Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
présentées le 13 février 2025 [1]

Affaire C-733/23

« Beach and bar management » EOOD
contre
Nachalnik na otdel « Operativni deynosti » – Burgas

[demande de décision préjudicielle formée par l'Administrativen sad – Burgas (tribunal administratif de Burgas, Bulgarie)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 273 – Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne – Article 50 – Principe ne bis in idem – Non-respect de l'obligation d'émettre un récépissé de caisse – Mise sous scellés d'un local – Cumul de sanctions pour une même infraction – Principe de proportionnalité »

1. Le litige à l'origine du présent renvoi préjudiciel porte sur la licéité de 85 sanctions pécuniaires infligées par l'administration fiscale bulgare à une société en raison du même nombre d'infractions à la réglementation nationale relative à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2. Les sanctions pécuniaires en cause peuvent, dans l'abstrait, être qualifiées de mesures visant à assurer l'exacte perception de la TVA et à éviter la fraude (article 273 de la directive 2006/112/CE) [2].

3. En plus d'infliger ces sanctions à l'entreprise, l'autorité fiscale a accordé la mise sous scellés du local commercial dans lequel les infractions ont été commises. Contrairement à l'affaire Ati-19 [3], le présent renvoi ne pose pas de question préjudicielle relative à la mesure de mise sous scellés en tant que telle.

4. La juridiction de renvoi souhaite savoir, en substance, si une réglementation nationale qui permet l'imposition de sanctions pécuniaires pour des infractions ayant fait l'objet d'une mesure de mise sous scellés déjà exécutée est compatible avec l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »).

[1] Langue originale : l'espagnol.

[2] Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

[3] Dans laquelle je présente mes conclusions le même jour (C-605/23).

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union – la directive TVA

5. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, sont soumises à la TVA « les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

6. L'article 273 de cette directive dispose :

« Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3 ».

B. Le droit bulgare

1. La loi relative à la TVA [4]

7. L'article 118, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, dans sa version applicable aux faits du litige, est libellé comme suit :

« Toute personne enregistrée ou non aux fins de la présente loi est tenue d'enregistrer et de consigner par écrit les livraisons et les ventes qu'elle a réalisées dans un local commercial en délivrant un bon de caisse fiscal produit par un appareil fiscal (ticket de caisse) ou un bon de caisse produit par un système automatisé intégré de gestion de l'activité commerciale (ticket de système), et ce qu'une autre pièce justificative fiscale soit demandée ou non. Le destinataire doit recevoir le ticket de caisse ou le ticket de système et le conserver jusqu'à ce qu'il ait quitté le local. »

8. L'article 185, paragraphes 1 et 2, de cette loi dispose :

« (1) L'omission de délivrer une pièce justificative visée à l'article 118, paragraphe 1, est sanctionnée, pour les personnes physiques qui ne sont pas des commerçants, d'une amende de 100 à 500 leva bulgares [BGN] et, pour les personnes morales et les commerçants individuels, d'une sanction pécuniaire de 500 à 2 000 BGN.

(2) En dehors des cas visés au paragraphe 1, quiconque commet ou permet de commettre une infraction visée à l'article 118 ou dans un acte normatif d'application de cet article est passible d'une amende s'élevant de 300 à 1 000 BGN, pour les personnes physiques qui ne sont pas des commerçants, ou d'une sanction pécuniaire s'élevant de 3 000 à 10 000 BGN, pour les personnes morales et les commerçants individuels. Lorsque l'infraction n'a pas pour effet de ne pas indiquer des recettes fiscales, les sanctions prévues au paragraphe 1 sont infligées. »

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 21 juillet 2006 (DV nº 63, du 4 août 2006, p. 8, ci-après la « loi relative à la TVA »).

9. L'article 186 de ladite loi prévoit :

« (1) Indépendamment des amendes ou des sanctions pécuniaires prévues, la mesure administrative coercitive de mise sous scellés de local pour une durée maximale de 30 jours s'applique à toute personne qui :

1. omet :

a) de délivrer une pièce justificative correspondante de vente aux termes de l'article 118.

[...]

(3) La mesure administrative coercitive au titre du paragraphe 1 est appliquée au moyen d'une injonction motivée du service des recettes ou d'un fonctionnaire habilité par ce service.

(4) L'injonction visée au paragraphe 3 est susceptible d'un recours conformément à la procédure prévue par l'Administrativnoprotsesualen kodeks (code de procédure administrative). »

10. Aux termes de l'article 187, paragraphes 1 et 4, de la même loi :

« (1) En cas d'application de la mesure administrative coercitive prévue à l'article 186, paragraphe 1, l'accès au local ou aux locaux de la personne est également interdit et les biens présents dans ces locaux et dans les dépôts y attenant sont enlevés par la personne ou par son mandataire. [...]

[...]

(4) L'autorité qui a appliqué la mesure administrative coercitive y met un terme à la demande de la personne à laquelle la sanction administrative a été imposée et après la production par cette dernière de la preuve du paiement de l'intégralité de l'amende ou de la sanction pécuniaire. La personne est tenue de coopérer à la levée des scellés. En cas de récidive, la levée des scellés n'aura lieu qu'un mois après la mise sous scellés. »

11. L'article 188 [5] de la loi relative à la TVA est libellé comme suit :

« (1) La mesure administrative coercitive visée à l'article 186, paragraphe 1, est soumise à une exécution provisoire dans les conditions prévues par l'article 60, paragraphes 1 à 7, de l'administrativnoprotsesualen kodeks (code de procédure administrative).

(2) L'ordonnance du tribunal est insusceptible de recours. »

12. L'article 193 de cette loi dispose :

« (1) Le Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi relative aux infractions et aux sanctions administratives) régit la constatation des infractions à la présente loi et aux actes normatifs d'application de celle-ci, l'adoption et l'exécution des décisions infligeant des sanctions administratives, ainsi que les recours dont ces décisions sont susceptibles.

[5] Dans sa version applicable en l'espèce, modifiée et publiée au DV nº 100, du 20 décembre 2019.

(2) Les actes d'infraction sont établis par les services des recettes et les décisions infligeant des sanctions administratives sont adoptées par le directeur exécutif de l'agence nationale des recettes ou par le fonctionnaire qu'il a habilité à cet effet. »

2. L'APK[6]

13. En vertu de l'article 6, paragraphe 5, de l'APK, dans sa version applicable aux faits du litige, les autorités administratives doivent s'abstenir d'adopter des actes et des comportements qui sont susceptibles de causer des préjudices manifestement disproportionnés au regard du but poursuivi.

14. L'article 60 de ce code énonce :

« (1) L'acte administratif comporte une ordonnance relative à son exécution provisoire lorsque la vie ou la santé des citoyens le requiert, en vue de protéger des intérêts de l'État ou du public particulièrement importants, lorsque l'exécution de la décision risque d'être tenue en échec ou d'être considérablement entravée, ou si le retard dans l'exécution risque d'entraîner un préjudice grave ou difficilement réparable, ou encore à la demande de l'une des parties – pour protéger un de ses intérêts particulièrement important pour elle. Dans cette dernière hypothèse, l'autorité administrative exige la garantie correspondante.

(2) L'ordonnance d'exécution provisoire est motivée.

[...]

(5) L'ordonnance autorisant ou refusant l'exécution provisoire peut faire l'objet d'un recours, par l'intermédiaire de l'autorité administrative, devant le tribunal, dans un délai de trois jours à dater de la notification de l'ordonnance, que l'acte administratif ait ou non fait l'objet d'un recours.

(6) Le recours est examiné dans les meilleurs délais en chambre du conseil sans notification de copies du recours aux parties. Le recours n'est pas suspensif de l'exécution provisoire, mais le tribunal peut suspendre l'exécution provisoire jusqu'à ce qu'il se prononce définitivement sur le recours.

(7) Lorsqu'il annule l'ordonnance attaquée, le tribunal statue au fond. Si l'exécution provisoire est annulée, l'autorité administrative rétablit la situation antérieure à l'exécution.

(8) L'ordonnance du tribunal peut faire l'objet d'un recours. »

15. En vertu de l'article 128, paragraphe 1, point 1, dudit code, sont de la compétence des juridictions administratives toutes les affaires visant à obtenir, notamment, la réformation ou l'annulation d'actes administratifs.

16. L'article 166 du même code est libellé comme suit :

« (1) Le recours suspend l'exécution de l'acte administratif.

(2) À chaque stade du procès jusqu'au moment où le jugement devient définitif, le tribunal peut, à la demande du requérant, suspendre l'exécution provisoire, autorisée par une ordonnance

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (code de procédure administrative) (DV nº 30, du 11 avril 2006, ci-après l'« APK »).

définitive de l'autorité auteur de l'acte visé à l'article 60, paragraphe 1, si l'exécution provisoire est susceptible de causer au requérant un préjudice grave ou difficilement réparable. [...] »

3. La loi relative aux infractions et aux sanctions administratives [7]

17. Aux termes de l'article 22 de la loi relative aux infractions et aux sanctions administratives, des mesures administratives coercitives peuvent être appliquées pour éviter et faire cesser les infractions administratives, ainsi que pour éviter et éliminer les conséquences préjudiciables de celles-ci.

18. L'article 27, paragraphes 1, 2, 4 et 5, de cette loi dispose :

« (1) La sanction administrative est fixée conformément aux dispositions de la présente loi dans les limites de la sanction prévue pour l'infraction qui a été commise.

(2) Lors de la détermination de la sanction, il est tenu compte de la gravité de l'infraction, des motifs de la commission de celle-ci et des autres circonstances atténuantes et aggravantes, ainsi que de la situation patrimoniale de l'auteur.

[…]

(4) Hormis les cas prévus à l'article 15, paragraphe 2, les sanctions dont sont assorties les infractions ne peuvent pas être remplacées par des sanctions de nature plus légère.

(5) N'est pas non plus autorisée, sauf dans les cas prévus par la loi, la fixation de la sanction en dessous de la sanction minimale prévue, qu'il s'agisse d'une amende ou d'une privation temporaire du droit d'exercer une profession ou une activité déterminée. »

19. Conformément à l'article 59 de ladite loi, la décision de sanction administrative peut faire l'objet d'un recours devant le Rayonen sad (tribunal d'arrondissement, Bulgarie) dans un délai de 14 jours à compter de sa notification.

II. Les faits, le litige et les questions préjudicielles

20. « Beach and bar management » EOOD (ci-après « Beach and bar ») est une société à responsabilité limitée qui exploite un local commercial (bar et restaurant).

21. Le 4 août 2022, l'administration fiscale bulgare [8] a effectué un contrôle dans le local commercial de Beach and bar, au cours duquel :

– elle a constaté l'existence de deux terminaux de paiement et 85 pièces justificatives relatives à des paiements par cartes de débit et de crédit, correspondant à la période allant du 25 juin 2022 au 26 juillet 2022 ;

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (loi relative aux infractions et aux sanctions administratives) (DV nº 92, du 28 novembre 1969), dans sa version applicable aux faits du litige).

[8] L'opération a été réalisée par la Glavna direktsia « Fiskalen kontrol » (direction générale de l'inspection des impôts).

– elle a constaté qu'aucun bon de caisse fiscal n'avait été délivré par la société pour ces 85 opérations.

22. Le 12 août 2022, l'administration fiscale a ordonné la mise sous scellés et l'interdiction d'accès au local commercial, pour une durée de 14 jours. L'exécution provisoire de ces deux mesures a été autorisée dans une décision séparée.

23. La mesure de mise sous scellés et l'autorisation de son exécution provisoire ont été contestées, sans succès, dans le cadre de litiges portés devant l'Administrativen sad – Burgas (tribunal administratif de Burgas, Bulgarie).

24. L'autorité administrative, considérant les faits établis, a adopté 85 décisions infligeant des amendes [9]. Dans chacune de ces décisions, elle a infligé à Beach and bar une amende de 500 BGN (environ 250 euros), de sorte que la sanction globale pour les 85 infractions s'élève à 42 500 BGN (environ 21 250 euros).

25. Le montant de la TVA qui n'a pas été enregistré (en raison de l'absence de bons de caisse fiscaux pour les 85 opérations de paiement) s'élève à 268,02 BGN (environ 134 euros).

26. Les 85 décisions de sanction ont été contestées devant le Rayonen sad – Burgas (tribunal d'arrondissement de Burgas, Bulgarie) dans autant de procédures qui ont abouti à des jugements rejetant les recours.

27. Les jugements de la juridiction de première instance ont fait l'objet d'un recours devant l'Administrativen sad – Burgas (tribunal administratif de Burgas), qui pose à la Cour trois questions préjudicielles, dont je ne reproduis que la première :

« 1) L'article 325 [TFUE], l'article 273 de la directive [TVA] et l'article 50 de la [Charte] doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils permettent une réglementation nationale en vertu de laquelle une mesure globale unique de "mise sous scellés de local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder" peut être imposée pour sanctionner plusieurs infractions à des obligations fiscales, si cette mesure vise non pas à pénaliser l'auteur de l'infraction, mais uniquement à limiter les conséquences préjudiciables de l'infraction, y compris sur les intérêts financiers de l'Union européenne, et si cette mesure ne limite pas la possibilité de mettre en œuvre, à l'encontre de cet auteur de l'infraction, pour chacune des infractions à des obligations fiscales, des procédures répressives distinctes et autonomes dans lesquelles le contribuable se voit infliger une mesure de sanction pécuniaire, la juridiction nationale étant tenue d'examiner et de déterminer, dans chaque cas particulier, si l'objectif poursuivi par la mesure administrative coercitive globale, déjà imposée, de "mise sous scellés d'un local commercial assortie d'une interdiction d'y accéder", est un objectif préventif /restrictif ou un objectif répressif ? »

III. La procédure devant la Cour

28. La demande de décision préjudicielle a été enregistrée au greffe de la Cour le 1er décembre 2023.

[9] Les décisions judiciaires rendues dans les litiges relatifs à la mise sous scellés et à son exécution étaient devenues définitives au moment de l'audience dans le cadre de la procédure de contestation des sanctions pécuniaires.

29. Beach and bar, le gouvernement bulgare ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites.

30. La Cour n'a pas jugé nécessaire de tenir une audience publique.

31. Sur demande de la Cour, je limiterai les présentes conclusions à la première des questions préjudicielles.

IV. Analyse

A. Sur la recevabilité

32. Ainsi que je l'ai déjà exposé, le litige devant la juridiction de renvoi porte sur 85 sanctions pécuniaires infligées à Beach and bar pour autant d'infractions à la loi relative à la TVA. Ces infractions ont également donné lieu à l'imposition d'une mesure de mise sous scellés du local commercial (et d'interdiction d'accès à celui-ci) pour une durée de 14 jours.

33. Lorsque la procédure contre les sanctions pécuniaires est parvenue à la phase orale, la mesure de mise sous scellés, contre laquelle Beach and bar avait tenté d'introduire, sans succès, un recours dans le cadre d'une procédure distincte, avait déjà été exécutée.

34. Dans ce contexte, le gouvernement bulgare considère que la première question préjudicielle est irrecevable au motif que le litige à l'origine du renvoi porte exclusivement sur les sanctions pécuniaires et peut être résolu sans qu'il soit nécessaire de constater la compatibilité du droit de l'Union avec les règles nationales qui ont rendu possible l'adoption de la mesure de mise sous scellés déjà exécutée, étrangère à la procédure au principal.

35. La Commission partage l'avis du gouvernement bulgare, tout en proposant une reformulation de la question qui permettrait à la Cour de se prononcer sur le fond [10].

36. Selon moi, la Cour, dans sa réponse à la juridiction de renvoi, n'a pas à se prononcer sur la compatibilité avec le droit de l'Union de la réglementation nationale relative à la mise sous scellés d'un local commercial [11] lorsque cette mesure de mise sous scellés n'est pas en cause dans le litige au principal.

37. Toutefois, la question de la juridiction de renvoi concerne, en réalité, la question de la conformité avec le droit de l'Union non pas tant des règles régissant la mise sous scellés que des sanctions pécuniaires litigieuses. À cet égard, la proposition de reformulation suggérée par la Commission peut être acceptée.

38. Par conséquent, il ne s'agit pas d'examiner si la mesure de mise sous scellés d'un local commercial est compatible avec le droit de l'Union, mais de déterminer s'il s'oppose à une sanction pécuniaire infligée à la même personne pour les mêmes faits que ceux ayant donné lieu à cette mise sous scellés.

[10] Points 30 à 32 des observations écrites de la Commission. Cette institution suggère de reformuler la question de manière à décider si le droit de l'Union s'oppose à l'infliction d'une sanction pécuniaire pour des faits tels que ceux en cause, étant donné que l'infraction sanctionnée par cette sanction pécuniaire a déjà fait l'objet d'une mesure administrative de mise sous scellés, infligée pour les mêmes faits.

[11] C'est précisément sur cette compatibilité que porte l'affaire Ati-19 (C-605/23).

B. Sur le fond

1. Incidence de l'arrêt MV – 98 [12]

39. La Cour s'est déjà prononcée dans l'arrêt MV – 98 sur la compatibilité de la réglementation nationale appliquée en l'espèce avec l'article 50 de la Charte.

40. Dans l'affaire MV – 98, les faits étaient analogues à ceux de la présente affaire (sous réserve de l'exception que j'indiquerai par la suite) : lors d'un contrôle effectué dans un local commercial, l'administration fiscale bulgare a constaté que MV – 98 n'avait ni enregistré la vente d'un bien ni délivré le bon de caisse fiscal correspondant à cette vente.

41. Sur la base de ces faits, en résumé, l'administration fiscale avait :

– conformément à l'article 185 de la loi relative à la TVA, infligé une sanction pécuniaire à MV – 98 ;

– en application de l'article 186 de cette loi, adopté une mesure administrative de mise sous scellés du local pendant une période de 14 jours ;

– par ordonnance, en vertu de l'article 60 de l'APK, autorisé l'exécution provisoire de cette mesure.

42. À cette occasion, il s'agissait de déterminer « en substance, si l'article 273 de la directive TVA et l'article 50 de la Charte doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle un contribuable peut se voir infliger, pour une même infraction à une obligation fiscale et à l'issue de procédures distinctes et autonomes, une mesure de sanction pécuniaire et une mesure de mise sous scellés d'un local commercial, lesdites mesures étant susceptibles de recours devant des juridictions différentes » [13].

43. La Cour a, tout d'abord, abordé l'analyse de « la nature pénale des mesures en cause au principal » (points 38 à 49 de l'arrêt MV – 98), en tant que condition requise pour que l'article 50 de la Charte soit applicable.

44. L'analyse des trois critères pertinents pour cette appréciation l'a conduite à conclure, concernant la mesure de mise sous scellés, que :

– la circonstance que, en droit interne, cette mesure soit qualifiée de mesure administrative ne fait pas obstacle à la reconnaissance de sa nature pénale (points 38 à 41 de l'arrêt MV – 98) ;

– ladite mesure poursuit, à la fois, des objectifs de dissuasion et de répression des infractions en matière de TVA. Elle n'a pas simplement un but conservatoire, comme l'avaient fait valoir certains des gouvernements intervenus à la procédure (points 42 à 44 de l'arrêt MV – 98) ;

– la mesure de mise sous scellés semble présenter un degré de gravité élevé (points 45 à 47 de l'arrêt MV – 98).

[12] Arrêt du 4 mai 2023 (C-97/21, ci-après l'« arrêt MV – 98 », EU:C:2023:371).

[13] Arrêt MV – 98, point 27.

45. Dans ce contexte, la Cour a jugé que, « si, ainsi qu'il ressort des indications de la juridiction de renvoi, les mesures en cause au principal doivent être qualifiées de sanctions à caractère pénal, il conviendrait de considérer que le cumul de ces sanctions engendre une limitation du droit fondamental garanti à l'article 50 de la Charte » [14].

46. Le raisonnement ultérieur de la Cour dans l'arrêt MV – 98 s'est concentré sur l'éventuelle justification de la limitation du droit fondamental garanti à l'article 50 de la Charte.

47. Au terme de ce raisonnement, la Cour a jugé que « l'article 273 de la directive TVA et l'article 50 de la Charte doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle un contribuable peut se voir infliger, pour une même infraction à une obligation fiscale et à l'issue de procédures distinctes et autonomes, une mesure de sanction pécuniaire et une mesure de mise sous scellés d'un local commercial, lesdites mesures étant susceptibles de recours devant des juridictions différentes, dans la mesure où ladite réglementation n'assure pas une coordination des procédures permettant de réduire au strict nécessaire la charge supplémentaire que comporte le cumul desdites mesures et ne permet pas de garantir que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction concernée » [15].

2. Différence entre la présente affaire et l'affaire MV – 98

48. Comme l'indique la juridiction de renvoi, la présente affaire diffère de celle examinée dans l'arrêt MV – 98 sur un point bien précis : il s'agissait alors d'une infraction unique ayant donné lieu à une mesure de mise sous scellés et à une sanction pécuniaire, alors que, dans la présente affaire, les infractions litigieuses et les sanctions pécuniaires infligées sont au nombre de 85, bien qu'une seule mesure de mise sous scellés ait été imposée pour toutes ces infractions [16].

49. Cette différence conduit la juridiction de renvoi à interroger la Cour sur la portée de ce que, dans l'arrêt MV – 98, cette dernière a exposé sur la nature pénale de la mesure de mise sous scellés. Plus précisément, sur la finalité préventive ou répressive de cette mesure, en tant que facteur déterminant pour cette qualification.

50. Selon la juridiction de renvoi, en substance :

– abstraction faite de cette différence concrète, les autres conditions requises pour constater un cumul de poursuites et de sanctions interdit par l'article 50 de la Charte sont remplies en l'espèce, à savoir : identité des faits et identité des sanctions ;

– toutefois, l'adoption d'une seule mesure de mise sous scellés du local pour l'ensemble des 85 infractions fiscales fait douter de la *nature pénale* de cette mesure [17].

51. En termes relativement peu clairs, la juridiction de renvoi indique que, étant donné que la mesure de mise sous scellés n'est pas individualisée, cela supposerait que, outre le caractère répressif, c'est l'objectif de limiter l'étendue du préjudice causé aux intérêts de l'Union (et,

[14] Arrêt MV – 98, point 49.

[15] Arrêt MV – 98, point 63.

[16] Point 32 de la décision de renvoi.

[17] Point 43 de la décision de renvoi.

partant, sa dimension préventive) qui prévaudrait [18]. Si cela impliquait que la mise sous scellés ne constitue pas une véritable *sanction à caractère pénal*, l'une des conditions nécessaires à l'application de l'article 50 de la Charte ferait défaut.

3. Mon appréciation

52. Je crois que la réponse à cette approche de la juridiction de renvoi peut être trouvée, sans trop de difficultés d'interprétation, dans l'arrêt MV – 98 et dans la jurisprudence antérieure de la Cour, notamment dans l'arrêt Menci [19].

53. En effet, « une sanction ayant une finalité répressive présente une nature pénale au sens de l'article 50 de la Charte, et [...] la seule circonstance qu'elle poursuit également une finalité préventive n'est pas de nature à lui ôter sa qualification de sanction pénale » [20].

54. Ainsi que la Cour l'a relevé dans l'arrêt MV – 98 à partir des informations fournies par la juridiction de renvoi, « l'article 22 de la loi [relative aux infractions et aux] sanctions administratives [démontre que la mesure de mise sous scellés] vise à faire cesser les infractions administratives commises et à prévenir la survenance de nouvelles infractions en empêchant le commerçant concerné d'exploiter son local commercial. À cet égard, la juridiction de renvoi précise que la mesure de mise sous scellés poursuit une finalité à la fois préventive et répressive, dans la mesure où elle vise également à dissuader les personnes concernées de violer l'obligation prévue à l'article 118, paragraphe 1, de la loi [relative à] la TVA » [21].

55. Cette prémisse étant posée, les conséquences tirées par la Cour dans l'arrêt MV – 98 sont transposables à un cas de figure tel que celui de la présente affaire : les considérations relatives à l'application de l'article 50 de la Charte lorsqu'*une seule mesure de mise sous scellés* accompagnait *une seule sanction pécuniaire*, toutes deux relatives à *une seule infraction concrète*, sont également valables dans le cas de figure où le second terme de l'équation ne serait pas une, mais 85 sanctions pécuniaires.

56. La juridiction de renvoi n'exclut pas que la mesure de mise sous scellés en cause ait un contenu répressif. Elle estime toutefois que, compte tenu du caractère global et non individualisé de cette mesure, la fonction préventive prévaudrait sur la fonction répressive, au point de lui faire perdre sa nature pénale.

[18] Point 47 de la décision de renvoi : « Un examen global de toutes les circonstances exposées à propos du cas d'espèce peut susciter l'impression que, dans un cas comme celui en cause au principal dans lequel une mesure administrative coercitive a été imposée de manière globale pour 85 infractions, sans individualisation de l'ampleur de la mesure par rapport à chacune des infractions, la fonction préventive de la mesure administrative coercitive, qui vise à contenir le montant de la TVA non enregistrée et non perçue dans les limites de ce qui a été constaté initialement, non seulement l'emporte sur son caractère répressif, mais constitue en outre en pratique l'unique manifestation de la mesure administrative coercitive dans les circonstances concrètes de la procédure principale et vise exclusivement à limiter l'importance des conséquences préjudiciables pour les intérêts financiers de l'Union européenne ».

[19] Arrêt du 20 mars 2018 (C-524/15, ci-après l'« arrêt Menci, EU:C:2018:197).

[20] Arrêt Menci, point 31. Dans le même sens, arrêt MV – 98, point 42.

[21] Arrêt MV – 98, point 44.

57. À mon avis, comme je l'ai soutenu dans mes conclusions dans l'affaire Menci, « il serait difficile de nier que les règles de sanction en droit fiscal ont à la fois l'objectif de punir les contribuables dont les fraudes ont été détectées et celui de servir d'avertissement ou de prévention pour le reste des contribuables, afin d'éviter qu'ils ne cèdent à la tentation de ne pas payer leurs impôts » [22].

58. En tout état de cause, pour la Cour, « il est dans la nature même des sanctions pénales qu'elles tendent tant à la répression qu'à la prévention de comportements illicites » [23].

59. La mise sous scellés d'un local empêche, logiquement, l'exercice d'une activité commerciale et prive l'intéressé de ses revenus. Lorsque, comme en l'espèce, cette mesure n'est pas adoptée en raison de considérations d'ordre sanitaire ou autres considérations du même ordre [24], mais en raison de la simple commission d'infractions fiscales, la composante répressive (et punitive) de la mesure me paraît indéniable [25].

60. De ce point de vue, la fonction répressive d'une mesure telle que la mise sous scellés du local ne dépend pas du nombre plus ou moins élevé d'infractions que celle-ci entend *punir*. Je partage cette appréciation avec la Commission, pour laquelle l'existence d'une finalité répressive ne dépend pas du point de savoir si cette mesure s'applique à une ou à plusieurs infractions cumulées [26].

61. Si l'on suivait la logique qui semble sous-tendre l'approche de la juridiction de renvoi, la mesure de mise sous scellés prévue à l'article 186 de la loi relative à la TVA n'aurait un caractère répressif et, partant, une nature matériellement pénale que si elle avait été imposée pour chacune des 85 infractions litigieuses, pouvant ainsi aller jusqu'à 2 550 jours de fermeture du local commercial.

62. Je ne pense pas que cette conclusion, clairement disproportionnée, doive être acceptée. Bien entendu, la mise sous scellés imposée en ces termes serait beaucoup plus grave du point de vue de son caractère répressif, car elle impliquerait la fermeture du local commercial pendant des années. Mais ce même caractère répressif subsiste si la mise sous scellés, bien que notoirement moins lourde, inflige à l'intéressé le dommage inhérent à l'impossibilité d'exercer son activité commerciale pendant 14 jours, avec les pertes financières que cela entraîne [27].

63. Selon moi, dans des cas comme celui de la présente affaire, le volet *préventif* de la mesure de mise sous scellés ne s'impose pas jusqu'à prévaloir sur le volet *répressif*, en diluant celui-ci.

[22] Voir mes conclusions dans l'affaire Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, point 113). J'ajoutais (note 99) que « [l]e débat académique (parfois même philosophique) sur le fondement, la justification et la finalité – ou les finalités – des peines dure depuis des siècles, avec des théories divergentes, dont certaines mettent l'accent sur leurs éléments répressifs et d'autres sur leurs effets préventifs (prévention générale ou prévention spéciale) ou d'intimidation ».

[23] Arrêt MV – 98, point 42.

[24] Je n'exclus pas que des locaux commerciaux ou industriels puissent être mis sous scellés à titre purement et exclusivement préventif, par exemple en raison de risques imminents et graves pour la santé publique. Dans de tels cas, dépourvus de toute connotation punitive, l'élément répressif caractéristique de toute sanction ferait défaut.

[25] La Cour a également reconnu le caractère *grave* d'une mesure de mise sous scellés qui, pouvant aller jusqu'à 30 jours, était alors, comme en l'espèce, de 14 jours. Arrêt MV – 98, point 47.

[26] Point 43 des observations de la Commission.

[27] Ainsi que l'a fait remarquer la Commission, la fermeture administrative du local commercial, même pour une courte période, est susceptible de constituer, pour l'opérateur, une sanction plus sévère qu'une amende (point 46 des observations écrites de la Commission).

64. Ce qui s'est passé en l'espèce, c'est que l'administration fiscale a retenu l'existence d'un *concours* d'infractions, aux fins d'imposer une seule, et non 85, mesure de mise sous scellés du local commercial. Elle aurait peut-être pu faire preuve d'une rigueur extrême en portant la durée de clôture (unique) aux 30 jours maximum autorisés par l'article 186, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, mais c'est à elle seule qu'il appartenait d'en décider.

65. En définitive, les constatations faites par la Cour dans l'arrêt MV – 98, au sujet de la nature matériellement pénale d'une mesure de mise sous scellés pour une durée de 14 jours, décidée en réponse à une seule infraction fiscale concrète, sont pleinement applicables lorsque cette mesure est adoptée conjointement pour un total de 85 infractions cumulées.

66. Cela étant, la réponse qui s'impose à la première question préjudicielle est que la mesure administrative de mise sous scellés et d'interdiction d'accès à un local commercial pendant 14 jours conserve son caractère répressif, qu'elle soit prononcée en réponse à une seule infraction concrète à la loi relative à la TVA ou à la suite de la commission, sur une période déterminée, de 85 infractions à cette loi, prises dans leur ensemble.

V. Conclusion

67. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre à l'Administrativen sad – Burgas (tribunal administratif de Burgas, Bulgarie) dans les termes suivants :

L'article 325 TFUE, l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne

doivent être interprétés en ce sens que :

les considérations sur la base desquelles la Cour a rendu l'arrêt du 4 mai 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), sont transposables au cas où l'autorité fiscale nationale inflige à un contribuable 85 sanctions pécuniaires pour le non-respect successif de ses obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en plus d'ordonner la mesure de mise sous scellés et d'interdiction d'accès à un local commercial pendant 14 jours, en raison de l'ensemble des infractions fiscales commises.