Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PRIIT PIKAMÄE
presentate il 9 giugno 2022 [1]

Causa C-203/21

Procedimento penale
a carico di
DELTA STROY 2003

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

«Rinvio pregiudiziale – Cooperazione giudiziaria in materia penale – Decisione quadro 2005/212/GAI – Applicabilità – Irrogazione di una sanzione pecuniaria a una persona giuridica per il mancato pagamento di debiti fiscali – Sanzione a carattere penale – Presunzione di imputazione del reato alla persona giuridica – Presunzione di commissione del reato – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Articoli da 47 a 49 – Principio della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene – Presunzione d'innocenza – Diritti della difesa – Proporzionalità»

1. Rispondendo alla domanda posta in apertura del suo contributo in merito alla possibilità, per le persone giuridiche, di essere titolari di diritti fondamentali, il professor P. Wachsmann ha dato la seguente risposta, tanto semplice quanto lucida: «Perché no, se lo si vuole?» [2]. Dall'esame della giurisprudenza elaborata dai giudici europei dei diritti fondamentali, che siedano a Strasburgo o a Lussemburgo, emerge che tale è stata evidentemente la loro volontà; nel quasi-silenzio dei testi normativi [3], i giudici traggono infatti tutte le conseguenze dalla personalità giuridica riconosciuta ai suddetti soggetti giuridici e, quindi, dalla loro idoneità ad essere titolari di diritti e di obbligazioni [4].

2. Questa constatazione ha importanza essenziale nel quadro delle normative degli Stati membri che riconoscono, in termini generali, il principio della responsabilità penale delle persone giuridiche o che, come nel procedimento principale, consentono al giudice di irrogare a dette persone una sanzione amministrativa a carattere penale fondata su una duplice presunzione, vale

1 Lingua originale: il francese.

2 Wachsmann, P., «Droits fondamentaux et personnes morales», in *Vers la reconnaissance de droits fondamentaux aux États membres de l'Union européenne? Réflexions à partir des notions d'identité et de solidarité*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pagg. da 225 a 235.

3 Il diritto di proprietà delle persone giuridiche è riconosciuto nell'articolo 1 del primo protocollo addizionale alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950 (in prosieguo: la «CEDU»), ai sensi del quale «[o]gni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni». Quanto alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), solo gli articoli da 42 a 44 fanno espressamente riferimento alle persone giuridiche conferendo loro diritti, vale a dire il diritto d'accesso ai documenti, il diritto di adire il Mediatore e il diritto di presentare una petizione al Parlamento europeo.

4 A titolo di sentenze fondamentali, per quanto riguarda la Corte, v. sentenze del 17 dicembre 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114), e del 14 maggio 1974, Nold/Commissione (4/73, EU:C:1974:51).

a dire una presunzione di imputazione a una società di una presunta infrazione penale commessa dal suo rappresentante. Con la presente causa s'intende indurre la Corte a interrogarsi sulla compatibilità di una disciplina siffatta con i principi della tutela giurisdizionale effettiva, della presunzione d'innocenza e della personalità delle pene, sanciti, rispettivamente, dagli articoli da 47 a 49 della Carta.

I. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

3. Nell'ambito della presente causa assumono rilievo gli articoli da 47 a 49 della Carta.

B. Diritto bulgaro

4. L'articolo 83 dello Zakon za administrativnite narushenya i nakazanya (legge sugli illeciti amministrativi e sulle sanzioni, pubblicata nel DV n. 92 del 28 novembre 1969), nella versione del 14 febbraio 2020, applicabile al procedimento principale (in prosieguo: lo «ZANN»), rientrante nel capo 4 di detta legge, così dispone:

«Capo 4

Sanzioni amministrative a carattere penale a carico di persone giuridiche e di imprenditori individuali

Articolo 83. (1) (...) Nei casi previsti dalle leggi, dai decreti, dai provvedimenti del Consiglio dei Ministri o dalle delibere municipali pertinenti, alle persone giuridiche e agli imprenditori individuali può essere irrogata una sanzione pecuniaria per mancata ottemperanza, nell'esercizio della loro attività, agli obblighi ad essi incombenti verso lo Stato o verso la municipalità.

(...)

Articolo 83a. (...) (1) Ogni persona giuridica che si sia arricchita o possa arricchirsi a seguito di un reato ai sensi degli articoli 255 (...) del codice penale o di qualsiasi reato commesso, per conto o su iniziativa di un'organizzazione criminale, da:

1. una persona autorizzata a contrarre obbligazioni per la persona giuridica;

2. una persona dotata di poteri di rappresentanza della persona giuridica;

3. una persona eletta in seno a un organo di controllo o di sorveglianza della persona giuridica, o

4. (...) un lavoratore o un dipendente cui la persona giuridica ha attribuito un compito particolare, quando il reato è stato commesso nell'espletamento o in occasione di detto compito, è punita con una sanzione pecuniaria pari almeno al valore del vantaggio ottenuto fino a un massimo di BGN 1 000 000, ove questo assuma la forma di un vantaggio patrimoniale (...).

(...)

(4) (...) La sanzione pecuniaria è inflitta a prescindere dall'effettiva insorgenza di una responsabilità penale in capo alle persone coinvolte nel reato di cui al paragrafo 1.

(5) (...) Il profitto diretto o indiretto che la persona giuridica ha tratto dal reato di cui al paragrafo 1 è confiscato a favore dello Stato, a meno che non sia soggetto a rimborso o restituzione o confisca in forza del codice penale. Ove i beni o gli elementi patrimoniali oggetto del reato non siano più reperibili o siano stati alienati, deve essere versato un importo corrispondente al loro valore in leva (BGN).

(...)

Articolo 83b. (...) Il procedimento di cui all'articolo 83a è avviato su proposta motivata del procuratore competente per l'esame del caso o del fascicolo relativo al reato di cui trattasi dinanzi all'Okrazhen sad (Tribunale regionale, Bulgaria) del luogo in cui ha sede la persona giuridica e, nelle ipotesi di cui all'articolo 83a, paragrafo 2, dinanzi al Sofiyski gradski sad (Tribunale di Sofia, Bulgaria):

1. (...) a seguito del deposito dinanzi al tribunale dell'atto di imputazione, dell'ordinanza con cui sono proposti l'esonero dell'autore del reato da responsabilità penale e l'inflizione a suo carico di una sanzione amministrativa, o dell'accordo di patteggiamento della pena;

(...)

(2) La proposta deve:

1. contenere una descrizione del reato commesso, indicare il contesto della sua commissione e mettere in luce l'esistenza di un nesso diretto tra il reato e il vantaggio per la persona giuridica;

2. indicare la natura e il valore del vantaggio;

(...)

5. indicare i dati personali delle persone accusate del reato o condannate per esso;

6. contenere un elenco dei documenti scritti che ricostruiscono le circostanze di cui ai punti 1 e 2, oppure copie certificate di detti documenti;

7. contenere un elenco delle persone da citare;

(...)

Articolo 83d. (...)

(...)

(2) Il tribunale, in composizione monocratica, esamina la proposta in occasione di un'udienza pubblica cui partecipa il pubblico ministero e alla quale è citata la persona giuridica.

(3) La mancata comparizione della persona giuridica regolarmente citata non osta all'esame del caso da parte del tribunale.

(4) Il tribunale acquisisce gli elementi di prova d'ufficio e su istanza delle parti.

(5) Il tribunale esamina il caso e, sulla base degli elementi di prova acquisiti, stabilisce:

1. se la persona giuridica di cui trattasi abbia ottenuto un vantaggio illecito;

2. se esista un legame tra l'autore del reato e la persona giuridica;

3. se esista un nesso tra il reato e il vantaggio ottenuto dalla persona giuridica;

4. quali siano la natura e il valore del vantaggio e se si tratti di un vantaggio patrimoniale.

(6) Il tribunale si pronuncia mediante decisione con la quale:

1. infligge una sanzione pecuniaria; [oppure]

2. nega l'inflizione di una sanzione pecuniaria.

(...)

Articolo 83e. (...) (1) La decisione dell'Okrazhen sad (Tribunal regionale) ai sensi dell'articolo 83d, paragrafo 6, può essere impugnata mediante ricorso [della persona sanzionata] o mediante reclamo («protest») [del pubblico ministero] dinanzi all'Apelativen sad (Corte d'appello, Bulgaria), nel termine di 14 giorni a decorrere dalla sua notifica alle parti.

(...)

Articolo 83f. (...) (1) Il procedimento con cui l'Okrazhen sad (Tribunale regionale) o l'Apelativen sad (Corte d'appello) hanno pronunciato una decisione definitiva può essere riaperto se:

1. con sentenza o decisione avente autorità di giudicato viene accertato che talune delle prove scritte sulla cui base la decisione era stata adottata sono false o contengono informazioni errate;

2. con sentenza o decisione avente autorità di giudicato viene accertato che il tribunale, il pubblico ministero, una delle parti o una parte intervenuta nel procedimento ha commesso un reato nel quadro della sua partecipazione al procedimento;

3. successivamente all'entrata in vigore della decisione con cui è stata comminata una sanzione pecuniaria alla persona giuridica, la persona indicata all'articolo 83a, paragrafo 1, punti da 1 a 4, è stata assolta con decisione giurisdizionale passata in giudicato o il pubblico ministero ha archiviato il procedimento preliminare sospeso nei casi di cui all'articolo 24, paragrafo 1, punto 1, del codice di procedura penale;

4. successivamente all'entrata in vigore della decisione emergono circostanze o prove di cui la parte e il tribunale erano all'oscuro e che rivestono un'importanza significativa ai fini della causa;

5. una decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo [(in prosieguo: la «Corte EDU»)] ha accertato una violazione della [CEDU] che riveste un'importanza significativa ai fini della causa;

6. nel corso del procedimento è stata commessa una violazione sostanziale delle regole processuali.

(2) L'istanza di riapertura può essere presentata nel termine di sei mesi dal momento in cui si è avuta conoscenza della circostanza che giustifica tale provvedimento e, nei casi di cui al paragrafo 1, punto 6, dall'entrata in vigore della decisione dell'Okrazhen sad (Tribunale regionale) o dell'Apelativen sad (Corte d'appello).

(3) Salvo diversa decisione del tribunale, l'istanza di riapertura non sospende l'esecuzione della decisione entrata in vigore.

(4) Possono proporre istanza di riapertura del procedimento:

1. il procuratore presso la procura regionale;

2. la persona giuridica cui è stata irrogata la sanzione pecuniaria.

(...)

(7) Il caso è esaminato in udienza pubblica con la partecipazione del pubblico ministero. Anche la persona giuridica è citata all'udienza.

(8) Qualora reputi l'istanza fondata, l'Apelativen sad (Corte d'appello) annulla la decisione e rinvia il caso affinché sia fatto oggetto di nuovo esame, indicando l'atto processuale a partire dal quale occorre riprendere l'esame.

Articolo 83g. Gli aspetti non disciplinati negli articoli 83b e da 83d a 83f sono regolati dalle disposizioni del codice di procedura penale».

5. L'articolo 255, paragrafo 1, del Nakazatelen kodeks (codice penale bulgaro; in prosieguo: il «codice penale») così dispone:

«(1) Chiunque si sottragga all'accertamento o al pagamento di debiti fiscali di importi elevati:

(...)

2. fornendo informazioni non veritiere oppure occultando la verità nella dichiarazione presentata;

3. omettendo di emettere una fattura o altro documento contabile;

(...)

è punito con la pena della detenzione da uno a sei anni e con un'ammenda sino a BGN 2 000».

II. Procedimento principale e questioni pregiudiziali

6. ZK gestisce e rappresenta la società Delta Stroy 2003 EOOD (in prosieguo: la «Delta Stroy») con sede a Burgas (Bulgaria). Il 5 agosto 2019, ZK è stata accusata di aver eluso, in tale veste e sotto forma di reato continuato, l'accertamento e il pagamento di debiti fiscali per importi pari in

totale a BGN 11 388,98 (circa EUR 5 808,38) corrispondenti all'IVA dovuta ai sensi della legge bulgara sull'IVA per i tre periodi fiscali di marzo, aprile e luglio 2009. Si tratta di un reato previsto all'articolo 255, paragrafo 1, punti 2 e 3, del codice penale. Il procedimento penale a carico di ZK pende in primo grado dinanzi all'Okrazhen sad – Burgas (Tribunale regionale di Burgas, Bulgaria), il giudice del rinvio.

7. Il 9 dicembre 2020, nell'ambito di un separato procedimento, il procuratore ha proposto dinanzi alla medesima autorità giurisdizionale che sia comminata una sanzione pecuniaria alla Delta Stroy sulla base degli articoli 83a e seguenti dello ZANN, avendo detta società beneficiato di un vantaggio patrimoniale derivante dal reato di cui all'articolo 255, paragrafo 1, punti 1 e 2, del codice penale, commesso da ZK. Veniva allegato, a tal riguardo, l'atto di imputazione a carico di quest'ultima.

8. Il giudice del rinvio nutre dubbi quanto alla conformità del procedimento di cui agli articoli 83a e seguenti dello ZANN, che gli consente di irrogare una sanzione pecuniaria a una persona giuridica in ragione di un reato oggetto di un procedimento penale parallelo non ancora concluso in via definitiva e diretto a carico della persona fisica sua rappresentante, con la decisione quadro 2005/212/GAI[5] e con il principio della legalità dei reati e delle pene sancito dall'articolo 49 della Carta, articolo questo interpretato alla luce della giurisprudenza della Corte EDU relativa all'articolo 7 della CEDU.

9. In primo luogo, detto giudice ritiene che irrogare a una persona giuridica, in ragione della commissione di un reato, una sanzione pecuniaria corrispondente al vantaggio che detta persona ha tratto o potrebbe trarre dal reato di cui trattasi equivale a una confisca totale o parziale dei proventi del reato ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della decisione quadro 2005/212. Il procedimento principale verterebbe infatti sull'imposizione di una pena denominata «sanzione pecuniaria» a carico di una persona giuridica in ragione di uno specifico reato commesso dal suo rappresentante. Inoltre, considerato che si tratta di una privazione definitiva (confisca) del bene disposta da un giudice penale in relazione al reato commesso e che l'articolo 83g della legge sugli illeciti amministrativi e sulle sanzioni rinvia al codice di procedura penale, detto procedimento presenterebbe tutte le caratteristiche di un procedimento «penale» e non di un procedimento «civile».

10. In secondo luogo, il giudice del rinvio ricorda che l'articolo 49 della Carta sancisce il principio di legalità dei reati e delle pene, il quale implica un divieto di infliggere una sanzione prima dell'accertamento della commissione del reato. Orbene, esso osserva che la questione preliminare relativa all'intervenuta commissione del reato non rientra nell'elenco di tutti gli elementi che il giudice penale è chiamato a esaminare in forza dell'articolo 83d, paragrafo 5, dello ZANN. Il procedimento di cui trattasi prevedrebbe, in pratica, la possibilità di infliggere a una società una sanzione fondata unicamente sugli elementi dell'accusa formulata per un determinato reato commesso dalla persona che gestisce e rappresenta detta società e la cui commissione non è stata accertata con decisione passata in giudicato, come richiesto invece in vigenza della normativa previgente.

[5] Decisione quadro del Consiglio, del 24 febbraio 2005, relativa alla confisca di beni, strumenti e proventi di reato (GU 2005, L 68, pag. 49).

11. In terzo luogo, il giudice del rinvio spiega che la questione sollevata nell'ambito della presente causa riveste una grande importanza nel contesto della decisione quadro 2006/783/GAI[6], poiché la normativa nazionale consente di comminare una sanzione pecuniaria a una persona giuridica che non ha la propria sede nel territorio della Repubblica di Bulgaria.

12. Alla luce di quanto precede, l'Okrazhen sad – Burgas (Tribunale regionale di Burgas) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 4 e 5 della decisione quadro [2005/212] e l'articolo 49 della [Carta] debbano essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa di uno Stato membro in base alla quale, in un procedimento come quello principale, il giudice nazionale può infliggere una sanzione a carico di una persona giuridica per un determinato reato la cui commissione non è stata ancora accertata perché oggetto di un procedimento penale parallelo non ancora concluso in via definitiva.

2) Se gli articoli 4 e 5 della decisione quadro [2005/212] e l'articolo 49 della [Carta] debbano essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa di uno Stato membro in base alla quale, in un procedimento come quello principale, il giudice nazionale può infliggere una sanzione a carico di una persona giuridica fissando l'importo di tale sanzione nell'importo del profitto che sarebbe stato ottenuto mediante un determinato reato la cui commissione non è stata ancora accertata perché oggetto di un procedimento penale parallelo non ancora concluso in via definitiva».

III. Procedimento dinanzi alla Corte

13. La Commissione europea ha presentato osservazioni scritte.

IV. Analisi

A. Sul contesto normativo

14. Il giudice del rinvio ha sottoposto le questioni pregiudiziali, che vertono sull'interpretazione degli articoli 4 e 5 della decisione quadro 2005/212, relativi ai mezzi giuridici di tutela e al rispetto dei diritti fondamentali delle persone interessate, muovendo dalla premessa che l'atto di cui trattasi sia applicabile alla controversia principale, circostanza questa contestata dalla Commissione. Posto che l'applicabilità delle disposizioni della decisione quadro 2005/212 comporta talune difficoltà, occorre verificare se una situazione come quella descritta nella decisione di rinvio rientri nell'ambito di applicazione della suddetta decisione[7].

[6] Decisione quadro del Consiglio, del 6 ottobre 2006, relativa all'applicazione del principio del reciproco riconoscimento delle decisioni di confisca (GU 2006, L 328, pag. 59).

[7] V., in tal senso, sentenze del 18 dicembre 2014, McCarthy e a. (C-202/13, EU:C:2014:2450, punto 30); del 25 luglio 2018, Alheto (C-585/16, EU:C:2018:584, punto 67), e del 12 marzo 2020, VW (Diritto di avvalersi di un difensore in caso di mancata comparizione) (C-659/18, EU:C:2020:201, punti 22 e 23).

1. Sull'applicabilità della decisione quadro 2005/212

15. Occorre anzitutto sottolineare che la direttiva 2014/42/UE [8] ha parzialmente sostituito la decisione quadro 2005/212, concernente, al pari di tale direttiva, la confisca di strumenti e proventi di reato. Infatti, conformemente al considerando 9 della suddetta direttiva, quest'ultima è volta, segnatamente, a modificare e ad ampliare le disposizioni di tale decisione quadro. Più precisamente, dall'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2014/42 risulta che quest'ultima ha sostituito unicamente i primi quattro trattini dell'articolo 1 e l'articolo 3 della decisione quadro 2005/212 per gli Stati membri che tale direttiva vincola, con la conseguenza che gli articoli 2, 4 e 5 di tale decisione quadro sono stati mantenuti in vigore dopo l'adozione di detta direttiva [9].

16. La decisione quadro 2005/212 prevede, al suo articolo 2, paragrafo 1, che «[c]iascuno Stato membro adotta le misure necessarie per poter procedere alla confisca totale o parziale di strumenti o proventi di reati punibili con una pena privativa della libertà superiore ad un anno o di beni il cui valore corrisponda a tali proventi». Nel caso di specie, il reato consistente nel sottrarsi all'accertamento o al pagamento di debiti fiscali, oggetto del procedimento principale, può essere sanzionato con la pena della detenzione da uno a sei anni e con un'ammenda, ai sensi dell'articolo 255, paragrafo 1, del codice penale.

17. Per quanto concerne la nozione di «confisca», come emerge dal paragrafo 15 delle presenti conclusioni, occorre fare riferimento al testo dell'articolo 2, punto 4, della direttiva 2014/42 e ciò benché quest'ultimo non sia applicabile ratione materiae nell'ambito della presente causa in forza del suo articolo 3 contenente l'elenco dei reati interessati. Detta nozione di «confisca» è intesa come la «privazione definitiva di un bene ordinata da un'autorità giudiziaria in relazione a un reato», vale a dire lo spossessamento definitivo del diritto di proprietà su quest'ultimo [10].

18. Inoltre, a norma dell'articolo 2, punti 1 e 2, della direttiva 2014/42, un «provento» corrisponde a ogni vantaggio economico derivato, direttamente o indirettamente, da reati e può consistere in qualsiasi tipo di bene, materiale o immateriale, mobile o immobile, nonché in atti giuridici o documenti che attestano un titolo o un diritto su tale bene. Una somma di denaro può sì, evidentemente, essere oggetto di confisca, ma a condizione che possa essere considerata come frutto del reato per il quale il suo autore è stato condannato.

19. Benché le nozioni di «confisca» e di «sanzione pecuniaria» abbiano una comune origine nella commissione di un reato, la seconda misura si distingue dalla prima in quanto non ha ad oggetto la neutralizzazione del provento da reato. La sanzione pecuniaria ha una funzione punitiva e preventiva e può essere inflitta a prescindere dall'esistenza di un qualsivoglia vantaggio legato al reato, in aggiunta alla confisca di quest'ultimo e per un importo che può essere minore, uguale o superiore ad esso.

20. Osservo, a tal riguardo, che il diritto dell'Unione distingue chiaramente tra la nozione di «confisca» e quella di «sanzione pecuniaria». Come si evince in particolare dai suoi articoli 1 e 6, nonché dai considerando 1 e 2, la decisione quadro 2005/214/GAI [11] intende istituire un meccanismo efficace di riconoscimento e di esecuzione transfrontaliero delle decisioni definitive

[8] Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 aprile 2014, relativa al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea (GU 2014, L 127, pag. 39).

[9] Sentenza del 14 gennaio 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo e Apelativna prokuratura – Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, punto 37).

[10] Sentenza del 14 gennaio 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo e Apelativna prokuratura – Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, punti da 35 a 45 e 55).

[11] Decisione quadro del Consiglio, del 24 febbraio 2005, relativa all'applicazione del principio del reciproco riconoscimento alle sanzioni pecuniarie (GU 2005, L 76, pag. 16).

che infliggono una sanzione pecuniaria a una persona fisica o giuridica a seguito del compimento di uno dei reati elencati all'articolo 5 della medesima decisione [12]. L'articolo 1, lettera b), i), della medesima decisione quadro definisce la nozione di «sanzione pecuniaria» come l'obbligo di pagare una somma di denaro in seguito a condanna per illecito, imposta in una decisione in materia penale, e precisa che essa non include, segnatamente, gli ordini di confisca degli strumenti o dei proventi di reato.

21. Per quanto attiene alla normativa nazionale oggetto del procedimento principale, si deve osservare che essa opera una distinzione analoga poiché contiene, oltre a disposizioni concernenti la sanzione pecuniaria, un articolo specifico concernente la privazione del vantaggio illecito. L'articolo 83a, paragrafo 5, dello ZANN prevede così che il profitto diretto o indiretto che la persona giuridica ha tratto dal reato di cui al paragrafo 1 sia confiscato a favore dello Stato, a meno che non sia soggetto a rimborso o restituzione o confisca in forza del codice penale. Orbene, è pacifico che la proposta del pubblico ministero ha ad oggetto unicamente la pronuncia di una sanzione pecuniaria, come prevista all'articolo 83a, paragrafi da 1 a 4, di detta legge [13].

22. Inoltre, in base alle indicazioni fornite dallo stesso giudice del rinvio, la normativa nazionale consente l'inflizione della sanzione pecuniaria anche in caso di mancato effettivo ottenimento di un vantaggio o, ancora, quando il vantaggio non ha carattere patrimoniale, e il procedimento di cui agli articoli 83a e seguenti dello ZANN non si concentra esclusivamente sui beni acquisiti illegalmente [14]. Dall'articolo 83a, paragrafo 1, della succitata legge emerge che la potenziale sanzione pecuniaria può superare il valore del vantaggio ottenuto per arrivare sino a un importo massimo di BGN 1 000 000 (circa EUR 510 000), corrispondente, nel caso di specie, alla proposta del procuratore, mentre il vantaggio illecito è valutato in BGN 11 388,98.

23. Date le circostanze, il fatto che la sanzione pecuniaria possa coincidere con il vantaggio che la persona giuridica ha tratto o potrebbe trarre dal reato di cui trattasi non consente, da solo, di considerare tale misura come una confisca totale o parziale dei proventi da reato ai sensi della decisione quadro 2005/212 e della direttiva 2014/42. Ritengo pertanto che la decisione quadro 2005/212 non trovi applicazione nella controversia principale, il che esclude ogni rilevanza, nella specie, della decisione quadro 2006/783 richiamata dal giudice del rinvio. Occorre invece esaminare l'applicabilità dell'articolo 49 della Carta, anch'esso citato nelle due questioni pregiudiziali.

2. Sull'applicabilità della Carta

24. Occorre ricordare che l'ambito di applicazione della Carta, per quanto riguarda l'operato degli Stati membri, è definito all'articolo 51, paragrafo 1, della medesima, ai sensi del quale le disposizioni della Carta si applicano agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione [15].

[12] Sentenza del 14 novembre 2013, Baláž (C-60/12, EU:C:2013:733, punto 27).

[13] Si segnala ancora che, conformemente all'articolo 83d, paragrafo 7, dello ZANN, la decisione del giudice contiene «l'ammontare della sanzione pecuniaria irrogata» (punto 3) e «la descrizione del bene eventualmente confiscato a favore dello Stato» (punto 4).

[14] V. punto 6 della domanda di pronuncia pregiudiziale.

[15] Sentenza del 14 gennaio 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo e Apelativna prokuratura – Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, punto 30).

25. Secondo una giurisprudenza consolidata, le sanzioni amministrative inflitte dalle autorità tributarie nazionali e i procedimenti penali avviati per reati in materia di IVA costituiscono un'attuazione degli articoli 2 e 273 della direttiva 2006/112/CE [16] e dell'articolo 325 TFUE e, quindi, del diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta [17]. Nella specie, posto che la sanzione pecuniaria che può potenzialmente essere inflitta alla società Delta Stroy in forza dell'articolo 83a dello ZANN è legata alla violazione da parte della sua gerente e rappresentante dei suoi obblighi dichiarativi in materia di IVA – violazione alla base dei procedimenti penali avviati a suo carico –, le disposizioni della Carta trovano applicazione in linea con tale giurisprudenza.

26. Considerato che l'articolo 49 della Carta sancisce il principio della legalità dei reati e delle pene, resta da stabilire se il regime sanzionatorio oggetto del procedimento principale abbia natura penale. A tal riguardo, va rammentato che, secondo la giurisprudenza della Corte, tre criteri sono pertinenti. Il primo consiste nella qualificazione giuridica del reato nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere. Benché spetti al giudice del rinvio valutare, alla luce dei suddetti criteri, se le sanzioni previste dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale abbiano natura penale ai sensi dell'articolo 49 della Carta, la Corte, pronunciandosi sul rinvio pregiudiziale, può tuttavia fornire precisazioni tese a guidare detto giudice nella sua valutazione [18].

27. A questo proposito, è pacifico che la sanzione pecuniaria di cui trattasi è collegata a un reato previsto e sanzionato dall'articolo 255 del codice penale, in forza del quale la rappresentante della società Delta Stroy è sottoposta a procedimenti penali; detta sanzione è inoltre definita negli articoli 83a e seguenti dello ZANN, disposizioni queste rientranti nel capo 4 dal titolo «Sanzioni amministrative a carattere penale a carico di persone giuridiche e di imprenditori individuali». La sanzione è pronunciata da un giudice penale al termine di un procedimento disciplinato dall'articolo 83b e dagli articoli da 83d a 83f dello ZANN, fermo restando che il successivo articolo 83g prevede, per le questioni non regolate dalle disposizioni di cui trattasi, l'applicazione del codice di procedura penale.

28. In base alle informazioni fornite dal giudice del rinvio, la sanzione pecuniaria mira a punire il reato e a prevenirne la commissione e non a risarcire il danno da esso causato, circostanza questa indicativa di una finalità repressiva tipica di una sanzione penale ai sensi dell'articolo 49 della Carta [19]. Quanto alla severità della sanzione di cui trattasi, come precisato, il suo importo massimo è fissato in BGN 1 000 000 (circa EUR 510 000), il che conferma l'analisi secondo cui si tratterebbe di una sanzione di natura penale ai sensi dell'articolo 49 della Carta [20].

29. Il regime sanzionatorio previsto dalla normativa nazionale oggetto del procedimento principale riveste pertanto, a mio avviso, carattere penale e può quindi essere valutato alla luce dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta e, segnatamente, del principio di legalità dei reati e delle pene sancito dall'articolo 49 della stessa.

[16] Direttiva 2006 Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

[17] Sentenze del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punti da 24 a 28), e del 20 marzo 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punti da 8 a 21).

[18] Sentenza del 6 ottobre 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, punti [91] e 92).

[19] V., in tal senso, sentenza del 20 marzo 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punto 31).

[20] V., per analogia, sentenza del 6 ottobre 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, punti 94 e 95).

B. Sulla prima questione pregiudiziale

30. Occorre ricordare che, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita all'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte. La Corte ha difatti il compito di interpretare tutte le norme del diritto dell'Unione che possano essere utili ai giudici nazionali al fine di dirimere le controversie di cui sono investiti, anche qualora tali norme non siano espressamente indicate nelle questioni ad essa sottoposte da detti giudici [21].

31. Ciò premesso, per fornire al giudice del rinvio una risposta utile, occorre ritenere, in linea con la giurisprudenza succitata, che con la sua prima questione esso chieda, sostanzialmente, se gli articoli 47, 48 e 49 della Carta debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che consente al giudice di irrogare a una persona giuridica una sanzione pecuniaria per un'infrazione penale commessa dalla persona fisica che la rappresenta, ancor prima che sia intervenuta una condanna penale definitiva di quest'ultima e fatta salva la possibilità per la persona giuridica di proporre, una volta sanzionata, un ricorso qualora il pubblico ministero archivi le azioni avviate a carico di detta persona fisica o qualora quest'ultima sia assolta mediante decisione passata in giudicato.

32. Inoltre, sebbene la CEDU non costituisca, fintanto che l'Unione non vi avrà aderito, uno strumento giuridico formalmente integrato nell'ordinamento giuridico dell'Unione, occorre però ricordare che, come confermato dall'articolo 6, paragrafo 3, TUE, i diritti fondamentali da essa riconosciuti fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali. L'articolo 52, paragrafo 3, della Carta, il quale stabilisce che i diritti riconosciuti da quest'ultima corrispondenti a diritti garantiti dalla CEDU hanno un significato e una portata identici a quelli attribuiti a tali diritti dalla suddetta convenzione, mira a garantire la necessaria coerenza tra questi rispettivi diritti senza pregiudicare l'autonomia del diritto dell'Unione e della Corte [22].

33. Dalle spiegazioni relative alla Carta, le quali, conformemente all'articolo 6, paragrafo 1, terzo comma, TUE e all'articolo 52, paragrafo 7, della Carta, debbono essere prese in considerazione per l'interpretazione della stessa, risulta che i suoi articoli 47 e 48 garantiscono, nel diritto dell'Unione, la tutela conferita dagli articoli 6 e 13 della CEDU [23]. Per quanto concerne l'articolo 49 della Carta, esso corrisponde all'articolo 7 della CEDU.

1. Sulle garanzie fondamentali riconosciute alle persone giuridiche

34. Come osservato, il principio del riconoscimento di diritti fondamentali alle persone giuridiche è ormai acquisito [24] in linea con una costruzione giurisprudenziale che, inizialmente, ha trovato terreno di espressione fertile nel settore economico e, più in particolare, in quello della

[21] Sentenza dell'8 maggio 2019, PI (C-230/18, EU:C:2019:383, punto 42). Le questioni sollevate riguardano l'articolo 49 della Carta, mentre la domanda di pronuncia pregiudiziale si riferisce altresì ai diritti garantiti dall'articolo 6 della CEDU.

[22] Sentenza del 2 febbraio 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84, punto 36).

[23] Sentenza del 13 settembre 2018, UBS Europe e a. (C-358/16, EU:C:2018:715, punto 50).

[24] È certamente evidente che la diversa natura delle persone fisiche e delle persone giuridiche esclude l'esercizio di determinati diritti fondamentali che presuppongono una personificazione (ad esempio, il divieto di tortura e di pene o trattamenti disumani e degradanti). Più complessa è, per contro, la questione dei confini entro cui si estende il godimento dei diversi diritti riconosciuti a favore delle persone giuridiche. Dalla giurisprudenza della Corte emerge un trattamento talvolta differenziato con una minore intensità della protezione accordata a queste persone, segnatamente, con riferimento al diritto al silenzio [sentenza del 2 febbraio 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84)] e alla protezione dei dati personali [sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 79 e giurisprudenza citata)].

concorrenza, posto che gli effetti della relativa normativa riguardano in prima battuta le società commerciali. Nel quadro del contenzioso concernente la repressione delle violazioni del diritto della concorrenza, che non rientra stricto sensu nella materia penale, la Corte ha applicato taluni principi essenziali del diritto penale e talune garanzie fondamentali sancite all'articolo 6 della CEDU [25] a vantaggio delle persone giuridiche ricorrenti. Come sottolineato dall'avvocato generale Bot [26], la Corte ha così riconosciuto l'applicabilità del principio della responsabilità personale e il suo corollario, vale a dire il principio della personalità delle pene e delle sanzioni, sui quali si fonda l'imputabilità delle intese illecite [27].

35. Parimenti, la Corte ha dichiarato che il principio della presunzione di innocenza, quale risulta dall'articolo 6, paragrafo 2, della CEDU, fa parte dei diritti fondamentali e, considerata la natura delle infrazioni di cui trattasi nonché la natura e il grado di severità delle sanzioni che vi sono connesse, esso si applica alle procedure relative a violazioni delle norme sulla concorrenza applicabili alle imprese che possono sfociare nella pronuncia di multe o ammende [28]. Ricordo che la presunzione d'innocenza mira a garantire che un soggetto non sia dichiarato colpevole, né trattato come tale, prima che la sua colpevolezza sia stata accertata da un giudice [29].

36. La Corte ha altresì dato applicazione a tale principio, sancito all'articolo 48, paragrafo 1, della Carta [30], nel quadro della determinazione degli elementi oggettivi costitutivi di un reato previsto dal diritto dell'Unione, nella specie gli abusi di informazioni privilegiate, che può portare all'inflizione di sanzioni amministrative aventi carattere penale [31]. Ed è sempre di detto stesso principio, unitamente a quello della personalità delle pene, che la Corte garantisce il rispetto [32] nel contesto dell'imputazione alla società madre dell'infrazione alle regole della concorrenza commessa dalla sua controllata, imputazione questa fondata sulla nozione di «unità economica» e sulla presunzione dell'esercizio effettivo da parte della prima di un'influenza determinante sulla politica commerciale della seconda in ragione dei rapporti di partecipazione che le legano [33].

37. Per quanto concerne, nello specifico, il ricorso a un meccanismo di presunzione e a completamento di quanto indicato dalla giurisprudenza della Corte EDU [34], la Corte ha osservato che, se è vero che ogni ordinamento giuridico contempla presunzioni di fatto o di diritto, l'articolo 48 della Carta obbliga tuttavia gli Stati membri a non oltrepassare, in materia penale,

[25] Nel quadro di una consolidata giurisprudenza, è stato sottolineato che i diritti fondamentali costituiscono parte integrante dei principi generali del diritto di cui la Corte garantisce l'osservanza e che, a tal fine, quest'ultima s'ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali in materia di tutela dei diritti dell'uomo cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito, fermo restando che la CEDU assume a tale proposito un significato particolare [v., in particolare, sentenza del 21 settembre 1989, Hoechst/Commissione (46/87 e 227/88, EU:C:1989:337, punto 13)].

[26] V. conclusioni dell'avvocato generale Bot nella causa ThyssenKrupp Nirosta/Commissione (C-352/09 P, EU:C:2010:635, paragrafi 51 e 161).

[27] V., segnatamente, sentenze dell'8 luglio 1999, Commissione/Anic Partecipazioni (C-49/92 P, EU:C:1999:356, punto 78), e del 10 settembre 2009, Akzo Nobel e a./Commissione (C-97/08 P, EU:C:2009:536, punti 56 e 77).

[28] V., in tal senso, sentenza dell'8 luglio 1999, Hüls/Commissione (C-199/92 P, EU:C:1999:358, punti 149 e 150).

[29] Sentenza del 16 luglio 2009, Rubach (C-344/08, EU:C:2009:482, punto 31 e giurisprudenza citata).

[30] Sentenza del 22 novembre 2012, E.ON Energie/Commissione (C-89/11 P, EU:C:2012:738, punto 72).

[31] V., in tal senso, sentenze del 23 dicembre 2009, Spector Photo Group e Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, punti 42 e 44), e del 9 settembre 2021, Adler Real Estate e a. (C-546/18, EU:C:2021:711, punto 46).

[32] In contrapposizione a questa giurisprudenza, si sottolineerà la pusillanimità del legislatore europeo che ha escluso le persone giuridiche dall'ambito di applicazione della direttiva (UE) 2016/343 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 marzo 2016, sul rafforzamento di alcuni aspetti della presunzione di innocenza e del diritto di presenziare al processo nei procedimenti penali (GU 2016, L 65, pag. 1), ritenendo – secondo quanto indicato nei considerando 14 e 15 di detto atto normativo – che fosse prematuro legiferare a livello di Unione sulla presunzione di innocenza delle persone giuridiche, la quale dovrebbe essere protetta dalle garanzie normative e dalla giurisprudenza esistenti, la cui evoluzione dovrebbe consentire di stabilire l'eventuale opportunità di un intervento dell'Unione.

[33] V., segnatamente e di recente, sentenze del 28 ottobre 2020, Pirelli & C./Commissione (C-611/18 P, non pubblicata, EU:C:2020:868, punti da 65 a 71), e del 15 aprile 2021, Italmobiliare e a./Commissione (C-694/19 P, non pubblicata, EU:C:2021:286, punti da 52 a 59).

[34] V., ad esempio, Corte EDU, 23 luglio 2002, Janosevic c. Svezia, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 101 e giurisprudenza citata.

una determinata soglia. Più concretamente, il principio della presunzione di innocenza sancito da tale disposizione impone agli Stati membri di contenere le presunzioni di fatto o di diritto contemplate dalle leggi penali entro limiti ragionevoli, tenendo conto dell'importanza degli interessi in gioco e rispettando i diritti della difesa [35].

38. Va sottolineato che i diritti della difesa rientrano tra i diversi elementi che costituiscono il principio della tutela giurisdizionale effettiva, sancito all'articolo 47 della Carta [36]. Quest'ultimo dispone, al suo primo comma, che ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo, alle condizioni previste in tale articolo. A questo diritto corrisponde l'obbligo imposto agli Stati membri dall'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE di stabilire i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione [37]. Dopo aver osservato che il diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, sancito dall'articolo 47 della Carta, è enunciato nel titolo VI di quest'ultima, concernente la giustizia, nel quale sono consacrati altri principi processuali che trovano indistintamente applicazione alle persone fisiche e a quelle giuridiche [38], la Corte ha dichiarato che il principio della tutela giurisdizionale effettiva deve essere interpretato nel senso che non è escluso che possano invocarlo le persone giuridiche, potendo queste ultime, a determinate condizioni, ottenere la concessione del gratuito patrocinio [39].

39. In conclusione, ritengo che, nella misura in cui, come nel caso di specie, la sanzione pecuniaria che può essere potenzialmente inflitta a una persona giuridica concerne un'infrazione penale e presenta un carattere penale, il procedimento relativo a detta sanzione rientra nel campo di applicazione degli articoli 6 e 7 della CEDU e detta persona ha così diritto di far valere i diritti fondamentali sanciti agli articoli da 47 a 49 della Carta, dovendo le autorità degli Stati membri garantirne, di conseguenza, il rispetto [40].

40. È alla luce delle considerazioni che precedono che occorre esaminare la compatibilità della normativa nazionale oggetto del procedimento principale.

2. Sulla compatibilità della normativa nazionale di cui trattasi alla luce del ricorso a un duplice meccanismo di presunzione

a) Osservazioni preliminari

41. Nella domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio manifesta dubbi in merito alla compatibilità con il diritto dell'Unione della normativa nazionale richiamandosi alla sentenza G.I.E.M. s.r.l. e a. c. Italia [41], in cui la Corte EDU ha dichiarato che l'articolo 7 della CEDU osta

[35] Sentenze del 23 dicembre 2009, Spector Photo Group e Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, punto 43), e del 9 settembre 2021, Adler Real Estate e a. (C-546/18, EU:C:2021:711, punto 47).

[36] Sentenza del 6 novembre 2012, Otis e a. (C-199/11, EU:C:2012:684, punto 48), nella quale la Corte cita anche il diritto di accesso alla giustizia. Ricordo che è l'articolo 48, paragrafo 2, della Carta a stabilire che il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato.

[37] Sentenza del 6 ottobre 2020, État luxembourgeois (Diritto di ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 47).

[38] Questa conclusione risulta evidentemente fondata sulla presa in considerazione di una nozione funzionale e oggettiva di «singolo», quale attore nel quadro di un procedimento dinanzi a un'autorità giurisdizionale, svincolata da ogni distinzione tra persone fisiche e giuridiche.

[39] Sentenza del 22 dicembre 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punti 40 e 59).

[40] V., in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2021, Prokuratura Rejonowa Łódź-Bałuty (C-338/20, EU:C:2021:805, punti 29 e 30), tenendo presente che i «destinatari» delle decisioni che reprimono le contravvenzioni stradali, oggetto di detta sentenza, possono essere sia persone fisiche che giuridiche.

[41] Corte EDU, 28 giugno 2018, G.I.E.M. s.r.l. e a. c. Italia, CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 251.

all'inflizione di una sanzione di natura penale senza che sia stata accertata e dichiarata preventivamente la responsabilità penale personale dell'interessato, il che presuppone il riconoscimento da parte del giudice adito del soddisfacimento di tutti gli elementi costitutivi del reato di cui trattasi. In caso contrario, la presunzione di innocenza garantita dall'articolo 6, paragrafo 2, della CEDU sarebbe anch'essa inapplicata.

42. Mi sembra necessario, in primo luogo, sottolineare che il giudice del rinvio non ha inteso correttamente la portata della sentenza succitata. La Corte EDU ha preteso una previa dichiarazione della responsabilità penale della persona sanzionata, nel rispetto delle garanzie previste dall'articolo 7 della CEDU e a conclusione di un procedimento, non necessariamente penale, conforme ai requisiti dell'articolo 6 di detta convenzione. In tale specifico contesto, essa ha ritenuto che, nella causa sottopostale, il riconoscimento da parte dei giudizi nazionali di tutti gli elementi costitutivi del reato di cui trattasi potesse essere considerato, in sostanza, come integrante una siffatta dichiarazione e quindi come una condanna ai sensi dell'articolo 7 della CEDU [42].

43. La Corte EDU ha certamente ricordato il divieto di punire una persona per un reato commesso da un terzo e ciò alla luce dell'articolo 6, paragrafo 2, e dell'articolo 7 della CEDU, che tutelano entrambi il diritto riconosciuto a ciascuna persona a non vedersi inflitta una pena senza che sia stata debitamente accertata la sua responsabilità personale. Nel caso di specie, la Corte EDU ha ritenuto che la misura della confisca applicata alle persone giuridiche, le quali non sono parti del procedimento, non potendo in base al diritto commettere un'infrazione penale, comportasse una violazione del principio secondo cui una persona non può essere sanzionata per un atto che implica la responsabilità penale di un terzo. Oltre al fatto che la valutazione compiuta dalla Corte EDU è evidentemente legata in maniera molto stretta alle circostanze del caso di specie, profondamente diverse da quelle della presente causa, mi sembra importante osservare che il giudice del rinvio ha, altresì e soprattutto, mancato di tener conto del richiamo compiuto dalla Corte EDU in via preliminare al possibile ricorso a presunzioni, anche nell'ambito dell'articolo 7 della CEDU, e quindi a presunzioni di responsabilità [43].

44. Osservo, in secondo luogo, che le competenze del giudice adito sono definite nell'articolo 83d, paragrafo 5, dello ZANN, e consistono, segnatamente, nel verificare se la persona giuridica di cui trattasi abbia ottenuto un vantaggio illecito e se esista un collegamento tra l'autore del reato e la persona giuridica e tra il reato e il vantaggio ottenuto da detta persona giuridica e, infine, nel determinare il valore e la natura patrimoniale del vantaggio illecito. Considerando che non ha alcun potere di verificare la commissione del reato fiscale, oggetto del procedimento penale parallelo avviato a carico di ZK, il giudice del rinvio dà dell'articolo di cui trattasi un'interpretazione restrittiva che non è condivisa dalla Commissione. Quest'ultima sostiene che il riconoscimento dell'esistenza di un vantaggio «illecito» rientra nelle prerogative del giudice e che la caratterizzazione attraverso quest'ultimo aggettivo autorizza per forza di cose una discussione sulla rilevanza del reato. Occorre tuttavia ricordare che, nel quadro del procedimento previsto all'articolo 267 TFUE, se è vero che l'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione incombe alla Corte, spetta tuttavia al solo giudice del rinvio interpretare la legislazione nazionale. La Corte deve quindi attenersi all'interpretazione del diritto nazionale espostale da detto giudice [44].

[42] Corte EDU, 28 giugno 2018, G.I.E.M. s.r.l. e a. c. Italia, CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, §§ da 255 a 261.

[43] Corte EDU, 28 giugno 2018, G.I.E.M. s.r.l. e a. c. Italia, CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, §§ 243 e 244.

[44] Sentenza del 26 giugno 2019, Addiko Bank (C-407/18, EU:C:2019:537, punto 52).

45. Ciò premesso, occorre valutare la compatibilità del procedimento previsto agli articoli 83a e seguenti dello ZANN fondato su un doppio meccanismo di presunzione, ricordando che, se è vero che non spetta alla Corte pronunciarsi, nell'ambito di un procedimento pregiudiziale, sulla compatibilità di una normativa nazionale con le norme del diritto dell'Unione, essa è però competente a fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti a tale diritto che gli consentano di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione della causa della quale è investito [45].

b) Sulla presunzione di imputazione del reato alla persona giuridica

46. Per quanto concerne il regime della responsabilità penale delle persone giuridiche accolto nella normativa bulgara, occorre osservare che si tratta di una responsabilità speciale, limitata ai reati per i quali essa è prevista e concepita a partire da un modello rappresentativo. Il giudice penale non può quindi contestare direttamente un reato alla persona giuridica interessata, posto che la responsabilità di quest'ultima è «collegata» a quella di una persona fisica identificata, che, alla luce della sua situazione, si ritiene possa aver agito per conto della persona giuridica, potenziale o effettiva beneficiaria di un vantaggio patrimoniale derivante da un comportamento illegittimo. Il reato, che nella specie si presume sia stato commesso da detta persona, può quindi essere contestato alla persona giuridica e giustificare l'insorgenza della sua responsabilità, senza che debba essere accertata una distinta colpa in capo ad essa.

47. Questa responsabilità della persona giuridica si avvicina a una responsabilità indiretta o di riflesso, osservando che detta persona giuridica può agire unicamente per il tramite di persone fisiche aventi il potere di contrarre obbligazioni in suo nome. Una siffatta qualificazione, idonea a violare l'articolo 7 della CEDU e l'articolo 49 della Carta, che sanciscono il principio della personalità delle pene, non è tuttavia corretta nell'ipotesi di una responsabilità fondata sulla tecnica della rappresentanza. Infatti, la persona fisica interessata non è terza rispetto alla persona giuridica ma è la persona giuridica, in cui si identifica. Quest'ultima sarà penalmente responsabile quale autore del reato commesso per suo conto da una persona fisica avente i poteri di contrarre obbligazioni in suo nome e che ha soddisfatto gli elementi costitutivi del reato. Si tratta di una responsabilità per fatto proprio in ragione di un rapporto di rappresentanza e non di una sostituzione [46].

48. Si deve inoltre constatare che, nel quadro di un procedimento giurisdizionale avente carattere contraddittorio, la persona giuridica ha la possibilità di confutare detta presunzione di imputazione del reato, il che ne rivela così il suo carattere confutabile, come richiesto dalla Corte [47]. La Corte EDU ha considerato che, quanto al ricorso a presunzioni di fatto o di diritto in materia penale, gli Stati non devono superare un certo limite, il che avviene, nel caso di specie, quando una presunzione ha per effetto di privare una persona di ogni possibilità di discolparsi dei fatti che le sono contestati, privandola così del beneficio del principio della presunzione di innocenza [48].

45 Sentenza del 15 aprile 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, punto 20).

46 Si tratta dello stesso modello scelto dal legislatore europeo in diversi atti normativi, segnatamente nella direttiva 2005/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 7 settembre 2005, relativa all'inquinamento provocato dalle navi e all'introduzione di sanzioni, anche penali, per i reati di inquinamento (GU 2005, L 255, pag. 11), come modificata dalla direttiva 2009/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 ottobre 2009 (GU 2009, L 280, pag. 52), e nella direttiva 2011/36/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2011, concernente la prevenzione e la repressione della tratta di esseri umani e la protezione delle vittime, e che sostituisce la decisione quadro del Consiglio 2002/629/GAI (GU 2011, L 101, pag. 1).

47 Sentenza del 23 dicembre 2009, Spector Photo Group e Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, punto 44).

48 Corte EDU, 28 giugno 2018, G.I.E.M. s.r.l. e a. c. Italia, CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 243 e giurisprudenza citata.

49. Va osservato, a tal riguardo, che la proposta di sanzioni presentata dal procuratore deve contenere un certo numero di elementi, definiti all'articolo 83b, paragrafo 2, dello ZANN, i quali comprovano l'onere della prova gravante sul pubblico ministero quanto, segnatamente, alla natura e al valore del vantaggio, oltre che all'esistenza di un nesso diretto tra il reato e detto vantaggio. La persona giuridica interessata, che deve essere citata all'udienza pubblica di esame di detta proposta, ha la possibilità di contestare la suddetta proposta nell'esercizio dei suoi diritti della difesa. La portata del sindacato giurisdizionale, come definita nell'articolo 83d, paragrafo 5, dello ZANN, dimostra in effetti il carattere relativo della presunzione di imputazione del reato, dal momento che il giudice deve valutare, in particolare e sulla base delle prove acquisite d'ufficio o su istanza delle parti, l'esistenza di un collegamento diretto tra l'autore del reato e la persona giuridica [49]. Emerge quindi che il giudice adito è competente a esaminare tutte le questioni di fatto e di diritto pertinenti *alla controversia di cui è investito* [50].

c) Sulla presunzione di commissione del reato

50. Dalla normativa bulgara emerge che il procuratore può presentare al giudice penale una richiesta indicante i dati personali delle persone «accusate» del reato e che detto giudice può irrogare una sanzione pecuniaria a una persona giuridica «a prescindere dall'effettiva insorgenza di una responsabilità in capo alle persone [fisiche] coinvolte nel reato» [51]. Sembra così che la persona giuridica possa essere sanzionata penalmente per un reato commesso dalla persona fisica dotata del potere di contrarre obbligazioni in suo nome senza che il giudice competente possa, in primo grado o in appello [52], valutare la reale commissione di detto reato, questione questa riservata alla decisione concernente detta seconda persona, oppure sospendere il procedimento in attesa di detta sentenza [53].

51. Si può di certo osservare che la proposta del procuratore deve contenere una descrizione del reato, indicante le circostanze in cui esso è stato commesso, oltre a un elenco di documenti scritti comprovanti tali circostanze; ciò può fornire la prova di fatti che, in base alla loro apparenza, rendono ragionevolmente verosimile l'imputabilità [54]. Inoltre e soprattutto, l'articolo 83f dello ZANN prevede la possibilità di riaprire il procedimento, su istanza in particolare della persona giuridica sanzionata, ove il pubblico ministero archivi il procedimento a carico di detta persona fisica perché il fatto non è stato commesso o è privo di rilevanza penale [55], o in caso di assoluzione

[49] La decisione con cui il giudice infligge una sanzione pecuniaria alla persona giuridica può, inoltre, essere impugnata nel termine di quattordici giorni dalla sua notifica alle parti. Il giudice d'appello competente può modificare o annullare una siffatta decisione.

[50] Sentenza del 9 settembre 2021, Adler Real Estate e a. (C-546/18, EU:C:2021:711, punto 53).

[51] V., rispettivamente, l'articolo 83b, paragrafo 2, punto 5, e l'articolo 83a, paragrafo 4, dello ZANN. Nel caso di specie è pacifico che, alla data del rinvio pregiudiziale, il procedimento penale avviato a carico della persona che gestiva e rappresentava la società Delta Stroy per omissioni nelle dichiarazioni IVA era ancora in corso.

[52] Nulla nel fascicolo sottoposto alla Corte consente di ritenere che il giudice d'appello disponga di competenze più estese rispetto a quelle riconosciute al giudice di primo grado sotto il profilo della valutazione della responsabilità della persona giuridica.

[53] Dalla decisione di rinvio emerge che la persona fisica e la persona giuridica interessate sono oggetto di un trattamento processuale distinto e non vi è motivo per ritenere che la prima possa esercitare, nei procedimenti pendenti a suo carico per detto medesimo reato, i diritti della difesa della seconda. Questi diritti hanno, infatti, un carattere soggettivo, cosicché sono le stesse parti interessate a dover essere in grado di esercitarli effettivamente, indipendentemente dalla natura del procedimento al quale sono sottoposte [sentenza del 9 settembre 2021, Adler Real Estate e a. (C-546/18, EU:C:2021:711, punto 59)].

[54] Si ricorda che la Corte ha deciso, sostanzialmente, che, fermo restando il rispetto dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione, in particolare dalla Carta, l'amministrazione tributaria nazionale, al fine di accertare l'esistenza di una frode all'IVA, deve potersi basare su prove ottenute nell'ambito di procedimenti penali non conclusi non aventi ad oggetto il soggetto passivo [sentenze del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punto 38), e del 24 febbraio 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, punto 37)].

[55] V. punto 2 della decisione di rinvio.

della stessa mediante decisione passata in giudicato [56]. All'esito di un procedimento in contraddittorio e ove riconosca la fondatezza dell'istanza di riapertura, il giudice così adito può annullare la decisione sanzionatoria [57]. È pertanto possibile confutare la presunzione di commissione del reato.

52. Si deve tuttavia constatare che la persona giuridica interessata può essere oggetto di una decisione di condanna definitiva [58], seguita da una sua esecuzione, senza aver avuto la possibilità, prima dell'adozione di detta decisione oggettivamente pregiudizievole, di far valere le proprie osservazioni sulla commissione del reato fiscale che le viene contestato; tale circostanza può ledere il rispetto dei diritti della difesa [59].

53. Inoltre, la riapertura del procedimento succitato costituisce l'attuazione di un mezzo di ricorso straordinario, che rappresenta una continuazione del primo procedimento [60] e il cui avvio è legato a un evento aleatorio quanto al momento della sua sopravvenienza. È ipotizzabile che la decisione di assoluzione della persona fisica imputata possa intervenire solo a seguito dell'esercizio di mezzi di ricorso, il che allungherà parimenti la durata di detto procedimento. Per tutta la durata del procedimento penale pendente, come nella specie, a carico del rappresentante della società, quest'ultima è di fatto privata della possibilità di proporre l'istanza di riapertura dinanzi a un giudice competente ad accertare la mancata commissione del reato ad essa contestato e, quindi, l'infondatezza della sanzione penale irrogata. Orbene, l'accesso a un siffatto giudice non può essere assoggettato a condizioni che lo rendano eccessivamente difficile [61]; la persona giuridica interessata non può infatti essere privata di tale possibilità oltre un termine ragionevole. Una situazione siffatta può contrastare con il diritto di agire dinanzi a un giudice [62].

54. Resta il fatto che il diritto di agire dinanzi a un giudice e il principio del rispetto dei diritti della difesa non costituiscono prerogative assolute, ma possono comportare, a determinate condizioni, delle restrizioni [63].

d) Sulla limitazione delle garanzie fondamentali

55. L'articolo 52, paragrafo 1, della Carta prevede che possano essere apportate limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti da quest'ultima, purché, in primo luogo, tali limitazioni siano previste dalla legge, in secondo luogo, esse rispettino il contenuto essenziale dei diritti e delle libertà in questione e, in terzo luogo, nel rispetto del principio di proporzionalità, esse siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute

[56] L'articolo 4, paragrafo 2, del protocollo n. 7 alla CEDU prevede la possibilità di riaprire, se del caso, il procedimento penale se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza penale intervenuta.

[57] Tenuto conto del meccanismo di imputazione del reato accolto per giustificare la responsabilità della persona giuridica, fondato sul potere di rappresentanza, il verificarsi di una delle situazioni considerate - l'archiviazione da parte del pubblico ministero dei procedimenti penali a carico di detta persona fisica quando quest'ultima non ha commesso il fatto o in mancanza di sua rilevanza penale, o l'assoluzione di detta persona - lascia ben pochi dubbi quanto all'esito di detto nuovo esame del caso.

[58] In caso di mancata proposizione d'appello o di suo rigetto (v. articolo 83e, paragrafo 5, e articolo 83f dello ZANN).

[59] V., per analogia, sentenze del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punti 41 e 52), e del 4 giugno 2020, C.F. (Verifica fiscale) (C-430/19, EU:C:2020:429, punto 30). Questa giurisprudenza della Corte concernente i procedimenti amministrativi di verifica fiscale in materia di IVA deve trovare applicazione a fortiori nel quadro di un procedimento che può sfociare, nel medesimo ambito, nell'adozione di sanzioni pecuniarie aventi carattere penale.

[60] V., in tal senso, sentenza del 5 giugno 2014, M (C-398/12, EU:C:2014:1057, punto 39).

[61] V., in tal senso, sentenza del 14 novembre 2013, Baláž (C-60/12, EU:C:2013:733, punto 46).

[62] V., per analogia, sentenza del 24 febbraio 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, punto 51).

[63] Sentenze del 24 febbraio 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, punto 50), e del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punto 43).

dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui [64]. A tal riguardo, ricordo che la Corte esige che il ricorso a presunzioni di fatto o di diritto in materia penale sia limitato entro «limiti ragionevoli», che tengano conto della gravità dell'offesa e che rispettino i diritti della difesa. Secondo la Corte EDU, gli Stati membri devono realizzare un equilibrio tra questi due elementi; in altre parole, i mezzi impiegati devono essere ragionevolmente proporzionati allo scopo legittimo perseguito [65].

56. Osservo, in primo luogo, che dalla decisione di rinvio emerge che il fondamento normativo del regime di responsabilità della persona giuridica per il reato fiscale di cui trattasi è stabilito agli articoli 83a e seguenti dello ZANN; tale regime deve quindi essere considerato come previsto dalla normativa nazionale. In secondo luogo, detto regime rispetta, a mio avviso, il contenuto essenziale del diritto fondamentale a una tutela giurisdizionale effettiva per quanto attiene ai suoi due elementi costitutivi, vale a dire il rispetto dei diritti della difesa e il diritto di agire dinanzi a un giudice. Detto regime non rimette, infatti, in discussione la sussistenza stessa di tali diritti. Ai fini del loro pieno esercizio viene unicamente previsto un quadro procedurale che comprende il ricorso a un mezzo di impugnazione straordinario [66].

57. In terzo luogo, il regime di responsabilità della persona giuridica previsto agli articoli 83a e seguenti dello ZANN mi sembra rispondere a un obiettivo di interesse generale. Benché la decisione di rinvio non precisi alcunché al riguardo, è infatti possibile ritenere che un regime siffatto rientri nell'attuazione dell'obbligo, gravante su ciascuno Stato membro, di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio e di contrastare le frodi [67]. L'articolo 325, paragrafo 1, TFUE obbliga gli Stati membri a lottare contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante misure effettive e dissuasive. Si deve ricordare, a questo riguardo, che, poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono, in particolare, in forza dell'articolo 2, lettera b), della decisione 2007/436/CE, Euratom [68], le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo le norme dell'Unione, sussiste un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, dal momento che qualsiasi lacuna nella riscossione dei primi determina potenzialmente una riduzione delle seconde [69].

58. Al fine di garantire la riscossione integrale delle entrate in parola e di assicurare, in tal modo, la tutela degli interessi finanziari dell'Unione, gli Stati membri dispongono di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili, che possono assumere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione di entrambe. Sanzioni penali possono nondimeno essere indispensabili per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi gravi di frodi in materia di IVA, come richiede l'articolo 2, paragrafo 1, della Convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del trattato sull'Unione europea, relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, firmata a Bruxelles il 26 luglio 1995 [70], in combinato disposto con il suo articolo 1, paragrafo 1. Gli Stati membri devono altresì garantire che le norme di procedura

64 Sentenza del 6 ottobre 2020, État luxembourgeois (Diritto di ricorso avverso una richiesta di informazioni in materia fiscale) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, punto 51).

65 Corte EDU, 23 luglio 2002, Janosevic c. Svezia, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 101.

66 V., per analogia, sentenza del 6 novembre 2012, Otis e a. (C-199/11, EU:C:2012:684, punti 63 e 64).

67 V., in tal senso, sentenza del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punto 25).

68 Decisione del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU 2007, L 163, pag. 17).

69 Sentenza del 17 gennaio 2019, Dzivev e a. (C-310/16, EU:C:2019:30, punti 25 e 26).

70 GU 1995, C 316, pag. 49.

penale previste dal diritto nazionale consentano una repressione effettiva dei reati collegati a siffatti comportamenti illeciti. In tale contesto, incombe, in primis, al legislatore nazionale adottare le misure necessarie. Spetta ad esso, se del caso, modificare la propria normativa e garantire che il regime procedurale applicabile al perseguimento dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione non sia concepito in modo da comportare, per motivi ad esso inerenti, un rischio sistemico d'impunità per i fatti costitutivi di siffatti reati, nonché garantire la tutela dei diritti fondamentali degli imputati [71].

59. In quarto luogo, benché spetti al giudice del rinvio verificare, alla luce delle circostanze concrete della controversia principale, se le restrizioni previste dal regime di responsabilità bulgaro siano o meno manifestamente sproporzionate rispetto all'obiettivo perseguito [72], si può osservare che, in linea di principio, l'inflizione di sanzioni amministrative o penali per la violazione di obblighi di dichiarazione in materia di IVA è idonea a garantire il rispetto della normativa pertinente ed è pertanto adeguata a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito a tale proposito [73].

60. Nella normativa in esame, l'adozione, da parte del giudice di primo grado, di una decisione con cui è comminata una sanzione pecuniaria a carico della persona giuridica mira a garantire un celere svolgimento dei procedimenti condotti ai fini dell'accertamento e della repressione di reati fiscali fondati su una ragionevole verosimiglianza dei fatti contestati [74] e della loro imputabilità alla persona giuridica e alla persona fisica dotata del potere di contrarre obbligazioni in suo nome. Quest'ultima si vede contestare direttamente le sue condotte penalmente rilevanti, il che evita ogni forma di deresponsabilizzazione, e sa di esporre, con il proprio comportamento, la persona giuridica al contestuale avvio di procedimenti a suo carico e alla pronuncia di sanzioni a carattere penale. La possibilità di sanzionare la persona giuridica in una fase iniziale del procedimento limita il rischio di impunità che potrebbe derivare, segnatamente, dall'induzione fraudolenta di uno stato di insolvenza. Essa consente di esercitare una certa pressione sulla società per obbligarla a rispettare gli obblighi fiscali ad essa incombenti. In tale misura, la normativa nazionale di cui trattasi può, a mio avviso, essere considerata come uno strumento efficace di prevenzione e repressione dei reati delle imprese soggette all'IVA. Si tratta di uno strumento ancor più necessario nel quadro di un meccanismo di tassazione fondato sulle informazioni fornite dai soggetti passivi.

61. Inoltre, a quanto sembra, non vi sono mezzi meno incisivi rispetto a detta normativa atti a conseguire altrettanto efficacemente gli obiettivi di lotta contro la frode a danno dell'IVA [75]. Osservo, a tal riguardo, che la previgente versione dello ZANN, che subordinava la sanzione a carico della persona giuridica alla condanna definitiva della persona fisica legittimata a contrarre obbligazioni in suo nome, non mi sembra presentare le medesime garanzie di efficacia sotto il profilo della prevenzione del rischio di impunità e della necessità di reprimere, quanto prima, una forma grave di reati economici, dannosa sì per l'interesse pubblico, ma anche per gli interessi delle imprese concorrenti rispettose della normativa fiscale.

[71] V., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2019, Dzivev e a. (C-310/16, EU:C:2019:30, punti 27, 29 e 31).

[72] V., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, Trade Agency (C-619/10, EU:C:2012:531, punto 59).

[73] V., per analogia, sentenza del 14 ottobre 2021, Landespolizeidirektion Steiermark (Apparecchi automatici) (C-231/20, EU:C:2021:845, punto 44).

[74] L'accertamento, nel caso di specie, di un'ipotesi di evasione dell'IVA legata al mancato rispetto, da parte della gerente e rappresentante della persona giuridica, dei suoi obblighi di dichiarazione in materia non mi sembra sollevare rilevanti difficoltà probatorie.

[75] V., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, punto 68).

62. Non emerge inoltre alcuna sproporzione manifesta tra gli obiettivi perseguiti e gli inconvenienti causati da un quadro processuale che comprende un primo procedimento soggetto a un doppio grado di giurisdizione e un ricorso in revisione [76], fatta salva, tuttavia, la verifica da parte del giudice del rinvio di due elementi.

63. In primo luogo, è pacifico che, qualora reputi fondata l'istanza di riapertura del procedimento presentata dalla persona giuridica, il giudice annulla la decisione sanzionatoria e rinvia la causa a nuovo esame [77]. Oltre al fatto che detta istanza non comporta automaticamente la sospensione della decisione di cui trattasi, la descrizione della normativa nazionale che è stata fornita non contiene alcuna indicazione circa la sorte di eventuali provvedimenti esecutivi e il possibile rimborso dell'ammenda irrogata a seguito dell'annullamento della decisione sanzionatoria, il che mi sembra indispensabile. Ricordo che, nel quadro di una problematica simile, la Corte ha dichiarato che gli Stati membri sono tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione e che la domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata rientra nell'ambito del diritto alla ripetizione dell'indebito, il quale è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che ha indebitamente gravato l'operatore che, in definitiva, l'ha effettivamente sopportata [78]. Inoltre, le modalità di rimborso di un'eccedenza di IVA devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza, il che implica che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo [79].

64. In secondo luogo, dalla decisione di rinvio sembra emergere che sino all'istanza di riapertura del procedimento, la persona giuridica sanzionata non può opporsi all'esecuzione forzata di una decisione che comporta gravi conseguenze per la sua salute finanziaria, compreso il rischio di fallimento. Date le circostanze, il giudice del rinvio deve, a mio avviso, verificare se la normativa nazionale di cui trattasi consenta o non impedisca l'adozione di misure provvisorie, come la sospensione della procedura di esecuzione forzata, nei casi eccezionali in cui l'urgenza della situazione lo impone [80] o, in altre parole, per prevenire l'insorgenza di conseguenze negative irrimediabili.

[76] V., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, punto 69). In altre parole, gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti.

[77] Nell'ipotesi di un'archiviazione del procedimento a carico della persona fisica o di una sua assoluzione, è lecito chiedersi quale sia l'oggetto e quindi il senso di un nuovo esame del caso sotto il profilo della responsabilità della persona giuridica nel quadro di un regime che si fonda sull'imputazione a carico di quest'ultima di un presunto reato commesso dalla suddetta persona fisica e, apparentemente, su un cumulo di responsabilità che vieta l'esercizio dell'azione nei confronti della sola persona giuridica per un atto illecito del suo rappresentante, senza che sia ricercata e stabilita la colpevolezza di quest'ultimo.

[78] Sentenza del 24 febbraio 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, punto 55). Inoltre, nel quadro della valutazione dei limiti ragionevoli entro i quali gli Stati possono ricorrere all'esecuzione di una decisione concernente maggiorazioni di imposta prima che sia adottata una decisione sul ricorso vertente su dette maggiorazioni, la Corte EDU ha ritenuto che si dovesse tener conto della possibilità, in caso di accoglimento di un siffatto ricorso, di ripristinare la situazione giuridica anteriore e quindi di rimborsare tutte le somme indebitamente versate dal contribuente (v. anche Corte EDU, 23 luglio 2002, Janosevic c. Svezia, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, §§ da 105 a 109).

[79] V., in tal senso, sentenza del 6 luglio 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punto 20).

[80] V., in tal senso, sentenze del 18 marzo 2010, Alassini e a. (da C-317/08 a C-320/08, EU:C:2010:146, punto 67); del 14 giugno 2017, Menini e Rampanelli (C-75/16, EU:C:2017:457, punto 61), e del 27 settembre 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, punti 70 e 71). In queste decisioni la Corte ha dichiarato che il principio della tutela giurisdizionale effettiva, ribadito all'articolo 47 della Carta, non ostava a normative nazionali che subordinavano la proposizione di un ricorso giurisdizionale al previo esperimento di procedure di conciliazione e di mediazione extragiudiziale o all'obbligo di esaurire i rimedi amministrativi disponibili, a condizione, segnatamente, che tali procedure non comportassero un ritardo sostanziale per la proposizione di un ricorso giurisdizionale e fosse possibile disporre provvedimenti provvisori nei casi eccezionali in cui l'urgenza della situazione lo impone.

65. Ferme restando queste due riserve, ritengo che le presunzioni accolte nella normativa nazionale oggetto del procedimento principale rientrino in limiti ragionevoli conformemente a quanto richiesto dalla Corte.

C. Sulla seconda questione pregiudiziale

66. Alla luce dell'accertamento compiuto in via preliminare circa l'inapplicabilità della decisione quadro 2005/212 e del tenore della risposta suggerita per la prima questione pregiudiziale, occorre, a mio avviso, riformulare la seconda questione pregiudiziale nel senso che il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 49 della Carta osti a una normativa come quella oggetto del procedimento principale che prevede che la sanzione pecuniaria comminata alla persona giuridica sia quantomeno pari al valore del vantaggio illecito.

67. A tal proposito, si deve ricordare che la severità di una sanzione deve corrispondere alla gravità della violazione di cui trattasi, obbligo che deriva tanto dall'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, quanto dal principio di proporzionalità delle pene sancito all'articolo 49, paragrafo 3, della stessa. Tale principio s'impone per quanto concerne la determinazione delle norme relative all'entità delle sanzioni pecuniarie e la valutazione degli elementi che possono essere presi in considerazione per la fissazione della sanzione. Dalla giurisprudenza della Corte emerge altresì che le misure amministrative o repressive consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa [81]. Sebbene spetti al giudice del rinvio valutare se l'importo della sanzione non ecceda quanto necessario per conseguire detti obiettivi, occorre indicare a tale giudice taluni elementi della controversia oggetto del procedimento principale che siano idonei a consentire a quest'ultimo di stabilire se la sanzione imposta sia conforme al principio di proporzionalità [82].

68. Come illustrato, la normativa nazionale oggetto del procedimento principale mira – obiettivo in sé legittimo – a sanzionare l'evasione fiscale, nella specie la condotta di ZK consistente nell'aver fraudolentemente sottratto la società Delta Stroy da lei gestita e rappresentata all'accertamento e al pagamento dell'IVA, procurando così a detta società un vantaggio pari a BGN 11 388,98. Per quanto attiene alla determinazione dell'ammontare della sanzione pecuniaria, tale normativa prevede la possibilità per il giudice di irrogare alla società un'ammenda «pari almeno al valore del vantaggio ottenuto fino a un massimo di BGN 1 000 000». La normativa autorizza così sanzioni di livello diverso comprese all'interno di una forbice, con una pena massima espressa in maniera forfettaria e una pena minima corrispondente a una ripresa meccanica dell'importo del vantaggio illecito, fermo restando che il giudice chiamato a pronunciarsi sulla condanna della persona giuridica imputata è vincolato a tali importi. Si può pertanto ritenere che la normativa di cui trattasi lasci al giudice il compito di modulare, entro i due limiti previsti, la sanzione in ragione della gravità del reato e della situazione del suo autore.

69. Tuttavia, occorre chiedersi se l'esistenza di una pena minima consenta, da sola, di ravvisare una violazione del necessario carattere individuale della sanzione, come espresso dal principio di proporzionalità. Osservo che, con riferimento a una sanzione amministrativa comminata in caso di sopravvalutazione dell'eccedenza di IVA, è stato riconosciuto il carattere sproporzionato di una siffatta sanzione nella misura in cui essa non poteva essere ridotta in funzione delle

[81] Sentenza del 6 ottobre 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, punti da 97 a 99).

[82] Sentenza del 15 aprile 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, punto 28).

circostanze molto specifiche del caso di specie [83]. Nel settore delle offerte illegali di giochi d'azzardo mediante apparecchi automatici, la Corte ha considerato che la comminazione di una sanzione pecuniaria minima per ciascun apparecchio automatico non autorizzato non risulta di per sé sproporzionata rispetto alla gravità delle infrazioni di cui trattasi. Essa ha tuttavia aggiunto che, per quanto riguarda «l'importo di tale sanzione pecuniaria minima», spetta al giudice nazionale, al fine di valutarne la proporzionalità, tener conto del rapporto tra l'importo della sanzione pecuniaria che può essere inflitta e il vantaggio economico derivante dall'infrazione commessa, al fine di scoraggiare i trasgressori dal commettere tale infrazione, garantendo nel contempo che, tenuto conto di tutte le circostanze del caso di specie, l'importo minimo così inflitto non sia sproporzionato rispetto a tale vantaggio [84].

70. Reputo importante sottolineare che queste soluzioni e formulazioni sono, evidentemente, collegate alle circostanze specifiche delle cause considerate, che si discostano in tutta evidenza dalla presente causa vertente sulla violazione di obblighi di dichiarazione in materia di IVA. Potrebbe inoltre apparire paradossale, se non addirittura contraddittorio, da una parte, ammettere la proporzionalità di un regime sanzionatorio che comprende un'ammenda minima che, per definizione, limita il giudice nella sua valutazione dell'ammontare della stessa, e, dall'altra, chiedergli di discostarsene in considerazione delle circostanze del caso di specie.

71. Ricordo infine che la Corte ha indicato, in termini generali, che la severità delle sanzioni deve essere adeguata alla gravità delle violazioni che esse reprimono e comportare, in particolare, un effetto realmente deterrente [85], il che implica la presa in considerazione del vantaggio economico tratto dal comportamento illecito [86]. In tale contesto e alla luce dell'importanza che la giurisprudenza della Corte riconosce, ai fini della realizzazione dell'obiettivo della piena riscossione dell'IVA, alla lotta ai reati in materia di IVA [87], l'esistenza di un importo minimo per la tipologia di pena dell'ammenda [88], corrispondente al vantaggio economico illecito, potenziale o effettivo, non mi sembra eccedere quanto necessario per conseguire tale obiettivo.

[83] Nella sentenza del 15 aprile 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, punto 37 e dispositivo), la Corte ha stabilito che detta sanzione si applica indifferentemente a una situazione in cui l'irregolarità risulta da un errore di valutazione commesso dalle parti dell'operazione quanto alla natura imponibile di quest'ultima, che è caratterizzata dall'assenza di indizi di frode e di perdite di gettito fiscale per l'Erario, e a una situazione in cui non sussistano circostanze particolari di tal genere.

[84] Sentenza del 14 ottobre 2021, Landespolizeidirektion Steiermark (Apparecchi automatici per il gioco d'azzardo) (C-231/20, EU:C:2021:845, punti 46 e 47).

[85] V., in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, punto 100), ricordando che la necessità di misure dissuasive è espressamente prevista dall'articolo 325 TFUE.

[86] Nella sentenza del 24 febbraio 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli e Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-452/20, EU:C:2022:111), la Corte ha dichiarato che non risulta che un sistema sanzionatorio, il quale, *al fine di privare i trasgressori dei vantaggi economici* derivanti dalla violazione del divieto di vendere prodotti del tabacco ai minori e di dissuaderli dal violare tale divieto, prevede un cumulo di sanzioni, sanzione pecuniaria e sospensione di una licenza all'esercizio di un'attività commerciale, ecceda i limiti di quanto è necessario a garantire l'obiettivo di proteggere la salute umana e di ridurre, in particolare, la diffusione del fumo tra i giovani.

[87] Sentenza del 20 marzo 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punto 44 e giurisprudenza citata).

[88] Diverso è il caso delle pene privative della libertà.

V. Conclusione

72. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali sollevate dall'Okrazhen sad – Burgas (Tribunale regionale di Burgas, Bulgaria):

1) Gli articoli da 47 a 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro che, nell'ottica di contrastare l'evasione fiscale, prevede una presunzione d'imputazione in capo a una persona giuridica di un presunto reato commesso per suo conto da una persona fisica legittimata a contrarre obbligazioni in suo nome e l'inflizione di una sanzione pecuniaria a tale titolo a carico di detta persona giuridica, fatto salvo il diritto riconosciuto a quest'ultima di confutare tali presunzioni nel quadro di un ricorso giurisdizionale avverso la decisione sanzionatoria e a condizione che le specifiche modalità di esercizio di tale ricorso non ledano in maniera sproporzionata il diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice e i diritti della difesa.

2) L'articolo 49, paragrafo 3, della Carta dei diritti fondamentali deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa di uno Stato membro che, per rispondere a una violazione da parte del soggetto passivo dei suoi obblighi di dichiarazione in materia di IVA, prevede un regime sanzionatorio nel quadro del quale può essere comminata un'ammenda minima il cui importo corrisponde al vantaggio economico illecito che esso ne ha tratto o può trarne, a condizione che detta normativa sia atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo della lotta all'evasione fiscale e non ecceda quanto necessario per conseguire tale obiettivo.