

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089399

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 4 de mayo de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-97/21

### SUMARIO:

**IVA. Procedimiento sancionador. Derecho a la tutela judicial efectiva. Principio non bis in idem. Acumulación de sanciones administrativas de carácter penal por un mismo hecho. Alcance del control judicial de la ejecución provisional de una sanción. Falta de expedición de un comprobante fiscal de caja.** La Administración tributaria impuso una sanción pecuniaria a la sociedad y por otro lado adoptó una medida administrativa coercitiva consistente en el precintado del local en cuestión durante un período de 14 días. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el art. 273 de la Directiva del IVA y el artículo 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante órganos jurisdiccionales diferentes. Por cuanto se refiere a la apreciación del carácter penal de los procedimientos y sanciones de que se trata, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, son pertinentes tres criterios. El primero es la calificación jurídica de la infracción en Derecho interno; el segundo, la propia naturaleza de la infracción, y, el tercero, la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado. En el caso de autos, consta que las medidas controvertidas en el litigio principal se impusieron a una misma empresa, a saber, la recurrente en el litigio principal, y por un mismo hecho, a saber, una venta de cigarrillos que no fue registrada ni consignada mediante la entrega de un comprobante fiscal de caja. Si bien consta que medidas como las controvertidas en el litigio principal tienen por objeto garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, que son objetivos de interés general contemplados en el art. 273 de la Directiva del IVA, y que las disposiciones de que se trata de la Ley del IVA son adecuadas para alcanzar esos objetivos y son a la vez suficientemente claras y precisas, corresponderá no obstante al órgano jurisdiccional remitente examinar si dichas disposiciones aseguran una coordinación de los procedimientos que permita, al mismo tiempo, reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de las medidas impuestas y garantizar que la gravedad del conjunto de esas medidas se corresponda con la gravedad de la infracción de que se trata. Considera la Sala que el art. 273 de la Directiva del IVA y el art. 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante tribunales diferentes, cuando dicha normativa no asegure una coordinación de los procedimientos que permita reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de dichas medidas y no permita garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se corresponda a la gravedad de la infracción de que se trate.

### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2 y 273

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), arts. 50 y 51.

### PONENTE:

*Don T. von Danwitz.*

En el asunto C-97/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad — Blagoevgrad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Blagoevgrad, Bulgaria), mediante resolución de 12 de febrero de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 2021, en el procedimiento entre

MV — 98

y

**Nachalnik na otdel Operativni deynosti -Sofia v Glavna direktsia Fiskalen kontrol pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb, T. von Danwitz (Ponente) y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. M. Georgieva y L. Zaharieva, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. D. Drambozova, el Sr. C. Giolito y la Sra. J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

#### Sentencia

**1.** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los artículos 47, 49, apartado 3, y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

**2.** Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MV — 98 y el Nachalnik na otdel Operativni deynosti — Sofia v Glavna direktsia Fiskalen kontrol pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (director del Departamento de Actividades Operativas de la ciudad de Sofía perteneciente a la Dirección General de Control Tributario de la Administración Central de la Agencia Tributaria Nacional, Bulgaria) en relación con una medida de precintado de un local comercial en el que MV — 98 había procedido a la venta de una cajetilla de cigarrillos sin expedir un comprobante fiscal de caja.

#### Marco jurídico

##### ***Derecho de la Unión Europea***

**3.** Conforme al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

**4.** El artículo 273 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

##### ***Derecho búlgaro***

*Ley del IVA*

5. El artículo 118, apartado 1, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido), de 21 de julio de 2006 (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, p. 8), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«Toda persona registrada o no con arreglo a la presente Ley estará obligada a registrar y dejar constancia de las entregas y de las ventas que realice en un local comercial mediante la expedición de un comprobante fiscal de caja producido por medio de un dispositivo de registro fiscal (tique de caja) o un comprobante de caja producido mediante un sistema automático integrado de gestión de la actividad comercial (tique de sistema), con independencia de que se solicite o no otro justificante fiscal. El destinatario deberá recibir el tique de caja o el tique de sistema y conservarlo hasta que haya abandonado el local.»

6. El artículo 185, apartados 1 y 2, de dicha Ley establece:

«(1) A la persona que no expida un justificante de conformidad con el artículo 118, apartado 1, se le impondrá, cuando se trate de una persona física que no actúe como profesional, una multa de 100 a 500 levass búlgaras [(BGN)] o, cuando se trate de una persona jurídica o un comerciante individual, una sanción pecuniaria de 500 a 2 000 BGN.

(2) Salvo en los casos previstos en el apartado 1, a la persona que cometa o tolere una infracción del artículo 118 o de una disposición que lo desarrolle, se le impondrá, cuando se trate de una persona física que no actúe como profesional, una multa de 300 a 1 000 BGN o, cuando se trate de una persona jurídica o un comerciante individual, una sanción pecuniaria de 3 000 a 10 000 BGN. Cuando la infracción no dé lugar a la falta de declaración de ingresos, se impondrán las sanciones previstas en el apartado 1.»

7. El artículo 186 de la citada Ley establece:

«(1) La medida administrativa coercitiva consistente en el precintado de los locales comerciales por un período máximo de 30 días se adoptará, independientemente de las multas y sanciones pecuniarias previstas, contra aquella persona que:

1. no observe el procedimiento de

a) expedición del correspondiente justificante de venta, de acuerdo con las formalidades establecidas para las entregas/ventas;

[...]

(3) La medida administrativa coercitiva establecida en el apartado 1 se aplicará mediante orden motivada del servicio de recaudación o por un funcionario habilitado por dicho servicio.

(4) Contra la orden a que se refiere el apartado 3 podrá interponerse recurso con arreglo al procedimiento establecido en el Código de Procedimiento Administrativo.»

8. El artículo 187, apartados 1 y 4, de la misma Ley está redactado en los siguientes términos:

«(1) Cuando se adopte la medida administrativa coercitiva a que se refiere el artículo 186, apartado 1, se prohibirá también el acceso al local o a los locales comerciales de la persona y los bienes presentes en dichos locales y en los almacenes correspondientes serán retirados por la persona o por su representante autorizado. La medida será aplicable al local o a los locales en los que se hayan detectado las infracciones, incluso en caso de gestión del local o de los locales por un tercero en el momento del precintado, si dicho tercero tuviera conocimiento de que el local será precintado. La Agencia Tributaria Nacional publicará en su página web las listas de locales comerciales que se precintarán y su localización. Se considerará que la persona tiene conocimiento del precintado del local en caso de colocación permanente de un aviso relativo al precintado en el local o en caso de publicación en la página web de la Administración tributaria de la información sobre el local comercial que deba precintarse y su localización.

[...]

(4) A petición del infractor y siempre que este aporte la prueba del pago íntegro de la multa o de la sanción pecuniaria, la autoridad pondrá fin a la medida administrativa coercitiva impuesta. El levantamiento del precinto estará supeditado a una obligación de cooperación por parte del infractor. En caso de reincidencia,

no se autorizará el levantamiento del precinto del local antes de que transcurra el plazo de un mes desde el precinto.»

**9.** A tenor del artículo 188 de la Ley del IVA:

«La medida administrativa coercitiva a que se refiere el artículo 186, apartado 1, estará sujeta a ejecución provisional en las condiciones establecidas por el Código de Procedimiento Administrativo.»

**10.** El artículo 193 de esa Ley dispone:

«(1) La Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas regula la comprobación de las infracciones de la presente Ley y de los actos normativos que la desarrollan, la adopción y ejecución de las resoluciones por las que se imponen sanciones administrativas, así como los recursos que caben contra dichas resoluciones.

(2) Las comprobaciones de infracción son realizadas por los servicios de recaudación y las resoluciones administrativas sancionadoras son adoptadas por el director ejecutivo de la Agencia Tributaria Nacional o por el funcionario al que haya habilitado a tal efecto.»

*Código de Procedimiento Administrativo*

**11.** En virtud del artículo 6, apartado 5, del Administrativnoprotsetsualen kodeks (Código de Procedimiento Administrativo) (DV n.º 30, de 11 de abril de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, las autoridades administrativas deben abstenerse de adoptar actos y efectuar actuaciones que puedan causar perjuicios manifiestamente desproporcionados en relación con el fin perseguido.

**12.** El artículo 60 de este Código dispone:

«(1) El acto administrativo incluirá la orden de su ejecución provisional cuando así lo requiera la vida o la salud de los ciudadanos, con el fin de proteger intereses del Estado o del público particularmente importantes, cuando exista el riesgo de que la ejecución de la decisión se vea frustrada o considerablemente obstaculizada, o si el retraso en la ejecución puede causar un perjuicio grave o difícilmente reparable, o incluso a petición de una de las partes, para proteger uno de sus intereses especialmente importantes para ella. En este último supuesto, la autoridad administrativa exigirá la garantía correspondiente.

(2) La orden de ejecución provisional deberá motivarse.

[...]

(5) La orden que autorice o deniegue la ejecución provisional podrá ser objeto de recurso a través de la autoridad administrativa ante el tribunal en un plazo de tres días contado desde la notificación de la orden, con independencia de que se haya recurrido o no el acto administrativo.

(6) El recurso se examinará lo antes posible a puerta cerrada, sin que se notifiquen copias del recurso a las partes. El recurso no suspenderá la ejecución provisional, pero el tribunal podrá suspender la ejecución provisional hasta que se pronuncie con carácter definitivo sobre el recurso.

(7) En caso de que anule la orden recurrida, el tribunal resolverá sobre el fondo. Si acuerda anular la ejecución provisional, la autoridad administrativa restablecerá la situación anterior a la ejecución.

(8) Contra el auto del tribunal cabe interponer recurso.»

**13.** En virtud del artículo 128, apartado 1, punto 1, de dicho Código, la jurisdicción contencioso-administrativa es competente para conocer de los asuntos que tengan por objeto, en particular, la modificación o anulación de los actos administrativos.

**14.** El artículo 166 del mismo Código, titulado «Suspensión de la ejecución del acto administrativo», establece en sus apartados 1 y 2:

«(1) El recurso suspenderá la ejecución del acto administrativo.

(2) En cualquier fase del proceso hasta que la sentencia adquiera firmeza, el tribunal podrá, a instancia del recurrente, suspender la ejecución provisional, autorizada mediante orden definitiva de la autoridad que adoptó el acto mencionado en el artículo 60, apartado 1, si la ejecución provisional pudiera causar un perjuicio grave o difícilmente reparable al recurrente. [...]

## *Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas*

**15.** A tenor del artículo 22 de la Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas) (DV n.º 92, de 28 de noviembre de 1969), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas»), podrán adoptarse medidas administrativas coercitivas para prevenir y poner fin a las infracciones administrativas, así como para prevenir y eliminar las consecuencias negativas de estas.

**16.** El artículo 27, apartados 1, 2, 4 y 5, de dicha Ley establece:

«(1) La sanción administrativa se fijará con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley dentro de los límites establecidos para la infracción cometida.

(2) Al determinar la sanción, se tendrán en cuenta la gravedad de la infracción, los motivos de su comisión y otras circunstancias atenuantes y agravantes, así como la situación económica del autor.

[...]

(4) Salvo en los casos previstos en el artículo 15, apartado 2, las sanciones asociadas a las infracciones no podrán ser sustituidas por sanciones de carácter más leve.

(5) Tampoco está autorizada la determinación de la sanción por debajo de la sanción mínima prevista, ya se trate de una multa o de una privación temporal del derecho a ejercer una profesión o una actividad determinada.»

**17.** Con arreglo al artículo 59 de la referida Ley, la resolución administrativa sancionadora puede recurrirse ante el Rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia, Bulgaria) en el plazo de una semana a partir de su notificación.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**18.** MV — 98, cuya actividad principal es la compra y reventa de bienes, como cigarrillos, explota a tal efecto un local comercial en Gotse Delchev (Bulgaria).

**19.** El 9 de octubre de 2019, con ocasión de una inspección realizada en dicho local comercial, la Administración tributaria búlgara constató que MV — 98 no había registrado la venta de un paquete de cigarrillos, por un valor de 5,20 BGN (aproximadamente 2,60 euros), ni expedido el comprobante fiscal de caja correspondiente a dicha venta. En relación con ello, se levantó un acta de infracción administrativa por incumplimiento del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA.

**20.** La Administración tributaria, por una parte, de conformidad con el artículo 185 de la Ley del IVA, impuso una sanción pecuniaria a MV — 98 y, por otra parte, con arreglo al artículo 186 de esta misma Ley, adoptó una medida administrativa coercitiva consistente en el precintado del local en cuestión durante un período de 14 días. Mediante orden dictada en virtud del artículo 60 del Código de Procedimiento Administrativo se autorizó la ejecución provisional de esta medida, por considerar dicha Administración que esa ejecución provisional era indispensable para proteger los intereses del Estado y, en particular, los del Tesoro Público.

**21.** MV — 98 interpuso un recurso contra la medida de precintado ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que dicha medida era desproporcionada habida cuenta del valor insignificante de la venta imputada y del hecho de que se trataba de su primera infracción del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA.

**22.** Tras constatar que la Ley del IVA transpone las disposiciones de la Directiva del IVA y constituye una aplicación del Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la conformidad con el artículo 50 de la Carta del régimen establecido por los artículos 185 y 186 de dicha Ley.

**23.** A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en caso de infracción del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA, esta no solo establece, en su artículo 185, la imposición de una sanción pecuniaria, sino también, en su artículo 186, la obligación de adoptar, por los mismos hechos, una medida coercitiva de precintado del local en cuestión. Dicho órgano jurisdiccional añade que tanto la sanción pecuniaria como el precintado tienen carácter penal, en el sentido del artículo 50 de la Carta y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular de la sentencia de 5 de junio de 2012, Bonda (C-489/10,

EU:C:2012:319). Por lo demás, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria) también ha reconocido que el precintado tiene carácter represivo.

24. Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente señala que la sanción pecuniaria y el precintado se imponen al término de procedimientos distintos y autónomos. Además, siendo recurribles, son competentes para conocer de tales recursos tribunales diferentes, a saber, el tribunal de primera instancia en cuanto atañe a la sanción pecuniaria y el tribunal de lo contencioso-administrativo en cuanto atañe al precintado. El órgano jurisdiccional remitente indica, a este respecto, que las normas procesales búlgaras no prevén la posibilidad de suspender un procedimiento hasta la conclusión del otro, de manera que no existe un mecanismo de coordinación que permita garantizar el cumplimiento del requisito de proporcionalidad en relación con la gravedad de la infracción cometida. De este modo, el régimen contenido en los artículos 185 y 186 de la Ley del IVA no responde, en su opinión, a los criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular en la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197).

25. Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el control judicial de que puede ser objeto la orden de ejecución provisional de una medida de precintado es conforme con las exigencias del artículo 47 de la Carta. A este respecto, expone que el juez que conoce de un recurso contra tal orden no puede volver a examinar los hechos, ya que estos se consideran probados cuando figuran en el acta levantada por la Administración tributaria en relación con la inspección efectuada en el local comercial. Por ello, el juez que conoce del asunto únicamente puede proceder a una ponderación entre la protección de los intereses del Estado y el riesgo de perjuicio grave o difícilmente reparable para la persona afectada.

26. En estas circunstancias, el Administrativen sad — Blagoevgrad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Blagoevgrad, Bulgaria) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 50 de la [Carta] en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual pueden acumularse contra una misma persona un procedimiento administrativo dirigido a adoptar una medida coercitiva y un procedimiento administrativo sancionador para la imposición de una sanción pecuniaria por hechos consistentes en no haber registrado la venta de bienes y no haberla hecho constar mediante la expedición de un justificante de venta?

En caso de respuesta afirmativa a la anterior cuestión, ¿deben interpretarse entonces el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 52, apartado 1, de la [Carta] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual pueden acumularse contra una misma persona un procedimiento administrativo dirigido a adoptar una medida coercitiva y un procedimiento administrativo sancionador para la imposición de una sanción pecuniaria por hechos consistentes en no haber registrado la venta de bienes y no haberla hecho constar mediante la expedición de un justificante de venta, teniendo en cuenta que dicha normativa no impone al mismo tiempo a las autoridades encargadas de tramitar ambos procedimientos y a los tribunales la obligación de garantizar la aplicación efectiva del principio de proporcionalidad, con respecto a la gravedad global de todas las medidas acumuladas en relación con la gravedad de la infracción concreta?

2) Si se niega la aplicabilidad de los artículos 50 y 52, apartado 1, de la Carta al presente caso, ¿deben interpretarse entonces el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 49, apartado 3, de la [Carta] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como el artículo 186, apartado 1, de la [Ley del IVA] que, para una infracción consistente en no haber registrado la venta de bienes y no haberla hecho constar mediante la expedición de un justificante de venta, prevé, además de la imposición de una sanción pecuniaria con arreglo al artículo 185, apartado 2, de [la referida Ley], la adopción frente a la misma persona de una medida coercitiva consistente en el “precintado de los locales comerciales” durante un período máximo de 30 días?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 47, apartado 1, de la [Carta] en el sentido de que no se opone a las medidas introducidas por el legislador nacional para salvaguardar el interés a que se refiere el artículo 273 de la [Directiva del IVA], como la ejecución provisional de una medida administrativa coercitiva consistente en el “precintado de los locales comerciales” durante un período máximo de 30 días, con el fin de proteger un supuesto interés público, cuando la tutela judicial frente a estas medidas se limita a la apreciación de un interés privado equivalente en sentido contrario?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Primera cuestión prejudicial***

**27.** Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 273 de la Directiva del IVA y el artículo 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante órganos jurisdiccionales diferentes.

*Sobre la admisibilidad*

**28.** La Comisión alega que la primera cuestión prejudicial es inadmisibles porque la petición de decisión prejudicial no cumple los requisitos establecidos en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, en la medida en que, por lo que respecta a la sanción pecuniaria impuesta a la recurrente en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente no ha establecido con suficiente precisión el contexto jurídico y fáctico del litigio principal.

**29.** A tenor del artículo 94, letras a) y b), del Reglamento de Procedimiento, las peticiones de decisión prejudicial deben contener «una exposición concisa del objeto del litigio y de los hechos pertinentes, según se hayan constatado por el órgano jurisdiccional remitente, o al menos una exposición de los datos fácticos en que se basan las cuestiones», y «el texto de las disposiciones nacionales que puedan ser aplicables al asunto y, en su caso, la jurisprudencia nacional pertinente».

**30.** Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la información recogida en las resoluciones de remisión sirve no solo para que este pueda dar respuestas útiles, sino también para que los Gobiernos de los Estados miembros y las demás partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Procede velar por que se salvaguarde esta posibilidad, teniendo en cuenta que, con arreglo a ese artículo, a las partes interesadas solo se les notifican las resoluciones de remisión (véase, en ese sentido, la sentencia de 5 de julio de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, apartado 20 y jurisprudencia citada).

**31.** En el presente asunto, la petición de decisión prejudicial contiene una exposición del objeto del litigio principal y de los hechos pertinentes, y presenta las disposiciones nacionales pertinentes, incluidas las relativas a la sanción pecuniaria aplicable en caso de infracción del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA.

**32.** Además, de las observaciones presentadas por los Gobiernos de los Estados miembros que han participado en el procedimiento prejudicial y por la Comisión se desprende que la información contenida en la petición de decisión prejudicial les ha permitido pronunciarse adecuadamente sobre la cuestión planteada.

**33.** En estas circunstancias, la primera cuestión prejudicial es admisible.

*Sobre el fondo*

**34.** Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, las sanciones administrativas impuestas por las autoridades tributarias nacionales en materia de IVA constituyen una aplicación de los artículos 2 y 273 de la Directiva del IVA y, por tanto, del Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta. Deben respetar, por consiguiente, el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de esta última (véase, en ese sentido, la sentencia de 5 de mayo de 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, apartado 26 y jurisprudencia citada).

**35.** A este respecto, el artículo 50 de la Carta dispone que «nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley». En consecuencia, el principio *non bis in idem* prohíbe la acumulación tanto de procedimientos como de sanciones de carácter penal en el sentido de dicho artículo por los mismos hechos contra la misma persona (sentencia de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 24 y jurisprudencia citada).

**36.** En el caso de autos, consta que las medidas controvertidas en el litigio principal se impusieron a una misma empresa, a saber, la recurrente en el litigio principal, y por un mismo hecho, a saber, una venta de cigarrillos que no fue registrada ni consignada mediante la entrega de un comprobante fiscal de caja. Además,

de las indicaciones proporcionadas tanto por el órgano jurisdiccional remitente como por el Gobierno búlgaro se desprende que dichas medidas se impusieron al término de procedimientos distintos y autónomos.

**37.** En este contexto, a efectos de determinar la aplicabilidad del artículo 50 de la Carta, es preciso examinar además si las medidas de que se trata, es decir, la sanción pecuniaria, impuesta en virtud del artículo 185 de la Ley del IVA, y el precintado del local comercial de la recurrente en el litigio principal, impuesto en virtud del artículo 186 de esa misma Ley, pueden calificarse de «sanciones de carácter penal».

*- Sobre el carácter penal de las medidas controvertidas en el litigio principal*

**38.** Por cuanto se refiere a la apreciación del carácter penal de los procedimientos y sanciones de que se trata, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, son pertinentes tres criterios. El primero es la calificación jurídica de la infracción en Derecho interno; el segundo, la propia naturaleza de la infracción, y, el tercero, la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado (véase, en ese sentido, la sentencia de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 25 y jurisprudencia citada).

**39.** Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de estos criterios, si los procedimientos y sanciones administrativos controvertidos en el litigio principal tienen carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta, el Tribunal de Justicia, al resolver sobre la cuestión prejudicial, puede aportar, en todo caso, precisiones destinadas a orientar a dicho órgano jurisdiccional en su interpretación (véase, en ese sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 27 y jurisprudencia citada).

**40.** En el caso de autos, por lo que respecta al primer criterio, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que los procedimientos y medidas controvertidos en el litigio principal se califican de administrativos en Derecho interno.

**41.** No obstante, la aplicación del artículo 50 de la Carta no se limita únicamente a los procesos y sanciones que el Derecho nacional califica de «penales», sino que se extiende —con independencia de su calificación en Derecho interno— a los procedimientos y sanciones que deban considerarse de carácter penal en atención a los otros dos criterios mencionados en el apartado 38 de la presente sentencia. En efecto, tal carácter puede derivarse de la propia naturaleza de la infracción de que se trate y del nivel de gravedad de las sanciones que esta puede implicar [véanse, en ese sentido, las sentencias de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 30, y de 22 de junio de 2021, Latvijas Republikas Saeima (Puntos por infracciones de tráfico), C-439/19, EU:C:2021:504, apartado 88].

**42.** En cuanto al segundo criterio, relativo a la propia naturaleza de la infracción, este implica comprobar si la medida de que se trate tiene concretamente una finalidad represiva, sin que la mera circunstancia de que persiga igualmente una finalidad preventiva pueda privarla de la calificación de sanción penal. En efecto, es propio de las sanciones penales tener por objeto tanto la represión como la prevención de conductas ilícitas. En cambio, una medida que se limite a reparar el perjuicio causado por la infracción de que se trate no reviste carácter penal [véase, en ese sentido, la sentencia de 22 de junio de 2021, Latvijas Republikas Saeima (Puntos por infracciones de tráfico), C-439/19, EU:C:2021:504, apartado 89 y jurisprudencia citada].

**43.** En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que las dos medidas controvertidas en el litigio principal persiguen los objetivos de disuadir y reprimir las infracciones en materia de IVA.

**44.** Si bien, en sus observaciones escritas, los Gobiernos búlgaro y polaco sostenían que la finalidad de la medida de precintado era cautelar y no represiva, procede señalar que, según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, esta medida no tiene por objeto permitir el cobro de créditos fiscales o la obtención de pruebas ni impedir la ocultación de estas. Como demuestra el artículo 22 de la Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas, dicha medida tiene por objeto poner fin a las infracciones administrativas cometidas y prevenir la comisión de nuevas infracciones al impedir que el comerciante en cuestión explote su local comercial. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que la medida de precintado persigue una finalidad a la vez preventiva y represiva, en la medida en que también tiene por objeto disuadir al interesado de incumplir la obligación establecida en el artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA.

**45.** Por lo que respecta al tercer criterio, a saber, el nivel de gravedad de las medidas controvertidas en el litigio principal, procede señalar, como hizo la Comisión en sus observaciones escritas, que cada una de dichas medidas parece presentar un nivel de gravedad elevado.

**46.** Sobre este particular, se ha de precisar que el nivel de gravedad se determina en función de la pena máxima prevista por las disposiciones aplicables (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 9 de octubre de 2003, Ezeh y Connors c. Reino Unido, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, § 120).

**47.** Pues bien, un precintado durante un período de hasta 30 días puede calificarse de grave, en particular, en el caso de un comerciante individual que solo disponga de un local comercial, dado que dicho precintado le impide, en especial, ejercer su actividad y le priva así de sus ingresos.

**48.** En cuanto a la sanción pecuniaria, el hecho de que su importe, por una primera infracción, no pueda ser inferior a 500 BGN (aproximadamente 250 euros) y pueda llegar hasta 2 000 BGN (aproximadamente 1 000 euros), al igual que la relación entre el IVA eludido en la venta del paquete de cigarrillos de que se trata en el litigio principal, a saber, un importe inferior a 1 BGN (aproximadamente 0,50 euros), y la sanción impuesta, que, según las indicaciones del Gobierno búlgaro, asciende a 500 BGN (aproximadamente 250 euros), ponen de manifiesto el carácter grave de dicha sanción.

**49.** En este contexto, si, como se desprende de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, las medidas controvertidas en el litigio principal deben calificarse de sanciones de carácter penal, debe considerarse que la acumulación de estas sanciones constituye una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta.

*- Sobre la posible justificación de la limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta*

**50.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta puede justificarse sobre la base del artículo 52, apartado 1, de esta (sentencia de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 40 y jurisprudencia citada).

**51.** Conforme al artículo 52, apartado 1, primera frase, de la Carta, cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por esta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Según la segunda frase de ese mismo apartado, solo se podrán introducir limitaciones a esos derechos y libertades, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

**52.** En el caso de autos, por lo que se refiere, en primer lugar, al requisito de que cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la Carta debe ser establecida por la ley, este se cumple, puesto que la Ley del IVA prevé expresamente, en caso de infracción de su artículo 118, apartado 1, la aplicación acumulada de una sanción pecuniaria y del precintado del local comercial de que se trate.

**53.** En segundo lugar, por lo que atañe al contenido esencial del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, en principio, tal acumulación debe estar sujeta a condiciones definidas taxativamente, asegurando así que no se cuestione como tal el derecho garantizado en dicho artículo 50 (véase, en ese sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 43).

**54.** A este respecto, procede señalar que no puede considerarse que una acumulación automática que no esté sujeta a ninguna condición definida taxativamente respete el contenido esencial de ese derecho.

**55.** En el caso de autos, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente y del Gobierno búlgaro se desprende que la acumulación de las dos medidas previstas, respectivamente, en el artículo 185 y en el 186 de la Ley del IVA parece tener carácter automático, ya que la Administración tributaria está obligada, en el supuesto de que se haya cometido una única infracción del artículo 118, apartado 1, de dicha Ley, a aplicar sistemáticamente ambas medidas. Por lo tanto, tal acumulación no parece estar sujeta a condiciones definidas taxativamente, en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el apartado 53 de la presente sentencia, de modo que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no parece establecer el marco necesario para garantizar el respeto del contenido esencial del derecho previsto en el artículo 50 de la Carta.

**56.** En tercer lugar, en cuanto al respeto del principio de proporcionalidad, debe recordarse que este exige que la acumulación de procedimientos y sanciones prevista por una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, no exceda los límites de lo que sea adecuado y necesario para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas por esta no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (sentencia de 5 de mayo de 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, apartado 34 y jurisprudencia citada).

**57.** A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que tal normativa nacional debe establecer normas claras y precisas que, antes de nada, permitan al justiciable determinar qué actos y omisiones pueden ser objeto de tal acumulación de procedimientos y de sanciones, que garanticen además una coordinación de los procedimientos con el fin de reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de procedimientos de carácter penal que se desarrollan de manera independiente, y que, por último, permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas corresponde a la gravedad de la infracción en cuestión (sentencia de 5 de mayo de 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, apartado 36 y jurisprudencia citada).

**58.** En el caso de autos, si bien consta que medidas como las controvertidas en el litigio principal tienen por objeto garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, que son objetivos de interés general contemplados en el artículo 273 de la Directiva del IVA, y que las disposiciones de que se trata de la Ley del IVA son adecuadas para alcanzar esos objetivos y son a la vez suficientemente claras y precisas, corresponderá no obstante al órgano jurisdiccional remitente examinar si dichas disposiciones aseguran una coordinación de los procedimientos que permita, al mismo tiempo, reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de las medidas impuestas y garantizar que la gravedad del conjunto de esas medidas se corresponda con la gravedad de la infracción de que se trata.

**59.** En efecto, por lo que respecta a la coordinación de los procedimientos, procede señalar que, si bien la Administración tributaria está obligada, en virtud del artículo 6, apartado 5, del Código de Procedimiento Administrativo y del artículo 27, apartado 2, de la Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas, respectivamente, a respetar el principio de proporcionalidad al aplicar las sanciones previstas en los artículos 185 y 186 de la Ley del IVA, la normativa nacional controvertida en el litigio principal no la autoriza ni a eludir la obligación de imponer ambas sanciones, habida cuenta del carácter automático de la acumulación mencionado en el apartado 55 de la presente sentencia, ni a suspender uno de los procedimientos hasta la conclusión del otro. De la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que dicha normativa tampoco permite a esa Administración proceder a una apreciación global de la proporcionalidad de las sanciones acumuladas.

**60.** Además, si bien el artículo 187, apartado 4, de la Ley del IVA permite al infractor poner fin anticipadamente a la medida de precintado mediante el pago voluntario de la cantidad exigida en concepto de sanción pecuniaria, nada obliga a la Administración tributaria a imponer dicha sanción mientras se ejecuta el precintado. En el caso de autos, en el litigio principal, la sanción pecuniaria no se impuso hasta varios meses después de la ejecución del precintado, que, por lo tanto, pudo agotar todos sus efectos en el intervalo.

**61.** Por último, si bien las medidas previstas, respectivamente, en el artículo 185 y en el artículo 186 de la Ley del IVA pueden ser objeto de recurso, estos deben interponerse ante órganos jurisdiccionales diferentes, a saber, el tribunal de primera instancia en relación con la sanción pecuniaria y el tribunal de lo contencioso-administrativo en relación con el precintado. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente precisa, en esencia, que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no prevé un procedimiento que garantice la coordinación necesaria entre estos recursos o entre dichos tribunales, y añade que cada uno de estos tribunales debe proceder a una apreciación autónoma de la proporcionalidad de las medidas impugnadas ante ellos.

**62.** En cuanto a la cuestión de si las disposiciones controvertidas en el litigio principal permiten garantizar que la gravedad del conjunto de las medidas impuestas corresponda a la gravedad de la infracción de que se trata, procede recordar que, en el caso de autos, cada una de las medidas impuestas a la recurrente en el litigio principal parece presentar intrínsecamente un nivel de gravedad elevado, como se desprende de los apartados 47 y 48 de la presente sentencia. Por consiguiente, parece que el efecto acumulativo de estas medidas puede exceder de la gravedad de la infracción cometida por la recurrente en el litigio principal e

infringir las exigencias del principio de proporcionalidad, recordadas en los apartados 56 y 57 de la presente sentencia, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

**63.** Así pues, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 273 de la Directiva del IVA y el artículo 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante tribunales diferentes, cuando dicha normativa no asegure una coordinación de los procedimientos que permita reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de dichas medidas y no permita garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se corresponda a la gravedad de la infracción de que se trate.

#### ***Segunda cuestión prejudicial***

**64.** Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

#### ***Tercera cuestión prejudicial***

**65.** Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 47, apartado 1, de la Carta debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el órgano jurisdiccional que conoce de un recurso contra una autorización de ejecución provisional de una medida de precintado de un local comercial, mediante la que se aplica el artículo 273 de la Directiva del IVA, solo está facultado para apreciar la existencia de un eventual riesgo de perjuicio grave o difícilmente reparable para el contribuyente afectado, sin poder volver a examinar los elementos de hecho comprobados por la Administración tributaria y que justifican la adopción tal medida.

**66.** Para garantizar que una petición de decisión prejudicial responda a la necesidad inherente a la solución efectiva de un litigio relativo al Derecho de la Unión, el contenido de tal petición debe cumplir los requisitos que figuran expresamente en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento, requisitos que el órgano jurisdiccional remitente, en el marco de la cooperación establecida en el artículo 267 TFUE, debe conocer y respetar escrupulosamente (véase, en este sentido, el auto de 22 de junio de 2021, Mitliv Exim, C-81/20, no publicado, EU:C:2021:510, apartados 29 y 30 y jurisprudencia citada).

**67.** En el caso de autos, la Comisión alberga dudas en cuanto al hecho de que el órgano jurisdiccional remitente esté conociendo de un recurso interpuesto contra la autorización de ejecución provisional del precintado controvertido en el litigio principal.

**68.** A este respecto, del artículo 60, apartado 5, del Código de Procedimiento Administrativo se desprende que la orden por la que se autoriza la ejecución provisional de una medida de precintado debe ser objeto de un recurso distinto del dirigido contra dicha medida.

**69.** Pues bien, la petición de decisión prejudicial no pone de manifiesto que el órgano jurisdiccional remitente conozca de tal recurso distinto y tampoco menciona las alegaciones que las partes en el litigio principal podrían haber formulado en tal contexto, en particular en cuanto a la supuesta necesidad de ponderar, por un lado, los intereses del Estado y, por otro, el riesgo de un perjuicio grave o difícilmente reparable para la recurrente en el litigio principal. Así pues, el litigio principal solo parece versar sobre la legalidad del precintado, y no sobre la autorización de ejecución provisional del mismo.

**70.** Por consiguiente, la tercera cuestión prejudicial no cumple los requisitos del artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento, dado que, en la motivación que contiene, el órgano jurisdiccional remitente no explicita el vínculo que pretende establecer entre, por una parte, el artículo 47, párrafo primero, de la Carta y, por otra, el objeto del litigio principal.

**71.** En estas circunstancias, la tercera cuestión prejudicial es inadmisibile.

#### **Costas**

**72.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

**El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante tribunales diferentes, cuando dicha normativa no asegure una coordinación de los procedimientos que permita reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de dichas medidas y no permita garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se corresponda a la gravedad de la infracción de que se trate.**

Firmas

\*Lengua de procedimiento: búlgaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.