



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

4 maggio 2023*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 273 – Mancata emissione di un giustificativo fiscale di cassa – Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea – Articolo 50 – Principio del *ne bis in idem* – Cumulo di sanzioni amministrative di natura penale per un medesimo fatto – Articolo 49, paragrafo 3 – Proporzionalità delle pene – Articolo 47 – Diritto a un ricorso effettivo – Portata del controllo giurisdizionale relativo all’esecuzione provvisoria di una sanzione»

Nella causa C-97/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Administrativen sad – Blagoevgrad (Tribunale amministrativo di Blagoevgrad, Bulgaria), con decisione del 12 febbraio 2021, pervenuta in cancelleria il 16 febbraio 2021, nel procedimento

MV – 98

contro

Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – Sofia v Glavna direktsia «Fiskalen kontrol» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, P.G. Xuereb, T. von Danwitz (relatore), A. Kumin e I. Ziemele, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo bulgaro, da M. Georgieva e L. Zaharieva, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

* Lingua processuale: il bulgaro.

– per la Commissione europea, da D. Drambozova, C. Giolito e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dell'articolo 47, dell'articolo 49, paragrafo 3, e dell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la MV – 98 e il Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – Sofia v Glavna direktsia «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), relativamente a una misura di apposizione dei sigilli a un locale commerciale nel quale la MV – 98 aveva proceduto alla vendita di un pacchetto di sigarette omettendo l'emissione di un giustificativo fiscale di cassa.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (IVA) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.
- 4 L'articolo 273 di tale direttiva dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Diritto bulgaro

Legge sull’IVA

- 5 L’articolo 118, paragrafo 1, dello *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (legge sull’imposta sul valore aggiunto), del 21 luglio 2006 (DV n. 63, del 4 agosto 2006, pag. 8), nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull’IVA»), dispone quanto segue:

«Ciascun soggetto registrato o non registrato ai sensi della presente legge è tenuto a registrare le cessioni/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), e ciò a prescindere dal fatto che sia richiesto o meno un altro documento giustificativo fiscale. Il destinatario deve ricevere lo scontrino fiscale o lo scontrino di sistema e conservarlo fino a quando non ha lasciato il locale».

- 6 L’articolo 185, paragrafi 1 e 2, di detta legge così prevede:

«(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 da 100 a 500 Leva bulgari (BGN), mentre se è una persona giuridica o un commerciante individuale viene irrogata una sanzione pecuniaria di 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 una violazione dell’articolo 118 o una norma di applicazione dello stesso è punito con un’ammenda di BGN da 300 a 1 000, mentre se è una persona giuridica o a un commerciante individuale viene irrogata una sanzione pecuniaria di BGN da 3 000 a 10 000.

Qualora la violazione non comporti la mancata dichiarazione di entrate, si applicano le sanzioni di cui al paragrafo 1».

- 7 L’articolo 186 di detta legge enuncia quanto segue:

«(1) La misura amministrativa coercitiva 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.

(...)

(3) La misura amministrativa coercitiva di cui al paragrafo 1 è applicata mediante un’ingiunzione motivata dell’ufficio delle Entrate o da un funzionario abilitato da tale servizio.

(4) L’ingiunzione di cui al paragrafo 3 può essere impugnata secondo la procedura prevista dal codice processuale amministrativo».

8 L'articolo 187, paragrafi 1 e 4, di questa medesima legge è così formulato:

«(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 e le merci presenti in tali locali e nei magazzini adiacenti dovranno essere rimosse dalla persona stessa o dal suo agente. La misura si applica al locale o ai locali in cui sono state accertate le infrazioni, anche in caso di gestione del locale o dei locali da parte di terzi al momento della sigillatura, se il terzo sa che il locale sarà posto sotto sigilli. L'Agenzia nazionale delle entrate pubblica sulla sua pagina Internet gli elenchi dei locali commerciali che devono essere posti sotto sigilli e la loro ubicazione. Si ritiene che la persona sia a conoscenza della sigillatura del locale in caso di apposizione permanente di un avviso di sigillatura sul locale o in caso di pubblicazione sulla pagina Internet dell'Ufficio delle entrate delle informazioni sul locale commerciale da porre sotto sigillo e sull'ubicazione di quest'ultimo.

(...)

(4) Su richiesta dell'autore della violazione e a condizione che questi fornisca la prova del pagamento dell'intera ammenda o della sanzione pecuniaria, l'autorità pone fine alla misura amministrativa coercitiva da essa imposta. La rimozione dei sigilli è subordinata a un obbligo di cooperazione da parte dell'autore della violazione. In caso di recidiva, la rimozione dei sigilli non sarà autorizzata prima di un mese dall'apposizione dei sigilli».

9 Ai sensi dell'articolo 188 della legge sull'IVA:

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

10 L'articolo 193 di tale legge enuncia quanto segue:

«(1) La legge sugli illeciti e sulle sanzioni amministrative disciplina l'accertamento degli illeciti contro la presente legge e contro gli atti normativi che la attuano, l'adozione e l'esecuzione delle decisioni che infliggono sanzioni amministrative, nonché i ricorsi contro tali decisioni.

(2) Gli accertamenti delle infrazioni sono effettuati dalle autorità fiscali e le decisioni che infliggono sanzioni amministrative sono adottate dal direttore esecutivo dell'Agenzia nazionale delle entrate o dal funzionario da lui autorizzato a tal fine».

Codice processuale amministrativo

11 Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 5, dell'Administrativnoprotsesualen kodeks (codice processuale amministrativo) (DV n. 30, dell'11 aprile 2006), nella sua versione applicabile ai fatti in questione nel procedimento principale, le autorità amministrative devono astenersi dall'adottare atti e comportamenti che possono causare danni manifestamente sproporzionati rispetto allo scopo perseguito.

12 L'articolo 60 di tale codice dispone:

«(1) L'atto amministrativo contiene un'ordinanza relativa alla sua provvisoria esecuzione quando la vita o la salute dei cittadini lo richiede, al fine di tutelare interessi dello Stato o del pubblico particolarmente importanti, quando l'esecuzione della decisione rischia di essere vanificata o di

essere gravemente ostacolata, o se il ritardo nell'esecuzione rischia di causare un danno grave o difficilmente riparabile, o ancora su richiesta di una delle parti, per tutelare uno dei suoi interessi particolarmente importanti. In quest'ultima ipotesi, l'autorità amministrativa esige la garanzia corrispondente.

(2) L'ordinanza provvisoria di esecuzione è motivata.

(...)

(5) L'ordinanza che autorizza o rifiuta l'esecuzione provvisoria può essere oggetto di ricorso tramite l'autorità amministrativa dinanzi al tribunale entro tre giorni dalla notifica dell'ordinanza, indipendentemente dal fatto che l'atto amministrativo sia stato impugnato o meno.

(6) Il ricorso è esaminato quanto prima dalla camera di consiglio senza notifica di copie del ricorso alle parti. Il ricorso non sospende l'esecuzione provvisoria, ma il tribunale può sospendere l'esecuzione provvisoria fino alla decisione definitiva sul ricorso.

(7) Quando annulla l'ordinanza impugnata, il giudice statuisce nel merito. Se l'esecuzione provvisoria è annullata, l'autorità amministrativa ripristina la situazione esistente prima dell'esecuzione.

(8) L'ordinanza del tribunale può essere impugnata».

13 Ai sensi dell'articolo 128, paragrafo 1, punto 1, di detto codice, i giudici amministrativi sono competenti a conoscere delle cause dirette ad ottenere, in particolare, la riforma o l'annullamento degli atti amministrativi.

14 L'articolo 166 del medesimo codice, intitolato «Sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo», ai paragrafi 1 e 2 prevede quanto segue:

«(1) il ricorso sospende l'esecuzione dell'atto amministrativo.

(2) In ogni fase del processo fino al momento in cui la sentenza diventa definitiva, il Tribunale può, su istanza del ricorrente, sospendere l'esecuzione provvisoria, autorizzata con ordinanza definitiva dell'autorità autrice dell'atto di cui all'articolo 60, paragrafo 1, se l'esecuzione provvisoria può causare al ricorrente un danno grave o difficilmente riparabile. (...)».

Legge sugli illeciti e sulle sanzioni amministrative

15 Ai sensi dell'articolo 22 dello *Zakon za administrativnite narushenia i nakazania* (legge sugli illeciti amministrativi e sulle sanzioni amministrative) (DV n. 92, del 28 novembre 1969), nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sugli illeciti e sulle sanzioni amministrative»), possono essere applicate misure amministrative coercitive per prevenire e far cessare gli illeciti amministrativi e per prevenire ed eliminare le loro conseguenze dannose.

- 16 L'articolo 27, paragrafi 1, 2, 4 e 5, di detta legge così prevede:
- «(1) La sanzione amministrativa è fissata conformemente alle disposizioni della presente legge nei limiti previsti per la commissione dell'illecito.
- (2) Nel determinare la sanzione, si deve tenere conto della gravità dell'illecito, dei motivi per cui è stato commesso e delle altre circostanze attenuanti e aggravanti, nonché della situazione patrimoniale dell'autore.
- (...)
- (4) Salvo nei casi di cui all'articolo 15, paragrafo 2, le sanzioni previste per le infrazioni non possono essere sostituite da sanzioni meno severe.
- (5) Non è neppure autorizzata la fissazione di una sanzione inferiore alla pena minima prevista, che si tratti di un'ammenda o di una interdizione temporanea dal diritto di esercitare una determinata professione o attività».
- 17 Conformemente all'articolo 59 di detta legge, la decisione recante la sanzione amministrativa può essere impugnata dinanzi al Rayonen sad (Tribunale distrettuale) entro il termine di una settimana a decorrere dalla sua notifica.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 18 La MV – 98, la cui attività principale consiste nell'acquisto e nella rivendita di beni, come le sigarette, gestisce a tal fine un locale commerciale a Gotse Delchev (Bulgaria).
- 19 Il 9 ottobre 2019, in occasione di un controllo effettuato in tale locale commerciale, l'amministrazione tributaria bulgara ha constatato che la MV – 98 aveva ommesso di registrare la vendita di un pacchetto di sigarette, di valore pari a BGN 5,20 (circa EUR 2,60), nonché di emettere il giustificativo fiscale di cassa relativo a detta vendita. A tale titolo è stato emesso un avviso di accertamento di violazione amministrativa dell'articolo 118, paragrafo 1, della legge sull'IVA.
- 20 L'amministrazione tributaria, da un lato, conformemente all'articolo 185 della legge sull'IVA, ha inflitto una sanzione pecuniaria alla MV – 98 e, dall'altro, in applicazione dell'articolo 186 di questa medesima legge, ha adottato una misura amministrativa coercitiva di apposizione dei sigilli al locale in questione per un periodo di 14 giorni. Quest'ultima misura era accompagnata da un'autorizzazione di esecuzione provvisoria disposta con ordinanza in forza dell'articolo 60 del codice processuale amministrativo, dal momento che tale amministrazione aveva ritenuto che detta esecuzione provvisoria fosse indispensabile al fine di tutelare gli interessi dello Stato e, in particolare, quelli dell'Erario.
- 21 La MV – 98 ha proposto ricorso avverso la misura di apposizione di sigilli dinanzi al giudice del rinvio, facendo valere che tale misura era sproporzionata in considerazione dell'esiguo valore della vendita incriminata e del fatto che si trattava della prima violazione da parte sua dell'articolo 118, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

- 22 Dopo aver constatato che la legge sull'IVA traspone le disposizioni della direttiva IVA e costituisce un'attuazione del diritto dell'Unione, il giudice del rinvio si interroga sulla conformità del regime istituito dagli articoli 185 e 186 della suddetta legge con l'articolo 50 della Carta.
- 23 Al riguardo, il giudice del rinvio rileva che, in caso di violazione dell'articolo 118, paragrafo 1, della legge sull'IVA, quest'ultima prevede non solo, al suo articolo 185, l'irrogazione di una sanzione pecuniaria, ma anche, al suo articolo 186, l'obbligo di disporre, per gli stessi fatti, una misura coercitiva di apposizione dei sigilli al locale di cui trattasi. Detto organo giurisdizionale aggiunge che tanto la sanzione pecuniaria quanto l'apposizione dei sigilli hanno natura penale, ai sensi dell'articolo 50 della Carta e della giurisprudenza della Corte, in particolare della sentenza del 5 giugno 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319). Del resto, anche il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria) avrebbe riconosciuto il carattere repressivo dell'apposizione dei sigilli.
- 24 Orbene, la sanzione pecuniaria e l'apposizione dei sigilli verrebbero disposte al termine di procedimenti distinti e autonomi. Inoltre, se impugnabili, queste due misure rientrerebbero nella competenza di tribunali diversi, vale a dire il tribunale distrettuale per la sanzione pecuniaria e il tribunale amministrativo per l'apposizione dei sigilli. Il giudice del rinvio rileva, a tal riguardo, che le norme procedurali bulgare non prevedono la possibilità di sospendere un procedimento fino alla conclusione dell'altro, sicché non esisterebbe un meccanismo di coordinamento che consenta di garantire l'osservanza del requisito di proporzionalità rispetto alla gravità dell'illecito commesso. Pertanto, il regime istituito dagli articoli 185 e 186 della legge sull'IVA non soddisferebbe i criteri stabiliti dalla giurisprudenza della Corte, in particolare nella sentenza del 20 marzo 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197).
- 25 Infine, il giudice del rinvio si chiede se il controllo giurisdizionale di cui può essere oggetto l'ordinanza di esecuzione provvisoria di una misura di apposizione dei sigilli soddisfi i requisiti di cui all'articolo 47 della Carta. A tal riguardo, esso spiega che il giudice investito di un ricorso avverso una siffatta ordinanza non può riesaminare i fatti, in quanto questi ultimi sono considerati accertati dal momento in cui figurano nel verbale redatto dall'amministrazione tributaria riguardante il controllo effettuato nel locale commerciale. Pertanto, il giudice adito potrebbe procedere soltanto a un bilanciamento tra la tutela degli interessi dello Stato e il rischio di danno grave o difficilmente riparabile per la persona interessata.
- 26 È in tale contesto che l'Administrativen sad – Blagoevgrad (Tribunale amministrativo di Blagoevgrad, Bulgaria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 273 della [direttiva IVA] e l'articolo 50 della [Carta] 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.

In caso di risposta affermativa a tale questione, se l'articolo 273 della [direttiva IVA] e l'articolo 52, paragrafo 1, della [Carta] 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 dell'articolo 50 e dell'articolo 52, paragrafo 1, della [Carta], se l'articolo 273 della [direttiva IVA], e l'articolo 49, paragrafo 3, della Carta debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale quale l'articolo 186, paragrafo 1, [della 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, [di tale legge], 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] 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 IVA], 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».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 27 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 273 della direttiva IVA e l'articolo 50 della Carta debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale a un contribuente possono essere inflitti, per uno stesso illecito, un obbligo tributario nonché, all'esito di procedimenti distinti e autonomi, una misura sanzionatoria pecuniaria e una misura di apposizione di sigilli in un locale commerciale, misure impugnabili dinanzi a organi giurisdizionali diversi.

Sulla ricevibilità

- 28 La Commissione fa valere che la prima questione è irricevibile, per il motivo che la domanda di pronuncia pregiudiziale non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 94 del regolamento di procedura della Corte, in quanto, per quanto riguarda la sanzione pecuniaria inflitta alla ricorrente nel procedimento principale, il giudice del rinvio non avrebbe stabilito in modo sufficientemente preciso il contesto di diritto e di fatto della controversia di cui al procedimento principale.
- 29 Ai sensi dell'articolo 94, lettere a) e b), del regolamento di procedura, una domanda di pronuncia pregiudiziale deve contenere «un'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia nonché dei fatti rilevanti, quali accertati dal giudice del rinvio o, quanto meno, un'illustrazione delle circostanze di fatto sulle quali si basano le questioni», nonché «il contenuto delle disposizioni nazionali applicabili alla fattispecie e, se del caso, la giurisprudenza nazionale in materia».

- 30 Secondo la giurisprudenza della Corte, le informazioni contenute nelle decisioni di rinvio servono non soltanto a consentire a quest'ultima di fornire risposte utili, ma anche a dare ai governi degli Stati membri nonché alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea. Occorre provvedere affinché tale possibilità resti garantita, tenuto conto del fatto che, in forza del suddetto articolo, soltanto le decisioni di rinvio vengono notificate alle parti interessate (v., in tal senso, sentenza del 5 luglio 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Nel caso di specie, la domanda di pronuncia pregiudiziale contiene un'illustrazione dell'oggetto della controversia di cui al procedimento principale e dei fatti rilevanti e presenta le disposizioni nazionali in materia, comprese quelle relative alla sanzione pecuniaria comminata in caso di violazione dell'articolo 118, paragrafo 1, della legge sull'IVA.
- 32 Inoltre, dalle osservazioni presentate dai governi degli Stati membri che hanno partecipato al procedimento pregiudiziale nonché dalla Commissione risulta che le informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale hanno consentito loro di prendere proficuamente posizione sulla questione sollevata.
- 33 Stanti tali circostanze, la prima questione è ricevibile.

Nel merito

- 34 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, sanzioni amministrative inflitte dalle autorità tributarie nazionali in materia di IVA costituiscono un'attuazione degli articoli 2 e 273 della direttiva IVA, e, quindi, del diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta. Esse devono, di conseguenza, rispettare il diritto fondamentale garantito dall'articolo 50 di quest'ultima (v., in tal senso, sentenza del 5 maggio 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 Al riguardo, l'articolo 50 della Carta stabilisce che «[n]essuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione (...) a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge». Il principio del *ne bis in idem* vieta quindi un cumulo tanto di procedimenti quanto di sanzioni con natura penale ai sensi del menzionato articolo per gli stessi fatti e nei confronti di una stessa persona (sentenza del 22 marzo 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Nel caso di specie, è pacifico che le misure in questione nel procedimento principale sono state inflitte a una stessa impresa, vale a dire la ricorrente nel procedimento principale, e per uno stesso fatto, vale a dire una vendita di sigarette che non è stata registrata mediante l'emissione di un giustificativo fiscale di cassa. Inoltre, dalle indicazioni fornite tanto dal giudice del rinvio quanto dal governo bulgaro risulta che tali misure sono state inflitte al termine di procedimenti distinti e autonomi.
- 37 In tale contesto, al fine di accertare l'applicabilità dell'articolo 50 della Carta, occorre ancora esaminare se le misure interessate, ossia la sanzione pecuniaria, inflitta in forza dell'articolo 185 della legge sull'IVA, e l'apposizione di sigilli nel locale commerciale della ricorrente nel procedimento principale, disposta ai sensi dell'articolo 186 di questa medesima legge, possano essere qualificate come «sanzioni con natura penale».

– *Sulla natura penale delle misure in discussione nel procedimento principale*

- 38 Per quanto riguarda la valutazione della natura penale dei procedimenti e delle sanzioni interessati, si deve rammentare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, sono rilevanti tre criteri. Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura medesima dell'illecito e il terzo nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere (v., in tal senso, sentenza del 22 marzo 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Benché spetti al giudice del rinvio valutare, alla luce dei suddetti criteri, se i procedimenti e le sanzioni amministrative interessati abbiano natura penale ai sensi dell'articolo 50 della Carta, la Corte, pronunciandosi sul rinvio pregiudiziale, può tuttavia fornire precisazioni tese a guidare detto giudice nella sua interpretazione (v., in tal senso, sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Nel caso di specie, per quanto riguarda il primo criterio, dalle indicazioni del giudice del rinvio risulta che i procedimenti e le misure in discussione nel procedimento principale sono qualificati come amministrativi nel diritto interno.
- 41 Cionondimeno, l'applicazione dell'articolo 50 della Carta non si limita unicamente ai procedimenti e alle sanzioni qualificati come «penali» dal diritto nazionale, bensì comprende – prescindendo da una siffatta qualificazione in diritto interno – procedimenti e sanzioni che devono essere ritenuti dotati di natura penale sul fondamento dei due ulteriori criteri di cui al punto 38 della presente sentenza. Infatti, una simile qualificazione può derivare dalla natura stessa dell'illecito in questione e dal grado di severità delle sanzioni che quest'ultimo può comportare [v., in tal senso, sentenze del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 30, e del 22 giugno 2021, Latvijas Republikas Saeima (Punti di penalità), C-439/19, EU:C:2021:504, punto 88].
- 42 Quanto al secondo criterio, relativo alla natura medesima dell'illecito, esso implica di verificare se la misura contemplata persegua, in particolare, una finalità repressiva, senza che la mera circostanza che essa persegua anche una finalità preventiva sia idonea a privarla della sua qualificazione di sanzione penale. Infatti, fa parte della natura stessa delle sanzioni penali la circostanza che esse siano volte tanto alla prevenzione quanto alla repressione di condotte illecite. Per contro, una misura che si limiti a risarcire il danno causato dall'illecito considerato non riveste natura penale [v., in tal senso, sentenza del 22 giugno 2021, Latvijas Republikas Saeima (Punti di penalità), C-439/19, EU:C:2021:504, punto 89 e giurisprudenza ivi citata].
- 43 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che le misure in discussione nel procedimento principale perseguono entrambe gli obiettivi di dissuasione e di repressione degli illeciti in materia di IVA.
- 44 Sebbene, nelle loro osservazioni scritte, i governi bulgaro e polacco abbiano sostenuto che la finalità della misura di apposizione dei sigilli era conservativa e non repressiva, occorre tuttavia rilevare che, secondo le informazioni fornite dal giudice del rinvio, tale misura non mira né a consentire il recupero di crediti fiscali o la raccolta di prove né a impedire l'occultamento di queste ultime. Come testimonia l'articolo 22 della legge sugli illeciti e sulle sanzioni amministrative, detta misura mira a far cessare gli illeciti amministrativi commessi e a prevenire il verificarsi di nuove violazioni impedendo al commerciante interessato di sfruttare il proprio locale commerciale. A tal

riguardo, il giudice del rinvio precisa che la misura di apposizione dei sigilli persegue una finalità al contempo preventiva e repressiva, in quanto essa mira altresì a dissuadere le persone interessate dal violare l'obbligo previsto all'articolo 118, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

- 45 Per quanto riguarda il terzo criterio, ossia il grado di severità delle misure in discussione nel procedimento principale, occorre constatare, come rilevato dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, che dette misure sembrano presentare, ciascuna, un grado di severità elevato.
- 46 Al riguardo, occorre precisare che il grado di severità viene valutato in funzione della pena massima prevista dalle disposizioni pertinenti (v., in tal senso, sentenza della Corte EDU, 9 ottobre 2003, *Ezeh e Connors c. Regno Unito*, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, § 120).
- 47 Orbene, l'apposizione dei sigilli per un periodo che può estendersi fino a 30 giorni potrebbe, in particolare per un commerciante individuale che dispone di un solo locale commerciale, essere qualificata come severa, in quanto, in particolare, essa impedisce al commerciante di esercitare la sua attività e lo priva in tal modo delle sue entrate.
- 48 Quanto alla sanzione pecuniaria, il fatto che il suo importo, per una prima violazione, non possa essere inferiore a BGN 500 (circa EUR 250) e possa arrivare fino a BGN 2 000 (circa EUR 1 000), al pari del rapporto tra l'IVA elusa sulla vendita del pacchetto di sigarette in discussione nel procedimento principale, vale a dire un importo inferiore a BGN 1 (circa EUR 0,50), e la sanzione inflitta, che, secondo le indicazioni del governo bulgaro, ammonterebbe a BGN 500 (circa EUR 250), attesta la severità di detta sanzione.
- 49 In tale contesto, se, come risulta dalle indicazioni del giudice del rinvio, le misure in discussione nel procedimento principale dovessero essere qualificate come sanzioni di natura penale, si dovrebbe ritenere che il cumulo di tali sanzioni comporti una limitazione del diritto fondamentale garantito dall'articolo 50 della Carta.

– Sull'eventuale giustificazione della limitazione del diritto fondamentale garantito dall'articolo 50 della Carta

- 50 Secondo costante giurisprudenza della Corte, una limitazione del diritto fondamentale garantito dall'articolo 50 della Carta può essere giustificata sulla base dell'articolo 52, paragrafo 1, di quest'ultima (sentenza del 22 marzo 2022, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 51 Conformemente all'articolo 52, paragrafo 1, prima frase, della Carta, eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla stessa Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. A tenore della seconda frase del suddetto paragrafo, nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni a tali diritti e libertà solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.
- 52 Nel caso di specie, per quanto riguarda, in primo luogo, la condizione secondo cui eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla Carta devono essere previste dalla legge, detta condizione è soddisfatta in quanto la legge sull'IVA prevede espressamente, in caso di violazione dell'articolo 118, paragrafo 1, di quest'ultima, l'applicazione cumulativa di una sanzione pecuniaria e di un'apposizione di sigilli al locale commerciale interessato.

- 53 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il rispetto del contenuto essenziale del diritto fondamentale garantito dall'articolo 50 della Carta, dalla giurisprudenza della Corte emerge chiaramente che tale cumulo deve essere soggetto a condizioni fissate in modo tassativo, assicurando quindi che il diritto garantito al suddetto articolo 50 non sia rimesso in discussione in quanto tale (v., in tal senso, sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 43).
- 54 Al riguardo, occorre constatare che un cumulo automatico, che non sia soggetto ad alcuna condizione fissata in modo tassativo, non può essere considerato conforme al contenuto essenziale di tale diritto.
- 55 Nel caso di specie, dalle indicazioni del giudice del rinvio e del governo bulgaro risulta che il cumulo delle due misure previste rispettivamente all'articolo 185 e all'articolo 186 della legge sull'IVA sembra presentare carattere automatico, in quanto l'amministrazione tributaria è tenuta, nell'ipotesi in cui sia stata commessa una sola e medesima violazione dell'articolo 118, paragrafo 1, di tale legge, ad applicare sistematicamente entrambe le suddette misure. Tale cumulo non sembra quindi essere soggetto a condizioni fissate in modo tassativo ai sensi della giurisprudenza di cui al punto 53 della presente sentenza, sicché la normativa nazionale in questione nel procedimento principale non sembra contenere la necessaria delimitazione al fine di garantire il rispetto del contenuto essenziale del diritto sancito dall'articolo 50 della Carta.
- 56 Per quanto riguarda, in terzo luogo, il rispetto del principio di proporzionalità, occorre ricordare che quest'ultimo richiede che il cumulo di procedimenti e di sanzioni previsto da una normativa nazionale, come quella in questione nel procedimento principale, non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti da tale normativa, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati da quest'ultima non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti (sentenza del 5 maggio 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 57 Al riguardo, la Corte ha precisato che siffatta normativa nazionale deve prevedere norme chiare e precise che, anzitutto, consentano al singolo di prevedere quali atti ed omissioni possano essere oggetto di un siffatto cumulo di procedimenti e di sanzioni, poi, garantiscano un coordinamento dei procedimenti finalizzato a ridurre a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che comporta un cumulo di procedimenti di natura penale condotti in modo indipendente, e infine permettano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte corrisponda alla gravità dell'infrazione di cui trattasi (sentenza del 5 maggio 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punto 36 e giurisprudenza citata).
- 58 Nel caso di specie, anche se è pacifico che misure come quelle di cui trattasi nel procedimento principale mirano ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, che sono obiettivi di interesse generale di cui all'articolo 273 della direttiva IVA, e che le disposizioni di cui trattasi della legge sull'IVA sono idonee a conseguire tali obiettivi e sono al contempo sufficientemente chiare e precise, spetterà tuttavia al giudice del rinvio esaminare se dette disposizioni garantiscano un coordinamento dei procedimenti che consenta, allo stesso tempo, di ridurre a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che comporta il cumulo delle misure imposte e di garantire che la severità del complesso di tali misure corrisponda alla gravità della violazione interessata.

- 59 Per quanto riguarda il coordinamento dei procedimenti, infatti, occorre rilevare che, sebbene l'amministrazione tributaria sia tenuta, in forza, rispettivamente, dell'articolo 6, paragrafo 5, del codice processuale amministrativo e dell'articolo 27, paragrafo 2, della legge sugli illeciti e sulle sanzioni amministrative, a rispettare il principio di proporzionalità nell'applicazione delle sanzioni di cui agli articoli 185 e 186 della legge sull'IVA, la normativa nazionale in questione nel procedimento principale non l'autorizza a sottrarsi all'obbligo di irrogare entrambe le sanzioni, tenuto conto del carattere automatico del cumulo richiamato al punto 55 della presente sentenza, né a sospendere uno dei procedimenti fino alla conclusione dell'altro. Dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che tale normativa non consente neppure a detta amministrazione di procedere a una valutazione globale della proporzionalità delle sanzioni cumulate.
- 60 Inoltre, sebbene l'articolo 187, paragrafo 4, della legge sull'IVA consenta all'autore della violazione di porre fine anticipatamente alla misura di apposizione dei sigilli pagando volontariamente l'importo richiesto a titolo di sanzione pecuniaria, nulla obbliga l'amministrazione tributaria a infliggere quest'ultima durante l'esecuzione dell'apposizione dei sigilli. Nel caso di specie, nel procedimento principale la sanzione pecuniaria è stata irrogata solo diversi mesi dopo l'esecuzione dell'apposizione dei sigilli, che ha quindi potuto esaurire tutti i suoi effetti nel frattempo.
- 61 Infine, se è vero che le misure previste rispettivamente all'articolo 185 e all'articolo 186 della legge sull'IVA possono essere oggetto di ricorsi, questi ultimi devono essere proposti dinanzi a giudici diversi, vale a dire il tribunale distrettuale per la sanzione pecuniaria e il tribunale amministrativo per l'apposizione dei sigilli. Orbene, il giudice del rinvio precisa, in sostanza, che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale non prevede una procedura che garantisca il necessario coordinamento tra tali ricorsi o tra tali organi giurisdizionali e che questi ultimi devono procedere, ciascuno, ad una valutazione autonoma della proporzionalità delle misure loro deferite.
- 62 Per quanto riguarda la questione se le disposizioni in questione nel procedimento principale garantiscano che la severità del complesso delle misure inflitte corrisponda alla gravità della violazione in questione, occorre ricordare che, nel caso di specie, ciascuna delle misure inflitte al ricorrente nel procedimento principale risulta avere un grado di severità intrinsecamente elevato, come risulta dai punti 47 e 48 della presente sentenza. Di conseguenza, sembra che l'effetto cumulativo di tali misure possa superare la gravità della violazione commessa dalla ricorrente nel procedimento principale e violare i requisiti del principio di proporzionalità, quali ricordati ai punti 56 e 57 della presente sentenza, circostanza questa che spetta al giudice del rinvio verificare.
- 63 Pertanto, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 273 della direttiva IVA e l'articolo 50 della Carta devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale a un contribuente possono essere inflitte, per una medesima violazione di un obbligo fiscale e al termine di procedimenti distinti e autonomi, una misura sanzionatoria pecuniaria e una misura di apposizione di sigilli a un locale commerciale, misure, queste, impugnabili dinanzi a organi giurisdizionali diversi, nei limiti in cui detta normativa 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.

Sulla seconda questione

- 64 In considerazione della risposta fornita alla prima questione, non vi è luogo a statuire sulla seconda questione.

Sulla terza questione

- 65 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 47, paragrafo 1, della Carta debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale in forza della quale il giudice investito di un ricorso avverso un'autorizzazione di esecuzione provvisoria di una misura di apposizione dei sigilli a un locale commerciale, che attua l'articolo 273 della direttiva IVA, è autorizzato unicamente a valutare la sussistenza di un eventuale rischio di danno grave o difficilmente riparabile per il contribuente interessato, senza poter riesaminare gli elementi di fatto accertati dall'amministrazione tributaria e che giustificano che una siffatta misura venga disposta.
- 66 Al fine di garantire che una domanda di pronuncia pregiudiziale risponda alla necessità di dirimere concretamente una controversia vertente sul diritto dell'Unione, il contenuto di tale domanda deve soddisfare i requisiti esplicitamente previsti dall'articolo 94 del regolamento di procedura, requisiti, questi, che il giudice del rinvio, nel quadro della cooperazione prevista all'articolo 267 TFUE, deve conoscere e osservare scrupolosamente (v., in tal senso, ordinanza del 22 giugno 2021, *Mitliv Exim*, C-81/20, non pubblicata, EU:C:2021:510, punti 29 e 30 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 67 Nel caso di specie, la Commissione esprime dubbi quanto al fatto che il giudice del rinvio sia investito di un ricorso proposto avverso l'autorizzazione di esecuzione provvisoria dell'apposizione di sigilli in questione nel procedimento principale.
- 68 A tal riguardo, dall'articolo 60, paragrafo 5, del codice processuale amministrativo risulta che l'ordinanza che autorizza l'esecuzione provvisoria di una misura di apposizione dei sigilli deve essere oggetto di un ricorso distinto da quello diretto contro tale misura.
- 69 Orbene, la domanda di pronuncia pregiudiziale non menziona il fatto che il giudice del rinvio sia investito di un siffatto ricorso distinto e non menziona neppure gli argomenti che avrebbero potuto essere invocati dalle parti nel procedimento principale in un siffatto contesto, in particolare per quanto riguarda l'asserita necessità di procedere a un bilanciamento tra, da un lato, gli interessi dello Stato e, dall'altro, il rischio di un danno grave o difficilmente riparabile per la ricorrente nel procedimento principale. La controversia di cui al procedimento principale sembra quindi vertere solo sulla legittimità dell'apposizione dei sigilli, e non sull'autorizzazione di esecuzione provvisoria di quest'ultima.
- 70 Di conseguenza, la terza questione non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura, in quanto, nella motivazione ivi contenuta, il giudice del rinvio non esplicita il nesso che esso tenta di stabilire tra, da un lato, l'articolo 47, primo comma, della Carta e, dall'altro, l'oggetto della controversia di cui al procedimento principale.
- 71 Stanti tali circostanze, la terza questione è irricevibile.

Sulle spese

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

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

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 devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale a un contribuente possono essere inflitte, per una medesima violazione di un obbligo fiscale e al termine di procedimenti distinti e autonomi, una misura sanzionatoria pecuniaria e una misura di apposizione di sigilli a un locale commerciale, misure, queste, impugnabili dinanzi a organi giurisdizionali diversi, nei limiti in cui detta normativa 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.

Firme