

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

3 luglio 2025 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 273 – Articolo 49, paragrafo 3, e articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea – Principio del ne bis in idem – Cumulo di sanzioni penali e amministrative per una stessa infrazione – Sanzione pecuniaria e apposizione di sigilli a un locale commerciale – Apposizione di sigilli provvisoria – Principio di proporzionalità »

Nella causa C-733/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Administrativen sad Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas, Bulgaria), con decisione del 21 novembre 2023, pervenuta in cancelleria il 1° dicembre 2023, nel procedimento

«Beach and bar management» EOOD

contro

Nachalnik na otdel « Operativni deynosti » – Burgas pri Direktsia «Operativni deynosti» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, T. von Danwitz (relatore), vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Prima sezione, A. Kumin, I. Ziemele e S. Gervasoni, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la «Beach and bar management» EOOD, da M. Yakimov;
- per il governo bulgaro, da T. Mitova e S. Ruseva, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da P. Carlin e D. Drambozova, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 13 febbraio 2025,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione, in primo luogo, dell’articolo 325 TFUE, in secondo luogo, dell’articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), e, in terzo luogo, dell’articolo 47, primo comma, dell’articolo 48,

paragrafo 1, dell'articolo 49, paragrafo 3, e dell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la società commerciale «Beach and bar management» EOOD e il Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – Burgas pri Direksia «Operativni deynosti» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (capo della divisione «Attività operative» – città di Burgas, della direzione «Attività operative» dell'Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito a una misura amministrativa coercitiva imposta a seguito dell'accertamento di infrazioni amministrative che sono oggetto altresì di sanzioni pecuniarie, imposte cumulativamente a tale misura.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Trattato FUE

- 3 Ai sensi dell'articolo 325 TFUE:

«1. L'Unione [europea] e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.

3. Fatte salve altre disposizioni dei trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione [europea], una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti.

4. Il Parlamento europeo e il Consiglio [dell'Unione europea], deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, previa consultazione della Corte dei conti [europea], adottano le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

5. La Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell'attuazione del presente articolo».

Carta

- 4 L'articolo 49, paragrafo 3, della Carta è formulato nei termini seguenti:

«Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato».

- 5 L'articolo 50 della Carta enuncia quanto segue:

«Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge».

Direttiva IVA

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

- 7 Ai sensi dell'articolo 273 di tale direttiva:

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

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

Diritto bulgaro

Legge sull'IVA

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

«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). Il destinatario deve ricevere lo scontrino fiscale o lo scontrino di sistema e conservarlo fino a quando non sia andato via dal locale».

9 L'articolo 185, paragrafi 1 e 2, di tale legge così prevede:

«(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) [circa EUR da 50 a 150], se persona fisica non commerciante, ovvero con una sanzione di BGN da 500 a 2000 [circa EUR da 250 a 1000], 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 [circa EUR da 150 a 500], se persona fisica non commerciante, ovvero con una sanzione di BGN da 3 000 a 10 000 [circa EUR da 1 500 a 5 000], 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».

10 L'articolo 186 di detta legge, nella versione applicabile ai fatti di causa nel procedimento principale, enuncia quanto segue:

«(1) Indipendentemente dalle sanzioni pecuniarie, viene disposta la misura amministrativa coercitiva dell'apposizione di sigilli al locale commerciale per un periodo fino a 30 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 [l'*Administrativnoprotsesualen kodeks* (codice di procedura amministrativa) (DV n. 30, dell'11 aprile 2006), nella versione applicabile ai fatti di causa nel procedimento principale]».

11 L'articolo 187, paragrafo 1, di tale legge è così formulato:

«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. La misura si applica al locale/ai locali in cui sono state accertate le infrazioni, anche in caso di gestione del locale/dei locali da parte di terzi al momento dell'apposizione dei sigilli, se il terzo sapeva che il locale sarebbe stato posto sotto sigilli. L'Agenzia nazionale delle entrate pubblica sulla sua pagina Internet gli elenchi dei locali commerciali che devono essere posti sotto sigilli e il loro indirizzo. Si ritiene che la persona sia a conoscenza dell'apposizione dei sigilli in caso di affissione permanente sul locale di un avviso di messa sotto sigilli o in caso di pubblicazione sulla pagina Internet dell'Ufficio delle Entrate della notizia che il locale commerciale sarà posto sotto sigilli e del suo indirizzo».

12 Ai sensi dell'articolo 188, paragrafo 1, di detta legge, nella versione applicabile ai fatti di causa nel procedimento principale:

«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]».

Legge sulle infrazioni e sulle sanzioni amministrative

13 L'articolo 22 dello *Zakon za administrativnite narushenia i nakazania* (legge sulle infrazioni e sulle sanzioni amministrative) (DV n. 92, del 28 novembre 1969), nella versione applicabile ai fatti di causa nel procedimento principale, enuncia quanto segue:

«Possono essere applicate misure amministrative coercitive per prevenire e far cessare gli illeciti amministrativi, nonché per evitare ed eliminare le loro conseguenze dannose».

14 L'articolo 27, paragrafi 1, 2, 4 e 5, di tale legge 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 dal diritto di esercitare una determinata professione o attività».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 Il *Beach and bar management* è una persona giuridica di diritto bulgaro che gestisce un locale commerciale comprendente un bar e un ristorante.

16 Il 4 agosto 2022, in occasione di un controllo effettuato in tale locale, ispettori dell'Agenzia nazionale delle entrate hanno constatato che la *Beach and bar management* aveva ommesso di registrare 85 vendite mediante giustificativi di cassa fiscali, che non erano stati quindi dati ai clienti. In totale, venivano emessi a tal titolo 85 avvisi di accertamento di violazione amministrativa della legge sull'IVA.

17 Il 12 agosto 2022, l'amministrazione tributaria ha emesso un'ingiunzione che imponeva una misura amministrativa coercitiva di «apposizione di sigilli al locale con relativo divieto di accesso» per la durata di quattordici giorni. Tale provvedimento era accompagnato da un'ordinanza che ne autorizzava l'esecuzione provvisoria.

- 18 La misura di apposizione dei sigilli nonché l'ordinanza di esecuzione provvisoria, integrata nell'ingiunzione stessa, sono state oggetto di ricorso dinanzi all'Administrativen sad Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas, Bulgaria), nell'ambito di due procedimenti distinti. Entrambi i ricorsi sono stati respinti. La misura di apposizione di sigilli con divieto di accesso al locale per la durata di 14 giorni è stata eseguita.
- 19 Inoltre, per ciascuna delle 85 infrazioni commesse dalla Beach and bar management è stata inflitta una sanzione pecuniaria di BGN 500 (circa EUR 250). Pertanto, la sanzione totale per l'insieme di tali infrazioni ammontava a BGN 42 500 (circa EUR 21 250), mentre l'importo totale dell'IVA evasa in ragione dell'omissione di giustificativi di cassa per l'insieme dei pagamenti corrispondenti a dette infrazioni, per mezzo di un registratore di cassa, ammontava a BGN 268,02 (circa EUR 134).
- 20 Come risulta dalla decisione di rinvio, la legittimità delle 85 misure sanzionatorie pecuniarie è stata contestata dinanzi al Rayonen sad Burgas (Tribunale distrettuale di Burgas, Bulgaria). Detto giudice ha respinto i ricorsi relativi a tali misure prima che fosse pronunciata la sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371). Nella motivazione delle sue decisioni esso non ha né tenuto conto del fatto che, a seguito dell'ingiunzione che imponeva la misura amministrativa coercitiva per tutte le 85 infrazioni e dell'esecuzione provvisoria di tale misura, l'apposizione dei sigilli al locale commerciale in questione e il relativo divieto di accesso per un periodo di quattordici giorni erano stati eseguiti, né esaminato e preso in considerazione gli effetti giuridici di tale esecuzione sul procedimento di verifica della legittimità delle sanzioni pecuniarie inflitte parallelamente.
- 21 Le 85 decisioni di detto giudice sono state tutte impugnate dinanzi all'Administrativen sad Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas), giudice del rinvio.
- 22 Detto giudice rileva che, in caso di violazione dell'articolo 118, paragrafo 1, della legge sull'IVA, quest'ultima prevede non solo, al suo articolo 185, l'irrogazione di una sanzione pecuniaria, ma anche, al suo articolo 186, l'obbligo di disporre, per gli stessi fatti, una misura coercitiva di apposizione dei sigilli al locale di cui trattasi.
- 23 Esso precisa che la sanzione pecuniaria e l'apposizione di sigilli sono pronunciate al termine di procedimenti distinti e autonomi e che, in caso di ricorso avverso queste due misure, ciascuna di esse rientra nella competenza in primo grado di tribunali diversi, vale a dire il Rayonen sad (Tribunale distrettuale) per la sanzione pecuniaria e l'Administrativen sad (Tribunale amministrativo) per l'apposizione dei sigilli, e che le norme procedurali bulgare non prevedono la possibilità di sospendere un procedimento fino alla chiusura dell'altro, cosicché non esiste un meccanismo di coordinamento tra tali procedimenti. Inoltre, il giudice del rinvio rileva che, sebbene, nella sua sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), la Corte abbia ritenuto che una misura amministrativa coercitiva di apposizione di sigilli abbia natura penale, di carattere repressivo, a suo avviso, nel caso di specie, il carattere preventivo prevale sul carattere repressivo di tale misura, che mirerebbe unicamente a limitare la portata delle conseguenze dannose per gli interessi finanziari dell'Unione.
- 24 Infine, tale giudice ritiene che non si possa, senza violare l'articolo 325 TFUE e l'articolo 273 della direttiva IVA, applicare il ragionamento della sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), a una sanzione inflitta a titolo di 85 infrazioni distinte, dal momento che la mancata individualizzazione di una tale sanzione non consentirebbe di verificare se le misure adottate abbiano un effetto realmente dissuasivo e offrano una tutela effettiva per garantire la riscossione dell'importo esatto dell'IVA elusa e per prevenire l'evasione fiscale.
- 25 È in tale contesto che l'Administrativen sad Burgas (Tribunale amministrativo di Burgas) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «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").

- 2) Se l'articolo 325 TFUE, l'articolo 273 della [direttiva IVA] e l'articolo 49, paragrafo 3, della Carta (...) debbano essere interpretati nel senso che ostano a un regime sanzionatorio come quello di cui al procedimento principale, che, indipendentemente dal tipo e dalla gravità degli illeciti compiuti, prevede una sanzione pecuniaria di importo minimo elevato, senza possibilità di irrogare una sanzione al di sotto del limite di legge o di sostituire tale sanzione con una meno severa.
- 3) Se l'articolo 325 TFUE, l'articolo 273 della [direttiva IVA] e gli articoli 47, primo comma, 48, paragrafo 1, e 49, paragrafo 3, della Carta (...) debbano essere interpretati nel senso che 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»), eseguibile provvisoriamente, ancora prima che divenga definitiva, senza che né il giudice né l'autore stesso dell'illecito possano controllare la proporzionalità della misura con riferimento alla gravità di ogni singola infrazione amministrativa».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

- 26 Secondo il governo bulgaro, la prima e la terza questione sono irricevibili, in quanto non hanno alcun rapporto con l'oggetto del procedimento principale nella parte in cui vertono sull'imposizione di una misura amministrativa coercitiva. Il giudice del rinvio non avrebbe bisogno dell'interpretazione richiesta per risolvere la controversia dinanzi ad esso pendente.
- 27 Anche la Beach and bar management sostiene che la terza questione è irricevibile, in quanto il giudice del rinvio non è investito di un ricorso avverso una misura amministrativa coercitiva.
- 28 La Commissione, dal canto suo, ritiene che la prima questione possa essere oggetto di una riformulazione che la renda ricevibile, mentre la terza questione non lo sarebbe.
- 29 A tale riguardo, risulta da una costante giurisprudenza della Corte che le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Pertanto, il rigetto di una domanda presentata da un giudice nazionale è possibile solo qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della controversia principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v. sentenza dell'8 maggio 2025, Stadt Wuppertal, C-130/24, EU:C:2025:340, punto 42 e giurisprudenza citata).
- 30 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che l'oggetto del procedimento principale non è un ricorso contro l'apposizione di sigilli al locale commerciale di cui trattasi, costituente una misura amministrativa coercitiva. Di conseguenza, la terza questione pregiudiziale deve essere dichiarata manifestamente irricevibile, per mancanza di relazione con l'oggetto del procedimento principale.
- 31 Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 37 delle sue conclusioni, risulta da tale domanda che, con la sua prima questione, il giudice del rinvio mira, in sostanza, a stabilire se le sanzioni pecuniarie di cui trattasi nel procedimento principale siano conformi al diritto dell'Unione e che tale questione riguarda manifestamente l'interpretazione di disposizioni del diritto dell'Unione. Così riformulata, la prima questione deve essere considerata ricevibile.

Sulla prima questione

- 32 Con la prima questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 325 TFUE, l'articolo 273 della direttiva IVA e l'articolo 50 della Carta debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede sia inflitta una sanzione pecuniaria al soggetto passivo che non abbia emesso giustificativi di cassa relativi a vendite realizzate, qualora tale infrazione abbia già dato luogo all'imposizione di una misura amministrativa coercitiva di apposizione dei sigilli al locale commerciale in cui è stata commessa, accompagnata da un divieto di accesso allo stesso.
- 33 Per quanto riguarda la valutazione della natura penale dei procedimenti e delle sanzioni a titolo dell'articolo 50 della Carta, si deve rammentare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, sono rilevanti tre criteri. Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo attiene alla natura medesima dell'illecito e il terzo si riferisce al grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere (sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punto 38 e giurisprudenza citata).
- 34 Cionondimeno, l'applicazione dell'articolo 50 della Carta non si limita unicamente ai procedimenti e alle sanzioni qualificati come «penali» dal diritto nazionale, bensì comprende – prescindendo da una siffatta qualificazione in diritto interno – procedimenti e sanzioni che devono essere ritenuti dotati di natura penale sul fondamento degli altri due criteri di cui al punto 33 della presente sentenza. Infatti, una simile qualificazione può derivare dalla natura stessa dell'illecito in questione e dal grado di severità delle sanzioni che quest'ultimo può comportare (sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punto 41 e giurisprudenza citata).
- 35 Nel caso di specie, occorre ricordare, anzitutto, che l'apposizione dei sigilli per un periodo che può estendersi fino a 30 giorni può, specialmente per un commerciante individuale che ha un solo locale commerciale, essere qualificata come severa, in quanto, in particolare, essa impedisce al commerciante di esercitare la sua attività e lo priva in tal modo delle sue entrate (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punto 47).
- 36 Quanto alla sanzione pecuniaria, da un lato, il fatto che il suo importo, per una prima violazione, non possa essere inferiore a BGN 500 (circa EUR 250) e possa arrivare fino a BGN 2000 (circa EUR 1000) e, dall'altro, la circostanza che il rapporto tra l'IVA elusa sull'emissione di giustificativi di cassa per l'insieme dei pagamenti corrispondenti alle infrazioni di cui trattasi nel procedimento principale, vale a dire un importo totale di BGN 268,02 (circa EUR 134), e la sanzione inflitta, che, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, ammonta a BGN 42 500 (circa EUR 21 250), appaia particolarmente elevato, attestano la severità di detta sanzione (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, EU:C:2023:371, punto 48).
- 37 In tale contesto, dal momento che le misure in discussione nel procedimento principale devono essere qualificate come sanzioni di natura penale, si deve ritenere che il cumulo di tali sanzioni comporti una limitazione del diritto fondamentale garantito dall'articolo 50 della Carta (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punto 49).
- 38 Infatti, 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 (sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punto 63).
- 39 Secondo il giudice del rinvio, la soluzione sancita nella sentenza del 4 maggio 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), non è necessariamente trasponibile alle circostanze del procedimento principale, dal momento che, nel caso di specie, una sola misura amministrativa coercitiva sanziona 85 infrazioni distinte. Infatti, alla luce del carattere ripetitivo o addirittura «sistematico» del comportamento sanzionato, tale misura mirerebbe soltanto a limitare la portata dei danni per gli

interessi finanziari dell'Unione, cosicché il suo carattere preventivo potrebbe prevalere sul suo carattere repressivo.

- 40 Tuttavia, è giocoforza constatare che, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 63 delle sue conclusioni, tale valutazione del giudice del rinvio non può essere accolta, dal momento che il carattere preventivo della misura di apposizione dei sigilli al locale commerciale di cui trattasi nel procedimento principale non si impone in modo tale da prevalere sul carattere repressivo della stessa.
- 41 A tal riguardo, occorre ricordare che la situazione di cui trattasi nel procedimento principale rientra nell'applicazione del principio secondo cui la mera circostanza che una sanzione dotata di finalità repressiva persegua anche una finalità preventiva non è tale da ostare alla sua qualificazione come sanzione penale ai sensi dell'articolo 50 della Carta (v., in tal senso, sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 31).
- 42 Sulla base della constatazione di cui al punto 40 della presente sentenza, ne consegue che la misura coercitiva di cui trattasi nel procedimento principale non perderebbe la sua qualificazione come sanzione penale ai sensi della suddetta disposizione per il semplice fatto di avere anche una finalità preventiva.
- 43 In ogni caso, come ricordato al punto 34 della presente sentenza, è la severità intrinseca della misura di apposizione di sigilli a un locale commerciale che giustifica la sua qualificazione penale e conduce all'applicabilità dell'articolo 50 della Carta. Tale severità non è attenuata dal fatto che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 61 e 64 delle sue conclusioni, il gran numero di infrazioni commesse nel caso di specie avrebbe potuto condurre ad applicare al locale commerciale di cui trattasi nel procedimento principale un periodo di apposizione dei sigilli considerevolmente più lungo.
- 44 Di conseguenza, si deve constatare che la misura amministrativa dell'apposizione di sigilli e del divieto di accesso a un locale commerciale per un periodo di quattordici giorni conserva il suo carattere repressivo indipendentemente dal fatto che venga applicata in risposta a una sola violazione della legge sull'IVA oppure a seguito della commissione, in un determinato arco di tempo, di ottantacinque violazioni di tale legge, tutte insieme.
- 45 Ciò considerato, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 325 TFUE, l'articolo 273 della direttiva IVA e l'articolo 50 della Carta devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede sia inflitta una sanzione pecuniaria al soggetto passivo che non abbia emesso giustificativi di cassa relativi a vendite realizzate, qualora tale infrazione abbia già dato luogo all'imposizione di una misura amministrativa coercitiva di apposizione dei sigilli al locale commerciale in cui è stata commessa, accompagnata da un divieto di accesso allo stesso.

Sulla seconda questione

- 46 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 273 della direttiva IVA e l'articolo 49, paragrafo 3, della Carta debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede, come sanzione amministrativa, una misura pecuniaria di importo elevato senza che il giudice investito di una contestazione di tale misura abbia la possibilità procedurale di decidere un importo inferiore a quello previsto da tale normativa o un altro tipo di pena, più lieve.
- 47 A tal riguardo, occorre ricordare che, conformemente all'articolo 49, paragrafo 3, della Carta, le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato. Analogamente, la Corte ha dichiarato che, in assenza di misure legislative dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili, gli Stati membri restano competenti per determinare la natura e l'entità di tali sanzioni, nel rispetto, in particolare, del principio di proporzionalità [sentenza del 19 ottobre 2023, G. ST.T. (Proporzionalità della pena in caso di contraffazione), C-655/21, EU:C:2023:791, punto 64 e giurisprudenza citata].
- 48 Secondo la giurisprudenza della Corte, conformemente a quest'ultimo principio, le misure repressive consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di quanto è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa. La severità delle sanzioni deve essere adeguata alla gravità delle violazioni che esse puniscono, in particolare garantendo che esse

abbiano un effetto realmente dissuasivo, senza andare oltre quanto necessario per raggiungere tale obiettivo [sentenza del 19 ottobre 2023, G. ST.T. (Proporzionalità della pena in caso di contraffazione), C-655/21, EU:C:2023:791, punto 65 e giurisprudenza citata].

49 Peraltro, il principio di proporzionalità esige che, nella determinazione della pena e nella fissazione dell'importo della sanzione pecuniaria, si tenga conto delle specifiche circostanze del caso di specie [sentenza del 19 ottobre 2023, G. ST.T. (Proporzionalità della pena in caso di contraffazione), C-655/21, EU:C:2023:791, punto 67].

50 Nel valutare la proporzionalità delle pene, si deve anche tenere conto della possibilità di cui dispone il giudice nazionale di modificare la qualificazione rispetto a quella indicata nell'atto di accusa, in modo tale da condurre all'applicazione di una pena meno severa, e di variare la pena in funzione della gravità del reato accertato [sentenza del 19 ottobre 2023, G. ST.T. (Proporzionalità della pena in caso di contraffazione), C-655/21, EU:C:2023:791, punto 68 e giurisprudenza citata].

51 Orbene, salvo accertamento contrario del giudice del rinvio, nella normativa di cui trattasi nel procedimento principale sembra mancare una possibilità di modificare la qualificazione dell'illecito di cui trattasi.

52 Inoltre, tenuto conto del fatto che l'importo della sanzione pecuniaria per una prima infrazione non può, in forza di detta normativa, essere inferiore a BGN 500 (circa EUR 250) e che tale importo è quasi 200 volte più elevato di quello dell'IVA elusa per ogni violazione commessa nel caso di specie, ossia BGN 2,70 (circa EUR 1,35), appare estremamente difficile fissare una sanzione la cui intensità non ecceda la gravità dell'infrazione constatata.

53 Ciò considerato, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 273 della direttiva IVA e l'articolo 49, paragrafo 3, della Carta devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede, come sanzione amministrativa, una misura pecuniaria di importo elevato senza che il giudice investito di una contestazione di tale misura abbia la possibilità procedurale di decidere un importo inferiore a quello previsto da tale normativa o un altro tipo di pena, più lieve.

Sulle spese

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

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

1) 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:

essi ostano a una normativa nazionale che prevede sia inflitta una sanzione pecuniaria al soggetto passivo che non abbia emesso giustificativi di cassa relativi a vendite realizzate, qualora tale infrazione abbia già dato luogo all'imposizione di una misura amministrativa coercitiva di apposizione dei sigilli al locale commerciale in cui è stata commessa, accompagnata da un divieto di accesso allo stesso.

2) L'articolo 273 della direttiva 2006/112 e l'articolo 49, paragrafo 3, della Carta dei diritti fondamentali

devono essere interpretati nel senso che:

essi ostano a una normativa nazionale che prevede, come sanzione amministrativa, una misura pecuniaria di importo elevato senza che il giudice investito di una contestazione di tale misura abbia la possibilità procedurale di decidere un importo inferiore a quello previsto da tale normativa o un altro tipo di pena, più lieve.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.