Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentate il 13 febbraio 2025 [1]

Causa C-733/23

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

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Administrativen sad – Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas, Bulgaria)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 273 – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Articolo 50 – Principio del *ne bis in idem* – Inadempimento dell'obbligo di emissione di un giustificativo di cassa – Apposizione di sigilli a un locale – Cumulo di sanzioni per una medesima infrazione – Principio di proporzionalità»

1. La controversia che dà origine al presente rinvio pregiudiziale verte sulla legittimità di ottantacinque sanzioni pecuniarie applicate dall'autorità tributaria bulgara a una società commerciale a causa di altrettante violazioni della normativa nazionale in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA).

2. Le sanzioni pecuniarie controverse possono essere qualificate, in astratto, come misure volte ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni (articolo 273 della direttiva 2006/112/CE) [2].

3. Oltre a comminare tali sanzioni alla società, l'autorità tributaria ha disposto l'apposizione di sigilli al locale commerciale in cui sono state commesse le violazioni. Diversamente da quanto vale per la causa Ati-19 [3], il rinvio in esame non contiene alcuna questione pregiudiziale circa la misura di apposizione di sigilli in quanto tale.

4. Il giudice del rinvio domanda, in sintesi, se sia compatibile con l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») una normativa nazionale che consente l'imposizione di sanzioni pecuniarie in ragione di infrazioni che sono state oggetto di una misura di apposizione di sigilli già eseguita.

[1] Lingua originale: lo spagnolo.

[2] Direttiva 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»).

[3] Nella quale presento le mie conclusioni in data odierna (C-605/23).

I. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione. Direttiva IVA

5. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), sono soggette all'IVA «le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

6. L'articolo 273 così dispone:

«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».

B. Diritto nazionale

1. Legge sull'IVA [4]

7. L'articolo 118, paragrafo 1, nella versione applicabile ai fatti di causa, così enuncia:

«Ciascun soggetto registrato o non registrato ai fini della presente legge è tenuto a registrare e documentare le cessioni/vendite che realizzi in un locale commerciale emettendo un giustificativo fiscale di cassa per mezzo di un apparecchio di registrazione fiscale (scontrino fiscale) o un giustificativo di cassa prodotto da un sistema automatico integrato di gestione dell'attività commerciale (scontrino di sistema), anche qualora sia richiesto un altro giustificativo fiscale. Il destinatario deve ricevere lo scontrino fiscale o lo scontrino di sistema e conservarlo fino a quando non sia andato via dal locale».

8. L'articolo 185, paragrafi 1 e 2, stabilisce quanto segue:

«(1) Chiunque non provveda ad emettere un giustificativo ai sensi dell'articolo 118, paragrafo 1, è punito con una sanzione da 100 a 500 leva bulgari (BGN), se persona fisica non commerciante, ovvero con una sanzione di BGN da 500 a 2 000, se persona giuridica o commerciante individuale.

(2) Fatte salve le disposizioni del paragrafo 1, chiunque commetta o tolleri una violazione dell'articolo 118 o di una sua norma di applicazione è punito con una sanzione di BGN da 300 a 1 000, se persona fisica non commerciante, ovvero con una sanzione di BGN da 3 000 a 10 000, se persona giuridica o commerciante individuale. Qualora la violazione non comporti la mancata dichiarazione delle entrate, si applicano le sanzioni di cui al paragrafo 1».

[4] 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; in prosieguo: la «legge sull'IVA»).

9. L'articolo 186 della legge sull'IVA così prevede:

«(1) Indipendentemente dalle sanzioni pecuniarie, viene disposta la misura amministrativa coercitiva dell'apposizione di sigilli al locale commerciale per un periodo fino a trenta giorni nei confronti della persona che:

1. omette

a) l'emissione di un giustificativo di vendita ai sensi dell'articolo 118;

(…)

(3) La misura amministrativa coercitiva di cui al paragrafo 1 è disposta mediante ingiunzione motivata dell'Ufficio delle Entrate o da un funzionario autorizzato da tale servizio.

(4) L'ingiunzione di cui al paragrafo 3 può essere impugnata secondo la procedura prevista dal [codice di procedura amministrativa]».

10. Ai sensi dell'articolo 187, paragrafi 1 e 4:

«(1) In caso di applicazione della misura amministrativa coercitiva di cui all'articolo 186, paragrafo 1, è anche vietato alla persona l'accesso al locale/ai locali commerciali e le merci presenti in tale locale/tali locali e nei magazzini adiacenti dovranno essere rimosse dalla persona stessa o da suo mandatario. (…)

(…)

(4) Su richiesta dell'autore della violazione e a condizione che questi fornisca la prova del pagamento dell'intera 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 dal locale non sarà autorizzata prima di un mese dall'apposizione degli stessi».

11. L'articolo 188 [5] così recita:

«(1) La misura amministrativa coercitiva di cui all'articolo 186, paragrafo 1, può essere eseguita in via provvisoria alle condizioni previste all'articolo 60, paragrafi da 1 a 7 [del codice di procedura amministrativa].

(2) La decisione del giudice non è impugnabile».

12. L'articolo 193 così prevede:

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

[5] Nella versione applicabile al caso di specie, modificata e pubblicata nel DV n. 100 del 20 dicembre 2019.

(2) Gli accertamenti degli illeciti 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».

2. Codice di procedura amministrativa [6]

13. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 5, nella versione applicabile ai fatti di causa, le autorità amministrative devono astenersi dall'adottare atti e comportamenti che possano causare danni manifestamente sproporzionati rispetto allo scopo perseguito.

14. L'articolo 60 così stabilisce:

«(1) L'atto amministrativo è corredato di un'ordinanza di esecuzione provvisoria quando la vita o la salute dei cittadini lo richiede, al fine di tutelare interessi dello Stato o della collettività particolarmente importanti, quando l'esecuzione della decisione rischia di essere vanificata o 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 un suo interesse particolarmente importante. In quest'ultima ipotesi, l'autorità amministrativa esige la garanzia corrispondente.

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

(…)

(5) L'ordinanza che autorizza o rifiuta l'esecuzione provvisoria può essere oggetto di ricorso giurisdizionale tramite l'autorità amministrativa entro tre giorni dalla sua notifica, indipendentemente dall'eventuale impugnazione dell'atto amministrativo stesso.

(6) Il ricorso è esaminato quanto prima dalla camera di consiglio senza notificarne copie alle parti. Il ricorso non sospende l'esecuzione provvisoria, ma il giudice 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 giudice può essere impugnata».

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

16. L'articolo 166 così prevede:

«(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 giudice può, su istanza del ricorrente, sospendere l'esecuzione provvisoria, autorizzata con ordinanza definitiva

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (codice di procedura amministrativa) (DV n. 30 dell'11 aprile 2006; in prosieguo: il «CPA»).

dell'autorità emanante l'atto di cui all'articolo 60, paragrafo 1, se l'esecuzione provvisoria può causare al ricorrente un danno grave o difficilmente riparabile. (…)».

3. Legge sulle infrazioni e sulle sanzioni amministrative [7]

17. Ai sensi dell'articolo 22, possono essere applicate misure amministrative coercitive nell'intento di prevenire e far cessare gli illeciti amministrativi nonché le loro conseguenze dannose.

18. L'articolo 27, paragrafi 1, 2, 4 e 5, così dispone:

«(1) La sanzione amministrativa è fissata conformemente alle disposizioni della presente legge nei limiti previsti per l'illecito commesso.

(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 una sanzione pecuniaria o di una interdizione temporanea dall'esercizio di una determinata professione o attività, salvo nei casi previsti dalla legge».

19. Conformemente all'articolo 59, la decisione recante la sanzione amministrativa può essere impugnata dinanzi al Rayonen sad (Tribunale distrettuale, Bulgaria) entro il termine di 14 giorni dalla sua notifica.

II. Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

20. La «Beach and bar management» EOOD (in prosieguo: la «Beach and bar») è una società a responsabilità limitata che gestisce un locale commerciale (bar e ristorante).

21. Il 4 agosto 2022 l'amministrazione tributaria bulgara [8] ha effettuato un'ispezione presso il locale commerciale della Beach and bar, nel corso della quale:

– ha rilevato la presenza di due lettori di carte e ottantacinque ricevute relative a pagamenti con carte di debito o di credito nel periodo compreso tra il 25 giugno 2022 e il 26 luglio 2022;

– ha accertato che la società non ha emesso alcun giustificativo fiscale di cassa in relazione a tali ottantacinque operazioni.

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (legge sulle infrazioni e sulle sanzioni amministrative) (DV n. 92 del 28 novembre 1969), nella versione applicabile ai fatti di causa.

[8] L'operazione è stata condotta dalla Glavna direktsia «Fiskalen kontrol» (direzione generale «Controllo fiscale» dell'Agenzia delle Entrate).

22. Il 12 agosto 2022 l'autorità tributaria ha disposto l'apposizione di sigilli e il divieto di accesso al locale commerciale per un periodo di quattordici giorni, mentre con separata ordinanza ha autorizzato l'esecuzione provvisoria di entrambe le misure.

23. La misura concernente l'apposizione dei sigilli e l'autorizzazione della sua esecuzione provvisoria sono state impugnate, con esito negativo, in due procedimenti distinti avviati dinanzi all'Administrativen sad – Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas).

24. Considerando accertati i fatti, l'autorità amministrativa ha adottato ottantacinque decisioni sanzionatorie [9]. In ciascuna di esse ha irrogato alla Beach and bar una sanzione pecuniaria di BGN 500 (circa EUR 250), portando dunque la sanzione complessiva per le ottantacinque infrazioni a BGN 42 500 (circa EUR 21 250).

25. L'importo dell'IVA non registrata (in seguito alla mancata emissione dei giustificativi fiscali di cassa per gli ottantacinque pagamenti) ammonta a BGN 268,02 (circa EUR 134).

26. Le ottantacinque decisioni sanzionatorie sono state impugnate dinanzi al Rayonen sad – Burgas (Tribunale distrettuale di Burgas, Bulgaria) in altrettanti procedimenti conclusi con sentenze di rigetto dei ricorsi.

27. Le sentenze del tribunale distrettuale sono state impugnate dinanzi all'Administrativen sad – Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas), che ha sottoposto alla Corte di giustizia tre questioni pregiudiziali, di cui trascrivo solo la prima:

«1) Se l'articolo 325 TFUE, l'articolo 273 della [direttiva IVA] 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 una misura complessiva unica ("apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso"), se tale misura mira esclusivamente a limitare gli effetti dannosi, compreso per gli interessi finanziari dell'Unione europea, ma non a punire il trasgressore, 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/preventivo o repressivo, persegua la misura amministrativa coercitiva precedentemente disposta ("apposizione di sigilli a un locale commerciale e divieto di accesso allo stesso")».

III. Procedimento dinanzi alla Corte

28. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla cancelleria della Corte il 1º dicembre 2023.

29. Hanno presentato osservazioni scritte la Beach and bar, il governo bulgaro e la Commissione europea.

30. La Corte non ha ritenuto necessario lo svolgimento di un'udienza.

[9] Le decisioni giudiziarie adottate nell'ambito delle controversie sull'apposizione dei sigilli e sulla sua esecuzione erano già definitive al momento dell'udienza nel procedimento di impugnazione delle sanzioni pecuniarie.

31. Su indicazione della Corte medesima, limiterò le presenti conclusioni alla prima questione pregiudiziale.

IV. Analisi

A. Sulla ricevibilità

32. Come già rilevato, il giudice del rinvio è chiamato a pronunciarsi in merito a ottantacinque sanzioni pecuniarie inflitte alla Beach and bar per altrettante violazioni della legge sull'IVA. Tali violazioni hanno altresì determinato l'applicazione di una misura di apposizione dei sigilli al locale commerciale (e di divieto di accesso allo stesso) per un periodo di quattordici giorni.

33. Quando il procedimento contro le sanzioni pecuniarie è giunto alla fase orale, la misura dell'apposizione dei sigilli, contro la quale la Beach and bar aveva intentato ricorso, con esito negativo, in un procedimento distinto, era già stata eseguita.

34. In tale contesto, il governo bulgaro ritiene che la prima questione pregiudiziale sia irricevibile, in quanto la controversia che dà origine al rinvio verte esclusivamente sulle sanzioni pecuniarie e può essere risolta senza dover accertare la compatibilità con il diritto dell'Unione delle norme nazionali che hanno reso possibile l'adozione della misura di apposizione di sigilli già eseguita, che esula dal procedimento *a quo*.

35. La Commissione condivide il parere del governo bulgaro, benché riproponga una riformulazione della questione che consentirebbe alla Corte di pronunciarsi sul merito [10].

36. A mio giudizio, non vi è motivo che la Corte, nel rispondere al giudice del rinvio, si pronunci sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della normativa nazionale che disciplina l'apposizione di sigilli a un locale commerciale [11], dal momento che nella controversia principale non viene impugnata tale misura di apposizione di sigilli.

37. Tuttavia, in realtà, la questione sollevata dal giudice del rinvio mira a chiarire la conformità al diritto dell'Unione non tanto delle norme che disciplinano l'apposizione di sigilli, quanto delle sanzioni pecuniarie controverse. In tal senso, la proposta di riformulazione avanzata dalla Commissione risulta accettabile.

38. Non si tratta, dunque, di esaminare se la misura di apposizione di sigilli al locale commerciale sia compatibile con il diritto dell'Unione, bensì di stabilire se quest'ultimo osti a una sanzione pecuniaria inflitta alla medesima persona per gli stessi fatti che hanno dato luogo a tale apposizione.

[10] Punti da 30 a 32 delle osservazioni scritte della Commissione, nei quali essa suggerisce di riformulare la questione in modo da stabilire se il diritto dell'Unione osti all'irrogazione di una sanzione pecuniaria per fatti come quelli in esame, considerando che l'infrazione punita con tale sanzione pecuniaria è già stata oggetto di una misura amministrativa di apposizione dei sigilli, imposta per gli stessi fatti.

[11] Su detta compatibilità verte, segnatamente, la causa C-605/23, Ati-19.

B. Nel merito

1. Impatto della sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98 [12]

39. Nella sentenza MV – 98 la Corte si è già pronunciata sulla compatibilità della normativa nazionale applicata nel caso di cui ora trattasi con l'articolo 50 della Carta.

40. Nella causa MV – 98 i fatti erano simili (fatta salva l'eccezione che menzionerò più avanti) a quelli di specie: nel corso di un controllo effettuato in un locale commerciale, l'amministrazione tributaria bulgara ha constatato che la MV – 98 aveva omesso di registrare la vendita di un bene e di emettere il giustificativo fiscale di cassa relativo a detta vendita.

41. Alla luce di tali fatti, in sintesi, l'amministrazione tributaria:

– conformemente all'articolo 185 della legge sull'IVA, ha inflitto una sanzione pecuniaria alla MV – 98;

– in applicazione dell'articolo 186 della medesima legge, ha adottato una misura amministrativa di apposizione di sigilli al locale in questione per un periodo di quattordici giorni;

– con ordinanza emessa ai sensi dell'articolo 60 del CPA, ha autorizzato l'esecuzione provvisoria di detta misura.

42. Nella causa in parola occorreva stabilire «(...) 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 inflitte, per una stessa infrazione di un obbligo fiscale e al termine 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» [13].

43. *In primis*, la Corte ha esaminato la «natura penale delle misure in discussione nel procedimento principale» (punti da 38 a 49 della sentenza MV – 98) come requisito indispensabile per determinare l'applicabilità dell'articolo 50 della Carta.

44. L'analisi dei tre criteri rilevanti ai fini di tale valutazione, relativamente alla misura di apposizione dei sigilli, l'ha indotta a concludere che:

– la qualificazione, nel diritto nazionale, come misura amministrativa non osta al riconoscimento della natura penale (punti da 38 a 41 della sentenza MV – 98);

– la misura citata persegue, al contempo, l'obiettivo di dissuasione e l'obiettivo di repressione degli illeciti in materia di IVA; non si tratta di una misura meramente conservativa, come sostenuto da alcuni governi intervenuti nel procedimento (punti da 42 a 44 della sentenza MV – 98);

– la misura di apposizione dei sigilli sembra presentare un grado di severità elevato (punti da 45 a 47 della sentenza MV – 98).

[12] Causa C-97/21 (EU:C:2023:371; in prosieguo: la «sentenza MV – 98»).

[13] Sentenza MV – 98, punto 27.

45. Come ha asserito la Corte, 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» [14].

46. L'ulteriore ragionamento della Corte nella sentenza MV – 98 si è incentrato sulla possibile giustificazione della limitazione del diritto fondamentale garantito dall'articolo 50 della Carta.

47. Al termine di tale ragionamento, la Corte ha dichiarato 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» [15].

2. Differenza fra il caso in esame e il caso MV – 98

48. Come osserva il giudice del rinvio, il caso in esame differisce da quello esaminato nella sentenza MV – 98 per un aspetto ben preciso, ossia: mentre quest'ultimo riguardava un'unica infrazione che aveva dato luogo a una misura di apposizione di sigilli e a una sanzione pecuniaria, il caso presente concerne ottantacinque infrazioni controverse e altrettante sanzioni pecuniarie irrogate, ma una sola misura di apposizione di sigilli prevista per tutte [16].

49. Tale differenza induce il giudice del rinvio a interrogare la Corte sulla portata di quanto da essa affermato, nella sentenza MV – 98, in ordine alla natura penale della misura di apposizione di sigilli, più segnatamente, sullo scopo preventivo o repressivo di detta misura, in quanto fattore determinante ai fini di tale qualificazione.

50. In sintesi, secondo il giudice del rinvio:

– fatta salva tale differenza specifica, nella fattispecie risultano soddisfatte le altre condizioni necessarie per constatare l'esistenza del cumulo di procedimenti e sanzioni vietato dall'articolo 50 della Carta, ossia l'identità dei fatti e l'identità delle sanzioni;

– tuttavia, l'adozione di un'unica misura di apposizione di sigilli al locale per tutte le ottantacinque infrazioni fiscali solleva dubbi in merito alla *natura penale* di tale misura [17].

51. Con formulazione poco chiara, il giudice del rinvio sottolinea che la misura di apposizione di sigilli non è individualizzata, il che implicherebbe il prevalere dello scopo di limitare l'entità del danno causato agli interessi dell'Unione (e, quindi, la sua dimensione preventiva) sulla natura

[14] Sentenza MV – 98, punto 49.

[15] Sentenza MV – 98, punto 63.

[16] Punto 32 dell'ordinanza di rinvio [NdT: l'ordinanza di rinvio è stata tradotta unicamente in francese. Per la lingua italiana, è disponibile una sintesi, conformemente all'articolo 98 del regolamento di procedura della Corte].

[17] Punto 43 dell'ordinanza di rinvio.

repressiva [18]. Qualora ciò implicasse che l'apposizione di sigilli non costituisce una vera e propria *sanzione di natura penale*, verrebbe a mancare una delle condizioni necessarie per l'applicazione dell'articolo 50 della Carta.

3. Valutazione

52. Credo che la risposta alla questione sollevata dal giudice del rinvio possa essere rinvenuta, senza troppe difficoltà ermeneutiche, nella sentenza MV – 98 e nella precedente giurisprudenza della Corte, in particolare nella sentenza Menci [19].

53. In effetti, «una sanzione dotata di finalità repressiva ha natura penale ai sensi dell'articolo 50 della Carta, e (...) la sola circostanza che essa persegua parimenti una finalità preventiva non è tale da ostare alla sua qualificazione come sanzione penale» [20].

54. Come sottolineato dalla sentenza MV – 98 alla luce delle informazioni fornite dal giudice del rinvio, «l'articolo 22 della [legge sulle infrazioni e sulle sanzioni amministrative] [dimostra che la misura di apposizione di sigilli] 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» [21].

55. Muovendo da tale premessa, le conseguenze tratte dalla Corte nella sentenza MV – 98 possono essere estese a un caso come quello in esame: le considerazioni concernenti l'applicazione dell'articolo 50 della Carta nell'ipotesi in cui *una sola misura di apposizione di sigilli* abbia accompagnato *una sola sanzione pecuniaria*, entrambe relative a *una sola infrazione*, valgono anche nell'eventualità in cui il secondo termine dell'equazione non sia costituito da una, bensì da ottantacinque sanzioni pecuniarie.

56. Il giudice del rinvio non esclude che la misura di apposizione di sigilli controversa abbia contenuto repressivo, tuttavia ritiene che, dato il suo carattere complessivo e non individualizzato, la funzione preventiva prevalga su quella repressiva, tanto da dissolvere la sua natura penale.

[18] Punto 47 dell'ordinanza di rinvio (ovvero punto 32 della sintesi): «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».

[19] Sentenza del 20 marzo 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; in prosieguo: la «sentenza Menci»).

[20] Sentenza Menci, punto 31. Nello stesso senso, v. sentenza MV – 98, punto 42.

[21] Sentenza MV – 98, punto 44.

57. A mio parere, come ho sostenuto nelle conclusioni nella causa Menci, «sarebbe difficile negare che le norme sanzionatorie nell'ordinamento tributario sono dirette, al contempo, a punire i contribuenti le cui frodi siano state scoperte e a fungere da ammonimento o da mezzo di prevenzione nei confronti degli altri contribuenti, onde evitare che cedano alla tentazione di non pagare le imposte dovute» [22].

58. Ad ogni modo, secondo la Corte, «fa parte della natura stessa delle sanzioni penali la circostanza che esse siano volte tanto alla prevenzione quanto alla repressione di condotte illecite» [23].

59. Logicamente, l'apposizione di sigilli a un locale impedisce l'esercizio di un'attività commerciale e priva l'interessato delle sue entrate. Quando tale misura non viene adottata sulla base di considerazioni di ordine sanitario o simili [24], come avviene nella specie, bensì in seguito alla mera commissione di infrazioni fiscali, la componente repressiva (e afflittiva) della misura mi sembra innegabile [25].

60. In quest'ottica, la funzione repressiva di una misura come l'apposizione di sigilli al locale non dipende dalla sua corrispondenza con il numero maggiore o minore di infrazioni che si intende *punire* con essa. Tale valutazione coincide con quella della Commissione, secondo la quale l'esistenza di una finalità repressiva prescinde dall'applicazione a una o a più infrazioni cumulative [26].

61. Seguendo la logica apparentemente sottesa alla questione sollevata dal giudice del rinvio, la misura di apposizione di sigilli di cui all'articolo 186 della legge sull'IVA avrebbe natura repressiva e, quindi, sostanzialmente penale solo qualora fosse stata imposta per ciascuna delle ottantacinque infrazioni controverse, giungendo così a un totale di 2 550 giorni di chiusura del locale commerciale.

62. Non credo che tale deduzione, chiaramente sproporzionata, debba essere accettata. Ovviamente, un'apposizione di sigilli decisa in questi termini sarebbe molto più grave sotto il profilo della natura repressiva, giacché implicherebbe la chiusura del locale commerciale per anni. Tuttavia, la medesima natura repressiva permane qualora l'apposizione di sigilli, pur evidentemente meno gravosa in tal caso, non permetta di esercitare la propria attività commerciale per un periodo di quattordici giorni, con le conseguenti perdite economiche [27].

63. A mio avviso, l'aspetto *preventivo* della misura di apposizione di sigilli non si impone, in casi come quello in esame, fino a prevalere sull'aspetto *repressivo* e ad affievolirlo.

[22] Conclusioni nella causa Menci (C-524/15, EU:C:2017:667), paragrafo 113. Alla nota 99 ho aggiunto che «[i]l dibattito accademico (in alcuni casi filosofico) circa il fondamento, la giustificazione e lo scopo, o gli scopi, delle pene prosegue da secoli, con teorie divergenti, alcune delle quali pongono l'accento sugli elementi retributivi e altre sugli effetti preventivi (prevenzione generale o prevenzione speciale) o deterrenti».

[23] Sentenza MV – 98, punto 42.

[24] Non escludo che l'apposizione di sigilli a locali commerciali o industriali possa essere disposta a titolo meramente ed esclusivamente preventivo, ad esempio qualora sussistano rischi gravi e imminenti per la salute pubblica. In questi casi, privi di qualsiasi connotazione punitiva, mancherebbe l'elemento repressivo tipico di ogni sanzione.

[25] La Corte ha altresì riconosciuto la *severità* di una misura di apposizione di sigilli che, pur potendo essere irrogata fino a trenta giorni, era, allora come ora, di quattordici giorni. V. sentenza MV – 98, punto 47.

[26] Punto 43 delle osservazioni scritte della Commissione.

[27] Come osservato dalla Commissione, la chiusura amministrativa di un locale commerciale, anche per un breve periodo, può costituire per il commerciante una sanzione più severa rispetto a una multa (punto 46 delle sue osservazioni scritte).

64. Nella fattispecie, l'amministrazione tributaria ha ipotizzato l'esistenza di un *concorso* di infrazioni, allo scopo di applicare una sola misura di apposizione di sigilli del locale commerciale e non ottantacinque provvedimenti. Avrebbe potuto essere forse più rigida, portando il periodo di chiusura (unico) fino a trenta giorni, come consentito dall'articolo 186, paragrafo 1, della legge sull'IVA, ma è la sua decisione.

65. In definitiva, le dichiarazioni della Corte nella sentenza MV – 98 circa la natura sostanzialmente penale di una misura di apposizione di sigilli per un periodo di quattordici giorni, disposta a fronte di una sola infrazione fiscale, sono pienamente applicabili nel caso in cui tale misura sia adottata congiuntamente per un totale di ottantacinque infrazioni cumulative.

66. Così, la risposta alla prima questione pregiudiziale dev'essere formulata nel senso che la misura amministrativa dell'apposizione di sigilli e del divieto di accesso a un locale commerciale per un periodo di quattordici giorni preserva il suo carattere repressivo indipendentemente dal fatto che venga disposta a seguito di una sola violazione della legge sull'IVA oppure della commissione, in un determinato arco di tempo, di ottantacinque violazioni di tale legge, considerate nel loro insieme.

V. Conclusione

67. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di rispondere all'Administrativen sad – Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas, Bulgaria) nei seguenti termini:

«L'articolo 325 TFUE, 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:

le considerazioni in base alle quali la Corte ha pronunciato la sentenza del 24 maggio 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), sono applicabili al caso in cui l'autorità tributaria nazionale infligge a un contribuente ottantacinque sanzioni pecuniarie per inadempimenti consecutivi dei propri obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto, oltre a disporre la misura dell'apposizione di sigilli con divieto di accesso al locale commerciale per un periodo di quattordici giorni a titolo di tutte le infrazioni fiscali complessivamente commesse».