e 2. una sanzione pecuniaria.
- 15 Oltre che in un caso del genere, la sanzione fittizia, ossia la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso», può anche essere disposta per più di un'infrazione, ossia per infrazioni multiple dello stesso tipo compiute da una medesima persona.
- 16 La presente fattispecie si distingue dal caso su cui si è precedentemente pronunciata la Corte proprio per il fatto che, in base alla verifica eseguita, che comprendeva un intero periodo finanziario di un mese, non è stata accertata una sola infrazione, bensì ottantacinque singole infrazioni. In tal caso la sanzione fittizia, ossia la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso», è stata disposta nel complesso per tutti gli illeciti accertati durante la verifica.
- 17 Nel caso di specie il Collegio giudicante stabilisce che la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso» non riveste carattere repressivo, bensì carattere limitativo, mirando a contenere l'entità degli atti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione con la sospensione provvisoria di un'attività commerciale che, sulla base delle infrazioni accertate dagli ispettori, danneggia il sistema di calcolo dell'IVA per un periodo prolungato.
- 18 Tale tesi si fonda anzitutto sull'articolo 22 dello ZANN, secondo cui l'effetto delle misure amministrative coercitive è dissuasivo e limitativo ed evita le conseguenze negative di infrazioni amministrative compiute, ma può anche risultare repressivo, come ha dichiarato la Corte nella sentenza nella causa C-97/21.

- 19 Nella presente fattispecie, ottantacinque vendite, effettuate nell'arco di un mese, non sono state registrate con un apparecchio di registrazione fiscale. Ai sensi del diritto nazionale, ciascuna omissione rappresenta un illecito distinto. Per tutte le infrazioni accertate è stata stabilita una sanzione fittizia complessiva, ossia la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso» per un periodo di quattordici giorni, senza esaminare in dettaglio ciascuna delle ottantacinque infrazioni, compresa la loro specifica gravità e il loro rapporto con la quota corrispondente della sanzione fittizia complessiva in forma di misura amministrativa coercitiva. Ciò significa che la legge non prescrive un'individualizzazione della quota rispetto all'entità totale della sanzione, rapportata alla gravità di ogni singola infrazione, né si è proceduto in tal senso nel presente procedimento.
- 20 La sanzione fittizia in sé, vale a dire la misura amministrativa coercitiva, è stata eseguita. Pertanto, da un punto di vista formale, tenuto conto di quanto ha dichiarato la Corte nella sentenza C-97/21, appare giustificabile partire dal presupposto che l'autore della violazione sia già stato sanzionato per la stessa infrazione e che il giudice, in mancanza di un meccanismo di coordinamento della sanzione fittizia già disposta e della sanzione pecuniaria oggetto del procedimento principale, non gli infligga una nuova sanzione. Secondo il parere del giudice del rinvio, nella specie una soluzione del genere, riguardante una misura amministrativa coercitiva disposta per complessive ottantacinque singole infrazioni, violerebbe l'articolo 325 TFUE e l'articolo 273 della direttiva 2006/112, in quanto la sanzione irrogata per ogni singola infrazione non è individualizzata e ciò limita la possibilità di verificare se sia legittima, giustificata e appropriata. In tal modo non è neppure possibile verificare se le misure così disposte, in conformità dell'articolo 325 [TFUE], siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace, per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112.
- 21 Il giudice del rinvio ritiene che una sanzione fittizia, vale a dire la misura amministrativa coercitiva, non sia idonea a perseguire detti obiettivi fondamentali, in quanto presenta due volti e il suo carattere principale non è repressivo, ma limitativo, svolgendo solo in alcuni casi anche funzioni repressive.
- 22 Al fine di motivare il suo parere, il giudice adito illustra sotto il profilo procedurale il meccanismo e l'entità del controllo che viene eseguito ai sensi del diritto nazionale in merito all'ingiunzione con la quale è stata irrogata la sanzione fittizia, vale a dire la misura amministrativa coercitiva.
- 23 Diversamente dal procedimento di impugnazione della sanzione effettiva, basato interamente sulle norme di diritto processuale penale, dove occorre provare il soggetto e l'oggetto dell'atto, l'aspetto soggettivo e oggettivo dell'azione, la legittimità del tipo di pena e della sua entità, nel caso dell'impugnazione della sanzione fittizia, ossia di una misura amministrativa coercitiva, il controllo giurisdizionale comprende i seguenti punti: La misura amministrativa coercitiva è stata emanata da un'autorità competente? È stata emanata nella forma giuridica

prevista dalla legge? La procedura di adozione della stessa è stata osservata in modo da non limitare la possibilità per il ricorrente di far valere tutti i propri argomenti e raccogliere tutte le prove che ritiene rilevanti, senza ledere il suo diritto alla difesa? Sussistono effettivamente i motivi di fatto per l'adozione dell'ingiunzione impugnata, ed essi corrispondono ai motivi di diritto nella stessa menzionati per la sua emanazione? La misura amministrativa coercitiva disposta è proporzionata e giustificata nella sua entità? Non vengono valutati elementi relativi agli aspetti oggettivi e soggettivi dell'infrazione.

- 24 A titolo complementare si deve anche osservare che, in sede di controllo della sanzione fittizia disposta in forma di misura amministrativa coercitiva, il giudice non ha alcuna possibilità di ridurre o estendere la durata per la quale la misura è stata disposta. Nel caso in cui il Collegio giudicante ritenga la misura sproporzionata, non gli resta, come unica possibilità, che annullare la misura nel suo complesso, ma non può adeguarla o individualizzarla in base alla gravità dell'infrazione/delle infrazioni.
- 25 Un'ulteriore osservazione di fondamentale importanza riguarda il fatto che, anche se il giudice ritiene di per sé equa e proporzionata la misura disposta, è possibile dichiarare nulla l'ingiunzione, per esempio perché non sono stati osservati i requisiti formali per la sua adozione, nonostante si siano accertati l'autore e l'infrazione.
- 26 Ciò fa sorgere per il Collegio giudicante il dubbio se un tale annullamento della misura amministrativa coercitiva disposta possa essere considerato come un'assoluzione ai sensi dell'articolo 50 della Carta, il che impedirebbe l'esecuzione di un secondo procedimento sanzionatorio, in assenza di un meccanismo per il coordinamento della sanzione fittizia, cioè di una misura amministrativa coercitiva, con le sanzioni pecuniarie previste, per un procedimento penale non eseguito correttamente nel rispetto di tutte le garanzie e norme.
- 27 D'altro canto, il giudice si chiede altresì se tale sanzione fittizia complessiva, vale a dire una misura amministrativa coercitiva disposta per numerose infrazioni contro la disciplina di bilancio, nel modo sopra descritto, senza applicare una quota individuale per ciascuna delle ottantacinque infrazioni compiute, possa essere considerata come una prima condanna ai sensi dell'articolo 50 della Carta, se la pena non è stata correttamente individualizzata per ogni singola infrazione e non sono state rispettate tutte le norme stabilite nel procedimento penale per la tutela dell'autore, per esempio per quanto riguarda la possibilità di esecuzione provvisoria della misura amministrativa coercitiva, che viola direttamente la presunzione di innocenza sancita dall'articolo 48, paragrafo 1, della Carta.
- 28 Nel caso da cui trae origine la presente domanda di pronuncia pregiudiziale occorre verificare la legittimità del procedimento che ha portato ad irrogare una sanzione pecuniaria a carico del trasgressore. Essendosi svolto più lentamente del procedimento amministrativo di adozione di una sanzione fittizia in forma di

misura amministrativa coercitiva, dal punto di vista cronologico tale procedimento è il secondo a carico del professionista. Spetta pertanto al giudice del rinvio verificare se la prima sanzione fittizia, ossia la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso per un periodo di quattordici giorni», rappresenti una «condanna» ai sensi della Carta, vale a dire se sia stato eseguito un procedimento penale in senso lato, se sia stata disposta una misura di natura penale e se essa sia stata disposta per il medesimo atto sotto il profilo fattuale. Tale verifica costituisce, in base alla sua tipologia, l'esecuzione del test di «Engel», che si riferisce a un algoritmo stabilito dalla Corte EDU nella causa Engel e a./Paesi Bassi e consolidato nella giurisprudenza della Corte EDU, che la Corte di giustizia ha interamente ripreso e sviluppato nelle sue sentenze (Bonda, C-489/10, punto 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, e altre).

- 29 Nell'esecuzione di detto esame, il giudice del rinvio si chiede anzitutto se nella prima causa (in cui è stata disposta la sanzione fittizia, ossia la misura amministrativa coercitiva) si sia svolto un procedimento che in base alla sua natura costituisca un procedimento penale in senso lato, poiché tale misura è stata disposta nel complesso per tutte le ottantacinque infrazioni. Essa non ha carattere individuale, ossia non è stata disposta per una determinata infrazione tra le ottantacinque compiute (come per esempio nel caso esaminato dalla Corte nella causa C-97/21) e non costituisce sotto il profilo giuridico un cumulo di ottantacinque singole sanzioni fittizie in forma di misure amministrative coercitive. Qualora detta sanzione fittizia, una misura amministrativa coercitiva, debba essere considerata una sanzione ai sensi della causa C-97/21, essa non sarebbe individualizzata rispetto a ciascun illecito compiuto. Ciò comporterebbe direttamente una violazione del principio di proporzionalità sancito dall'articolo 49, paragrafo 3, della Carta, secondo cui le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato – circostanza che né il giudice adito, né l'autore della violazione possono valutare con riferimento alla sanzione fittizia controversa, una misura amministrativa coercitiva disposta per complessive ottantacinque infrazioni.
- 30 Il diritto nazionale di fatto non prevede alcuna possibilità, dal punto di vista procedurale, di cumulare sanzioni amministrative. Per contro, ai sensi dell'articolo 18 dello ZANN, viene irrogata una sanzione distinta per ciascun illecito.
- 31 Infine, detta sanzione fittizia in forma di misura amministrativa coercitiva non è né inserita in un elenco definito delle pene irrogate, né viene tenuta in considerazione nella valutazione di una commissione reiterata o sistematica di illeciti, come avviene nel caso delle pene relative a reati o per le sanzioni pecuniarie irrogate in procedimenti sanzionatori amministrativi, come nell'ambito del procedimento principale.
- 32 Considerando nel complesso le circostanze descritte della presente fattispecie, se ne può ricavare l'impressione che, in un caso come quello di cui al procedimento principale, nel quale è stata disposta una misura amministrativa coercitiva per

complessive ottantacinque infrazioni senza individualizzare l'entità della misura disposta per ogni singolo illecito compiuto, la funzione di garanzia della misura amministrativa coercitiva, che limita l'entità dell'IVA non registrata e non calcolata agli accertamenti originari, non prevalga semplicemente rispetto alla sua natura repressiva, bensì rappresenti in pratica l'unica forma di una misura amministrativa coercitiva nell'ambito del procedimento principale concretamente delineato e miri esclusivamente a contenere l'entità degli atti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione.

- 33 Il Collegio giudicante adito ritiene che in un caso del genere i giudici nazionali debbano avere ed esercitare la competenza per valutare quale forma della natura duale della misura sia stata applicata in ogni singolo caso. Tale possibilità procedurale corrisponde pienamente alle indicazioni fornite ai giudici nazionali dalla Corte nella sentenza nella causa Hans Åkerberg Fransson, C-617/10.
- 34 Il giudice non mette in discussione le considerazioni riportate nella sentenza nella causa C-97/21 in relazione al grado di severità elevato della sanzione fittizia in forma di misura amministrativa coercitiva rispetto all'illecito per il quale è stata inflitta nel procedimento principale, oggetto della sentenza del 4 maggio 2023 nella causa C-97/21. Se tuttavia tale misura riguarda ottantacinque singole infrazioni relative all'omessa registrazione di vendite e riscossione dell'IVA, ossia fa riferimento a un comportamento continuo e perdurante, che in base agli accertamenti dei funzionari è stato mantenuto per almeno un mese, la misura in discussione non appare, secondo il giudice del rinvio, eccessivamente severa e sproporzionata, tale da equivalere a una misura di natura repressiva, bensì mira, come testé affermato, a contenere l'entità del danno complessivo che sorge per il bilancio dell'Unione europea a seguito delle numerose infrazioni amministrative accertate.
- 35 Qualora la Corte dovesse accogliere il punto di vista sopra illustrato e condividere il parere del giudice del rinvio, secondo cui la sanzione fittizia disposta per tutte le ottantacinque infrazioni amministrative in forma di misura amministrativa coercitiva, nella quale la gravità della singola infrazione e l'entità della misura amministrativa coercitiva per ogni singola infrazione non sono state individualizzate, non rappresenta una «condanna» in senso lato, si dovrà partire dal presupposto, tenuto conto del principio ne bis in idem, che non sussistano impedimenti a livello procedurale per il giudice del rinvio a prendere in carico il secondo procedimento sanzionatorio amministrativo dinanzi ad esso pendente e ad irrogare una sanzione pecuniaria, nel caso in cui accertasse che la società ha compiuto l'illecito oggetto della controversia.
- 36 In tale contesto il giudice del rinvio chiede se l'articolo 325 TFUE, l'articolo 273 della direttiva 2006/112 e l'articolo 50 della Carta debbano essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale secondo cui per infrazioni multiple di obblighi fiscali può essere disposta la misura complessiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso», se tale misura mira esclusivamente a limitare gli effetti dannosi, compresa l'entità

degli atti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea, ma non a punire l'autore degli stessi, senza che essa limiti la possibilità di instaurare nei confronti dell'autore stesso, per ciascuna di tali infrazioni, un procedimento autonomo di carattere repressivo, nel quale si infligga al soggetto passivo una pena in forma di «sanzione pecuniaria», con l'obbligo per il giudice nazionale di verificare e accertare in ogni singolo caso quale dei due obiettivi, limitativo in via preventiva o repressivo, persegua la sanzione fittizia complessiva disposta, ossia la misura amministrativa coercitiva «apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso».

- 37 Qualora, in un caso come quello di cui al procedimento principale, la Corte risponda in senso affermativo a tale questione, il giudice deve esaminare nel merito la controversia nel procedimento sanzionatorio amministrativo. In tal caso il Collegio giudicante deve verificare la legittimità della sanzione inflitta dall'autorità competente per il procedimento sanzionatorio amministrativo (qualora il giudice accerti che è stato commesso l'illecito).
- 38 Già nella motivazione della sentenza del 4 maggio 2023 nella causa C-97/21, la Corte fa riferimento alla severità della sanzione pecuniaria prevista per l'infrazione in discussione (punto 48). Considerato, tuttavia, che nel caso di specie si tratta di una vendita non registrata pari a BGN 30,00 e di IVA non riscossa pari al 9 % del valore della cessione, vale a dire si tratta di IVA evasa dell'importo di BGN 2,70, secondo il Collegio giudicante adito appare significativa l'entità minima della sanzione pecuniaria prevista dalla legge. Il relativo importo ammonta per le persone giuridiche a BGN 500,00.
- 39 Si deve osservare, da un lato, che la fattispecie di illecito in oggetto è soddisfatta con un atto semplice in forma di omissione, vale a dire la «mancata emissione di un giustificativo di cassa», che non è legato all'entità degli atti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea. Dall'altro lato, proprio l'entità dell'IVA non calcolata e non riscossa costituisce uno degli elementi di riferimento essenziali nella valutazione della severità della pena, in quanto determina l'importo dell'IVA evasa e non riscossa in adempimento dell'obbligo derivante dall'articolo 325 TFUE e dall'articolo 273 della direttiva 2006/112, che considerano ammissibili a livello statale tutti i mezzi per la riscossione e la limitazione degli effetti dannosi di qualsiasi attività illegale che leda gli interessi finanziari dell'Unione.
- 40 In aggiunta alle considerazioni che precedono, occorre ricordare l'articolo 18 dello ZANN, che obbliga l'autorità competente per il procedimento sanzionatorio amministrativo a irrogare una pena distinta, da scontare separatamente. Ciò significa che la legge non tiene conto dell'effetto complessivo di una serie di sanzioni che possono essere inflitte all'autore di un illecito. In tal senso non è previsto alcun istituto giuridico, quale il «cumulo» di pene, come nel procedimento penale.

- 41 In riferimento alle considerazioni del paragrafo precedente, appare sproporzionato al Collegio giudicante, alla luce dell'articolo 49, paragrafo 3, della Carta, che tale istituto giuridico del cumulo di pene sia previsto ai fini della giustizia penale, che sanziona atti illeciti più gravi, ossia reati, ma non per illeciti di minore entità, trattati in base alla procedura prevista dallo ZANN, come nella presente fattispecie. In tal modo si rischia di infliggere una pena sproporzionata per tipologia ed entità, fissata con riferimento all'entità degli atti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione, senza la possibilità di effettuare una valutazione completa e realistica della severità della pena rispetto all'infrazione concreta. Ciò viola l'articolo 47, primo comma, della Carta, in quanto il trasgressore non dispone di mezzi di ricorso effettivi con cui potrebbe ottenere una pena adeguata all'effetto cumulativo svantaggioso di tutte le ottantacinque infrazioni amministrative.
- 42 Il fatto che l'istituto giuridico menzionato nel paragrafo precedente non sussista come possibilità di individualizzare le sanzioni pecuniarie nei procedimenti sanzionatori amministrativi appare ancora più grave alla luce del fatto che le norme procedurali dello ZANN non consentono al Collegio giudicante investito della causa di fissare una sanzione pecuniaria al di sotto dell'importo minimo previsto dalla legge, importo minimo che nel contempo presenta un valore nominale non irrilevante. Nel caso concreto tali circostanze possono comportare che vengano inflitte complessivamente ottantacinque sanzioni pecuniarie, ciascuna dell'importo minimo di BGN 500,00, con un effetto totale della sanzione pari a BGN 42 500,00, importo che potrebbe piuttosto contribuire all'insolvenza del trasgressore anziché esercitare un effetto dissuasivo e correttivo sullo stesso.
- 43 A parere del Collegio giudicante, la sanzione prevista di BGN 500,00 appare, ad un'analisi comparativa, sproporzionatamente elevata rispetto all'IVA evasa, che ammonta, come già indicato, a BGN 2,70. Appare sproporzionatamente elevato anche l'importo totale sopra riportato della sanzione per tutte le ottantacinque infrazioni, rispetto all'importo complessivo dell'IVA non registrata per dette infrazioni, che ammonta a BGN 268,02.
- 44 D'altra parte, la completa astensione dall'irrogazione di sanzioni repressive di qualsiasi tipologia ed entità, vista l'irrelevanza di ogni singola infrazione, non contribuirebbe a raggiungere gli effetti e ad adempiere i compiti conferiti agli Stati membri nell'articolo 325 TFUE e nell'articolo 273 della direttiva 2006/112, tanto più che nella presente fattispecie è stata accertata un'attività illegale continua e perdurante, di cui si è dimostrata una durata di almeno un mese.
- 45 Per i motivi illustrati, il giudice del rinvio nutre il dubbio che un ordinamento giuridico come quello nazionale, che prevede un rilevante limite inferiore delle sanzioni per infrazioni i cui effetti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione sono cento volte inferiori alla sanzione prevista, senza possibilità di infliggere una sanzione al di sotto dell'importo minimo previsto dalla legge o una sanzione complessiva con un limite massimo per tipologia e importo della sanzione per tutte le infrazioni commesse da un professionista prima della prima condanna con un atto giuridico sanzionatorio amministrativo definitivo o un atto giudiziario

definitivo, violi il principio di proporzionalità ai sensi dell'articolo 49, paragrafo 3, della Carta.

- 46 Qualora infine la Corte sostenesse la tesi contraria, vale a dire che la misura amministrativa coercitiva disposta per tutte le ottantacinque infrazioni costituisce una «condanna» in senso lato, ossia se tale misura amministrativa coercitiva viene considerata come una sanzione ai sensi della sentenza nella causa C-97/21 e non si opera un'individualizzazione in riferimento a ogni singola infrazione commessa, il giudice del rinvio si chiede se ciò non sia direttamente in contrasto con il principio di proporzionalità della pena con riguardo agli illeciti compiuti, sancito dall'articolo 49, paragrafo 3, della Carta, secondo cui le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato, circostanza questa che né il Collegio giudicante adito, né l'autore stesso dell'infrazione sono in grado di valutare in riferimento a una sanzione fittizia in forma di misura amministrativa coercitiva, disposta per complessive ottantacinque infrazioni. Il fatto che manchi un meccanismo di difesa con riferimento a ogni singola infrazione per cui è prevista detta sanzione fittizia complessiva in forma di misura amministrativa coercitiva induce il Collegio giudicante a concludere che sussiste altresì una violazione dell'articolo 47, primo comma, della Carta, in quanto i procedimenti in tal modo previsti non garantiscono il diritto del ricorrente a un ricorso effettivo e a un processo equo.

DOCUMENTO DIVERSO