

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090703

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 14 de septiembre de 2023

Sala 4.^a

Asunto n.º C-820/21

SUMARIO:

Impuestos sobre consumos específicos. Régimen de depósito fiscal. Revocación de la autorización para la apertura y la explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado. Una sociedad búlgara es titular de una autorización de explotación de un depósito fiscal que le permite producir, almacenar, recibir y enviar productos alcohólicos sujetos a impuestos especiales. La Administración aduanera búlgara le impuso una sanción pecuniaria igual al doble del importe de los impuestos especiales no repercutidos. Tanto la sanción pecuniaria impuesta como la revocación de su autorización de explotación de un depósito fiscal fueron adoptadas como consecuencia de una infracción del régimen de impuestos especiales cometida por esa sociedad que la normativa nacional considera grave. La resolución de revocar la autorización de explotación del depósito fiscal se adoptó una vez que la resolución por la que se imponía la sanción pecuniaria, dictada a raíz de una apreciación sobre el fondo del asunto, había adquirido firmeza. La resolución de revocar la autorización de explotación de un depósito fiscal no se dirige al público en general, sino a una categoría particular de destinatarios que, al ejercer una actividad específicamente regulada por el Derecho de la Unión, están obligados a cumplir los requisitos exigidos para disfrutar de una autorización concedida por los Estados miembros que les confiere prerrogativas determinadas. Por lo que respecta, por una parte, a la sanción pecuniaria, el hecho de que su importe no pueda ser inferior a 250 euros (aproximadamente), de que corresponda sistemáticamente al doble del importe no repercutido y de que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no establezca ningún límite máximo a ese importe, de modo que, en el presente asunto, se ha impuesto una sanción por un importe equivalente a unos 128 000 euros, pone de manifiesto la gravedad de esa sanción y por otro lado, si bien es cierto que la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal tiene por único efecto privar al depositario autorizado de que se trate de las prerrogativas inherentes al régimen del depósito fiscal y no impide a dicho depositario continuar ejerciendo actividades económicas que no requieren tal autorización [Vid., STJUE de 23 de marzo de 2023, asunto, C-412/21, (NFJ089061)]. Las dos medidas controvertidas en el litigio principal pueden constituir sanciones de carácter penal, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente y de ser así, su aplicación concurrente genera, por tanto, una limitación del derecho fundamental garantizado en el art.50 CDFUE. Si la sanción pecuniaria y la resolución de revocar la autorización de explotación de un depósito fiscal deben considerarse sanciones de carácter penal, el art. 50 CDFUE puede oponerse a que se aplique la resolución por la que se revoca la autorización de explotación de su depósito fiscal, cuya legalidad se impugna ante el órgano jurisdiccional remitente, extremo que corresponde comprobar a este último. El art. 16.1, apdo 1, de la Directiva 2008/118, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, prevé la revocación de una autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos, siempre que dicha revocación, habida cuenta, en particular, de su carácter definitivo, no constituya una medida desproporcionada en relación con la gravedad de la infracción. Además, en el supuesto de que ambas sanciones tengan carácter penal, el art. 50 CDFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a tal normativa nacional siempre que la posibilidad de que concurren ambas sanciones esté prevista por la ley; la normativa nacional no permita perseguir y sancionar los mismos hechos por la misma infracción o para perseguir el mismo objetivo, sino que únicamente prevea la posibilidad de una acumulación de procedimientos y sanciones en virtud de normativas diferentes; dichos procedimientos y sanciones se refieran a objetivos complementarios que tengan por objeto, en su caso, aspectos diferentes del mismo comportamiento infractor de que se trate, y existan normas claras y precisas que permitan prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones, así como la coordinación entre las distintas autoridades, que ambos procedimientos se hayan tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo y que la sanción impuesta, en su caso, en el primer procedimiento en el plano cronológico se haya tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas. El órgano jurisdiccional nacional debe exponer, en la propia resolución de remisión, el marco fáctico y normativo del litigio principal y facilitar las explicaciones oportunas sobre los motivos de la elección de las disposiciones del Derecho de la Unión cuya interpretación solicita y

sobre la relación que establece entre esas disposiciones y la normativa nacional aplicable al litigio de que conoce.

PRECEPTOS:

DIRECTIVA 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE., y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE). arts. 4, 7, 8, 15 y 16.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), arts. 50 y 52.

PONENTE:

Don J.-C. Bonichot.

En el asunto C-820/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria), mediante resolución de 9 de diciembre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de diciembre de 2021, en el procedimiento entre

Vinal AD

y

Direktor na Agentsia Mitnitsi

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y la Sra. L. S. Rossi, los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y S. Rodin y la Sra. O. Spineanu-Matei, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Vinal AD, por la Sra. N. Boshnakova-Dimova, advokat;
- en nombre del Direktor na Agentsia Mitnitsi, por los Sres. P. Gerenski y P. Tonev;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova y L. Zaharieva, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. I. Herranz Elizalde, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. A. Collabolletta, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea por el Sr. M. Björkland y la Sra. D. Drambozova, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada 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 principio de igualdad de trato y del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Vinal AD, un depositario autorizado, y el Direktor na Agentsia Mitnitsi (Director de la Agencia de Aduanas, Bulgaria) en relación con una resolución por la que este último revocó la autorización de explotación de un depósito fiscal, en el sentido de la Directiva

2008/118, debido a un incumplimiento grave del régimen de impuestos especiales, que también conllevó una sanción pecuniaria.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/118

3. Los considerandos 10, 15 y 16 de la Directiva 2008/118 eran del siguiente tenor:

«(10) Las modalidades de recaudación y devolución del impuesto [especial] inciden en el adecuado funcionamiento del mercado interior, por lo que han de aplicarse criterios no discriminatorios.

[...]

(15) Habida cuenta de la necesidad de realizar controles en las unidades de producción y de almacenamiento al objeto de garantizar el cobro de la deuda tributaria, es preciso mantener un sistema de depósitos sujetos a autorización de las autoridades competentes, con el fin de facilitar dichos controles.

(16) Es asimismo necesario establecer los requisitos que deberán satisfacer los depositarios autorizados y los operadores que no tengan la condición de depositario autorizado.»

4. El artículo 4 de la Directiva 2008/118 establecía:

«A los efectos de la presente Directiva y sus disposiciones de aplicación, se entenderá por:

1) “depositario autorizado”: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

[...]

11) “depósito fiscal”: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal.»

5. A tenor del artículo 7, apartado 1, de esa Directiva, el impuesto especial se devenga en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.

6. El artículo 8, apartado 1, letra a), de dicha Directiva establecía:

«Será deudor del impuesto especial exigible:

a) por lo que respecta a la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra a):

i) el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida,

[...]»

7. El artículo 15 de la misma Directiva era del siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales, sin perjuicio de lo dispuesto en la presente Directiva.

2. La fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal.»

8. El artículo 16 de la Directiva 2008/118 establecía:

«1. La apertura y explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde esté situado el depósito.

La autorización estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso.

2. El depositario autorizado deberá:

a) prestar, si procede, una garantía que cubra el riesgo inherente a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales;

b) cumplir con las obligaciones establecidas por el Estado miembro en cuyo territorio se halle el depósito fiscal;

c) llevar una contabilidad, por cada depósito fiscal, de las existencias y de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales;

d) introducir en su depósito fiscal y consignar en las cuentas, al final de la circulación, todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo a menos que sea aplicable el artículo 17, apartado 2;

e) someterse a cualesquiera controles o recuentos de existencias.

[...]

9. El artículo 15, apartado 1, de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4), que derogó la Directiva 2008/118 con efectos a partir del 13 de febrero de 2023, establece disposiciones idénticas a las del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118.

Recomendación 2000/789/CE

10. El artículo 2, apartado 1, de la Recomendación 2000/789/CE de la Comisión, de 29 de noviembre de 2000, relativa a las orientaciones en materia de autorizaciones a los depositarios con arreglo a la Directiva 92/12/CEE del Consejo, respecto de productos sujetos a impuestos especiales (DO 2000, L 314, p. 29), indica: «Aunque se invita a los Estados miembros a que apliquen criterios estrictos para conceder la autorización a las personas contempladas en el artículo 1, debería intentar conseguirse un equilibrio entre el objetivo de facilitar el comercio y el de aplicar controles eficaces.»

11. El artículo 7 de esa Recomendación aclara:

«1. En principio, una autorización debería únicamente ser anulada o retirada de mediar motivos graves, y después de que las autoridades competentes de un Estado miembro hayan examinado cuidadosamente la situación del depositario.

2. Así por ejemplo, podrá anularse o retirarse una autorización en los supuestos siguientes:

- incumplimiento de las obligaciones inherentes a la autorización,
- insuficiente cobertura de la garantía exigida,
- incumplimiento repetido de las disposiciones legislativas en vigor,
- participación en actividades criminales,
- evasión fiscal o fraude.»

Derecho búlgaro

12. El artículo 3, apartado 1, punto 1, de la zakon za aktsizite i danachnite skladove (Ley de Impuestos Especiales y Depósitos Fiscales), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZADS»), establece que los depositarios autorizados y las personas registradas con arreglo a dicha Ley son sujetos pasivos en el sentido de esta.

13. El artículo 4, punto 18, de la ZADS es del siguiente tenor:

«Será “grave” la infracción objeto de una resolución administrativa firme por la que se imponga una sanción pecuniaria superior a 15 000 [levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 7 600 euros)].»

14. El artículo 47, apartado 1, de la ZADS dispone:

«Podrán ser depositarios autorizados quienes:

[...]

5. no hayan cometido infracciones graves o reiteradas en el sentido de la presente Ley, salvo en caso de terminación convencional del procedimiento administrativo sancionador.»

15. El artículo 53, apartados 1 a 4, de la ZADS establece:

«(1) La autorización para la explotación de un depósito fiscal se extinguirá:

[...]

3. en caso de revocación de la autorización,

[...]

(2) Se revocará la autorización para la explotación de un depósito fiscal cuando:

1. el depositario autorizado ya no cumpla los requisitos establecidos en el artículo 47; [...]

[...]

(3) La autorización se extinguirá mediante resolución del director de la Agencia de Aduanas, que podrá ser objeto de ejecución provisional desde su fecha de emisión, salvo resolución contraria del órgano jurisdiccional.

(4) La resolución a que se refiere el apartado 3 será recurrible, de conformidad con las disposiciones de la Administrativnoprotsesualen kodeks [(Código de Procedimiento Administrativo)].»

16. El artículo 107h, apartado 1, de la ZADS es del siguiente tenor:

«Antes de la adopción de la resolución administrativa sancionadora y en el plazo máximo de 30 días desde la presentación del acta de infracción en el sentido de la presente Ley, la autoridad con potestad administrativa sancionadora y el infractor podrán celebrar un convenio que ponga fin al procedimiento administrativo sancionador, salvo si el acto imputado es constitutivo de infracción penal.»

17. El artículo 112, apartado 1, de la ZADS dispone:

«Quien, siendo deudor del impuesto, no repercuta los impuestos especiales, será sancionado con una sanción pecuniaria igual al doble del importe de los impuestos especiales no repercutidos, sin que esta pueda ser inferior a 500 BGN.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18. Vinal es una sociedad establecida en Bulgaria, titular de una autorización de explotación de un depósito fiscal que le permite producir, almacenar, recibir y enviar productos alcohólicos sujetos a impuestos especiales.

19. Esta sociedad fue objeto de una inspección fiscal en 2017.

20. El 22 de diciembre de 2017, la Administración aduanera búlgara giró una liquidación complementaria por importe de 4 261,89 BGN (aproximadamente 2 180 euros), por el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 3 de mayo de 2017. Esta resolución no fue impugnada y adquirió firmeza el 5 de enero de 2018.

21. Además, respecto al período comprendido entre el 3 y el 10 de mayo de 2017, la Administración aduanera búlgara adoptó también un acta de infracción administrativa, cometida por dicha sociedad, por incumplimiento de la obligación de repercutir los impuestos especiales exigibles.

22. El 24 de enero de 2018, la Administración aduanera búlgara impuso a Vinal, por este motivo, una sanción pecuniaria igual al doble del importe de los impuestos especiales no repercutidos, con arreglo al artículo 112, apartado 1, de la ZADS, es decir, un importe de 248 978 BGN (aproximadamente 128 000 euros).

23. Esta sanción fue confirmada en sentencia de 16 de enero de 2020, que devino firme.

24. El 11 de febrero de 2020, como consecuencia de esa sentencia firme, el Director de la Agencia de Aduanas revocó la autorización de explotación del depósito fiscal que había sido concedida a Vinal.

25. Esta sociedad interpuso un recurso ante el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria) solicitando la anulación de esa resolución.

26. Ese órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la conformidad de la legislación nacional aplicable con el Derecho de la Unión y, en particular, con la Directiva 2008/118.

27. En estas circunstancias, el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Cómo debe interpretarse el artículo 16, apartado 1, de la [Directiva 2008/118], en la medida en que establece que la autorización para la apertura y la explotación de un depósito fiscal estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso?

¿Qué requisitos pueden considerarse, por su contenido, conformes con los objetivos de prevención del fraude o abuso?

2) ¿Cómo debe interpretarse la prohibición de discriminación a la que se hace referencia en el considerando 10 de la [Directiva 2008/118]?

3) ¿Cómo deben interpretarse las citadas disposiciones, y deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición nacional como la del artículo 53, apartado 1, punto 3, de la ZADS, en relación con el artículo 47, apartado 1, punto 5, de la misma Ley, considerando que dicha normativa establece la revocación obligatoria de la autorización para el futuro, sin plazo y sin limitación temporal, además de una sanción ya impuesta por los mismos hechos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y tercera

28. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, prevé la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos.

29. Debe recordarse que, a tenor del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/118 los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales, sin perjuicio de lo dispuesto en dicha Directiva, y que en el apartado 2 del mismo artículo 15 se indica, además, que la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal.

30. Por lo que respecta al régimen de autorización de tal depósito, el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118 especifica, por un lado, en su párrafo primero, que la apertura y la explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde esté situado el depósito y, por otro lado, en su párrafo segundo, que esa autorización estará sujeta «a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso.»

31. Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, con carácter general, la prevención del fraude y de los abusos constituye un objetivo común tanto del Derecho de la Unión como de los ordenamientos de los Estados miembros. En efecto, por un lado, estos últimos tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus

intereses financieros y, por otro lado, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo promovido por dicha Directiva, como confirman los considerandos 15 y 16 y el artículo 16 de esta (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de enero de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, apartados 28 y 32 y jurisprudencia citada, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 25).

32. En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que tanto la sanción pecuniaria impuesta a Vinal como la revocación de su autorización de explotación de un depósito fiscal fueron adoptadas como consecuencia de una infracción del régimen de impuestos especiales cometida por esa sociedad que la normativa nacional considera grave. Pues bien, la prohibición de cometer tal infracción es, por su propia naturaleza, uno de los requisitos que las autoridades tienen derecho a determinar a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso, en el sentido del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118.

33. Asimismo, es preciso señalar que ni del tenor ni del objetivo del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118, ni siquiera de las demás disposiciones de esta Directiva, se desprende que tal régimen de sanciones no sea conforme con esta.

34. Sin embargo, también según reiterada jurisprudencia, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas y están obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y sus principios generales, entre los que figuran, en particular, el principio *non bis in idem*, consagrado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), y el principio de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de enero de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, apartado 34 y jurisprudencia citada, y de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, apartado 36).

35. A este respecto, es preciso recordar que, aunque, desde un punto de vista formal, el órgano jurisdiccional remitente ha limitado su cuestión prejudicial a la interpretación del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118, tal circunstancia no obsta para que el Tribunal de Justicia le proporcione todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto de que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de su cuestión. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia extraer del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional remitente y, especialmente, de la fundamentación de la resolución de remisión los elementos de Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, apartado 19).

Principio non bis in idem

36. En cuanto a la aplicación del artículo 50 de la Carta al litigio principal, procede recordar que el ámbito de aplicación de la Carta, por lo que se refiere a la acción de los Estados miembros, se define en su artículo 51, apartado 1, según el cual las disposiciones de la Carta se dirigen a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión; esta disposición confirma la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, pero no fuera de ellas [sentencia de 19 de noviembre de 2019, A. K. y otros (Independencia de la Sala Disciplinaria del Tribunal Supremo), C-585/18, C-624/18 y C-625/18, EU:C:2019:982, apartado 78 y jurisprudencia citada].

37. En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que las dos medidas controvertidas en el litigio principal sancionan la infracción de normas nacionales que forman parte del régimen de impuestos especiales y que transponen la Directiva 2008/118.

38. Por consiguiente, cuando un Estado miembro adopta medidas de esa índole, aplica esa Directiva y, en consecuencia, el Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta. Debe, por tanto, respetar las disposiciones de la Carta (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 26).

- 39.** Ahora bien, a tenor del artículo 50 de la Carta, «nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión [Europea] mediante sentencia penal firme conforme a la ley».
- 40.** El principio *non bis in idem* recordado en esta disposición prohíbe la acumulación tanto de procedimientos como de sanciones de carácter penal 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).
- 41.** Debe recordarse que la aplicación del principio *non bis in idem* se supedita a un doble requisito: por una parte, que exista una resolución anterior firme (requisito del *bis*) y, por otra parte, que la resolución anterior y los procedimientos o resoluciones posteriores tengan por objeto los mismos hechos (requisito del *idem*) (sentencias de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 28 y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 51).
- 42.** Por lo que respecta al requisito del *idem*, este exige que los hechos materiales sean idénticos y no solo similares. La identidad de los hechos materiales se entiende como un conjunto de circunstancias concretas derivadas de acontecimientos que son, en esencia, los mismos, en la medida en que implican al mismo autor y están indisociablemente ligados entre sí en el tiempo y en el espacio (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartados 36 y 37).
- 43.** En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que las medidas controvertidas en el litigio principal fueron adoptadas con respecto a una misma persona jurídica, es decir, Vinal, y por los mismos hechos.
- 44.** Por lo que respecta al requisito del *bis*, debe recordarse que para que pueda considerarse que una resolución judicial se ha pronunciado en firme sobre los hechos sometidos a un segundo procedimiento, no solo es necesario que dicha resolución haya adquirido firmeza, sino también que haya sido adoptada tras una apreciación en cuanto al fondo del asunto (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 29).
- 45.** En el presente asunto, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente parece desprenderse que así sucede, puesto que la resolución de revocar la autorización de explotación del depósito fiscal se adoptó una vez que la resolución por la que se imponía la sanción pecuniaria, dictada a raíz de una apreciación sobre el fondo del asunto, había adquirido firmeza.
- 46.** En este contexto, a efectos de determinar la aplicabilidad del artículo 50 de la Carta, procede determinar si las medidas controvertidas en el litigio principal, a saber, la sanción pecuniaria impuesta en virtud del artículo 112, apartado 1, de la ZADS y la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal impuesta en virtud del artículo 53, apartado 2, punto 1, de la ZADS, en relación con el artículo 47 de esta, pueden calificarse de «sanciones de carácter penal» a efectos de la Carta.
- 47.** De una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el carácter penal de las sanciones a efectos de la aplicación del principio *non bis in idem* depende de tres criterios. El primero de ellos 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 (sentencias de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 27, y de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 38).
- 48.** En el presente asunto, por lo que respecta al primer criterio, de las indicaciones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que las medidas controvertidas en el litigio principal se califican de sanciones administrativas en Derecho búlgaro.
- 49.** No obstante, la aplicación del artículo 50 de la Carta se extiende, con independencia de la calificación de procedimientos y de sanciones penales en Derecho interno, a procedimientos y sanciones que deban considerarse de carácter penal en atención a los otros dos criterios mencionados en el apartado 47 de la presente sentencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 29 y de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 41).
- 50.** En cuanto al segundo criterio, relativo a la propia naturaleza de la infracción, este implica comprobar si la medida de que se trate tiene 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, las sanciones penales, por su propia naturaleza, pretenden tanto castigar como prevenir comportamientos ilícitos. En cambio, una medida que se limite a reparar el perjuicio causado por la infracción de que se trate no reviste carácter penal [sentencias de 22 de junio de 2021, Latvijas Republikas Saeima (Puntos por infracciones de tráfico), C-439/19, EU:C:2021:504, apartado 89, de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 30, y de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 42].

51. En el presente asunto, tanto la sanción pecuniaria como la resolución de revocar la autorización de explotación de un depósito fiscal parecen perseguir objetivos de disuasión y de represión de las infracciones del régimen de impuestos especiales y no tienen por objeto reparar el perjuicio causado por estas.

52. Dicho esto, es preciso subrayar que la resolución de revocar la autorización de explotación de un depósito fiscal, tal como está prevista en el artículo 53, apartado 2, de la ZADS, está comprendida específicamente en el régimen de circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, establecido por la Directiva 2008/118, en el que los depositarios fiscales tienen una función central (véase, por analogía, la sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, apartado 31). En efecto, de la resolución de remisión se desprende que una resolución de este tipo solo es aplicable a los operadores económicos titulares de una autorización para actuar como depositario autorizado de productos sujetos a impuestos especiales, en el sentido de esa Directiva, privándolos de los beneficios derivados de tal autorización (véase, por analogía, la sentencia de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 32).

53. Por consiguiente, la resolución de revocar la autorización de explotación de un depósito fiscal no se dirige al público en general, sino a una categoría particular de destinatarios que, al ejercer una actividad específicamente regulada por el Derecho de la Unión, están obligados a cumplir los requisitos exigidos para disfrutar de una autorización concedida por los Estados miembros que les confiere prerrogativas determinadas. Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si esa resolución consiste en privar a Vinal del ejercicio de esas prerrogativas debido a que la autoridad administrativa competente ha considerado que los requisitos para la concesión de dicha autorización ya no se cumplen, lo que abogaría a favor de la constatación de que esa misma resolución no persigue una finalidad represiva (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 33).

54. En cambio, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que la sanción pecuniaria impuesta a Vinal solo esté destinada a aplicarse a los operadores económicos titulares de una autorización para actuar como depositario autorizado de productos sujetos a impuestos especiales, de modo que las consideraciones anteriores, recogidas en los apartados 52 y 53 de la presente sentencia, no le son aplicables.

55. Por lo que respecta al tercer criterio, relativo al nivel de gravedad de la sanción impuesta, se ha de precisar que el nivel de gravedad se determina en función de la pena máxima prevista en las disposiciones aplicables (sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 46)

56. En el presente asunto, por lo que respecta, por una parte, a la sanción pecuniaria, el hecho de que su importe no pueda ser inferior a 500 BGN (aproximadamente 250 euros), de que corresponda sistemáticamente al doble del importe no repercutido y de que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no establezca ningún límite máximo a ese importe, de modo que, en el presente asunto, se ha impuesto una sanción por un importe equivalente a unos 128 000 euros, pone de manifiesto la gravedad de esa sanción (véase, por analogía, la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 48), que podría bastar para que pueda calificarse de sanción de carácter penal.

57. A este respecto, es preciso recordar que puede considerarse que una multa del 30 % del importe del impuesto sobre el valor añadido adeudado, que se añade al pago de dicho impuesto, presenta un grado de gravedad elevado que puede reforzar la tesis de que esta sanción es de carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 33).

58. Por otra parte, si bien es cierto que la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal tiene por único efecto privar al depositario autorizado de que se trate de las prerrogativas inherentes al régimen del depósito fiscal y no impide a dicho depositario continuar ejerciendo actividades económicas que no requieren tal autorización (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de marzo de 2023, Dual Prod,

C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 37), las consecuencias de tal revocación siguen siendo graves para aquel, en particular, por cuanto los efectos de esa medida no tienen límite temporal (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 47).

59. De lo anterior resulta que las dos medidas controvertidas en el litigio principal pueden constituir sanciones de carácter penal, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente sobre la base de las indicaciones precedentes.

60. De ser así, su aplicación concurrente genera, por tanto, una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta.

61. Así pues, si, tras examinar los requisitos anteriormente recordados, el órgano jurisdiccional remitente estimase que la aplicación concurrente de las dos medidas controvertidas en el litigio principal constituye una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, le corresponde determinar si, no obstante, tal limitación podría considerarse justificada sobre la base del artículo 52, apartado 1, de esta (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 40, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartados 58 y 59).

62. 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 esa misma disposición, solo podrán introducirse limitaciones a dichos 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.

63. En el presente asunto, por lo que se refiere, en primer término, a los requisitos establecidos en el artículo 52, apartado 1, primera frase, de la Carta, es preciso señalar, por una parte, que el requisito de que la posibilidad de concurrencia de sanciones debe estar establecida por la ley parece cumplirse, dado que la ZADS establece expresamente, en caso, en particular, de una infracción del régimen de impuestos especiales que se considere grave, la aplicación concurrente de las dos medidas controvertidas en el litigio principal.

64. Por otra parte, de la jurisprudencia también se desprende que esta posibilidad de acumular procedimientos y sanciones solo respeta el contenido esencial del artículo 50 de la Carta si la normativa nacional no permite perseguir y sancionar los mismos hechos por la misma infracción o con el fin de lograr el mismo objetivo, sino que contempla únicamente la posibilidad de acumular procedimientos y sanciones en virtud de normativas diferentes (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 43 y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 63).

65. En el presente asunto, tal requisito parece cumplirse, habida cuenta de que las dos medidas controvertidas en el litigio principal no tienen el mismo ámbito de aplicación, al referirse la revocación de una autorización de explotación únicamente a algunas de las infracciones que han sido objeto de una sanción pecuniaria, y de que cada una de tales medidas persigue objetivos propios.

66. Por lo que respecta, en segundo término, a los requisitos enunciados en el artículo 52, apartado 1, segunda frase, de la Carta, entre ellos el relativo a la necesidad de que un sistema de sanciones responda a un objetivo de interés general, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el sistema controvertido en el litigio principal responde efectivamente a tal objetivo en la medida en que tiene por objeto garantizar no solo el buen funcionamiento del régimen particular de suspensión de impuestos especiales, que se basa en un alto grado de confianza entre la Administración y los operadores, sino también, con carácter más general, luchar contra el fraude fiscal, lo que se corresponde además con un objetivo perseguido por la Directiva 2008/118 (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartado 59).

67. Pues bien, dada la importancia que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia concede a este objetivo de interés general, una acumulación de procedimientos y sanciones de carácter penal puede justificarse cuando, para alcanzar dicho objetivo, tales procedimientos y sanciones tengan objetivos complementarios relativos, en su caso, a distintos aspectos del mismo comportamiento infractor de que se trate (véanse, por analogía, las sentencias de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 44; de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C-537/16, EU:C:2018:193, apartado 46; de 20 de marzo de 2018, Di

Puma y Zecca, C-596/16 y C-597/16, EU:C:2018:192, apartado 42, y de 22 de marzo de 2022, Nordzucker y otros, C-151/20, EU:C:2022:203, apartado 52).

68. Así sucede, *a priori*, con la normativa nacional controvertida en el litigio principal. En efecto, parece legítimo que un Estado miembro trate, por una parte, de disuadir y sancionar la no repercusión de los impuestos especiales estableciendo que se imponga una sanción pecuniaria suficientemente elevada y, por otra parte, de disuadir y sancionar incumplimientos graves de las normas que rigen ese régimen mediante la imposición de una sanción accesoria, como pueda ser la revocación de la autorización de explotación del depositario autorizado que haya cometido esos incumplimientos (véase, por analogía, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 45). Como se desprende, en particular, de las observaciones presentadas por el Gobierno búlgaro, esta segunda medida refleja la pérdida de confianza de la Administración aduanera en el respeto de las normas relativas al funcionamiento de un depósito fiscal, en el sentido de la Directiva 2008/118, y la voluntad de esta de evitar el riesgo de reincidencia.

69. Por último, por lo que atañe al respeto del principio de proporcionalidad, este exige que la acumulación de procedimientos y sanciones prevista por la normativa nacional no exceda los límites de lo que es adecuado y necesario para la consecución de los objetivos legítimos perseguidos por dicha normativa, entendiéndose que, cuando exista una alternativa 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 (sentencias de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 48; de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 66, y de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 56).

70. Por lo que respecta, por un lado, a la procedencia de tal acumulación, es preciso señalar que, para que una sanción garantice un efecto realmente disuasorio, los infractores deben verse efectivamente privados de las ventajas económicas derivadas de las infracciones del régimen de impuestos especiales y las sanciones deben permitir que se produzcan efectos proporcionados a la gravedad de la infracción, de manera que se desincentive de modo eficaz la comisión de infracciones de la misma naturaleza (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, apartado 44).

71. Pues bien, tal parece ser el caso de un sistema como el controvertido en el litigio principal, que priva al interesado del doble del importe de los impuestos especiales no repercutidos y del beneficio del régimen suspensivo de tales impuestos vinculado al depósito fiscal.

72. Además, un sistema de este tipo permite debilitar, e incluso eliminar, las consideraciones económicas que pueden llevar a los depositarios autorizados a no respetar el régimen de impuestos especiales (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, apartado 45).

73. Así pues, ese mismo sistema permite, por un lado, contrarrestar la ventaja pecuniaria obtenida gracias a la infracción y, por otro lado, incitar a los depositarios autorizados a respetar el régimen de impuestos especiales (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, apartado 46), así como limitar el riesgo de reincidencia, que puede considerarse mayor en el caso de infracciones graves.

74. Por lo tanto, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal resulta adecuada para alcanzar el objetivo legítimo perseguido de lucha contra posibles fraudes o abusos (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, apartado 47).

75. Por otro lado, en lo que respecta al carácter estrictamente necesario de tal acumulación de procedimientos y sanciones, debe examinarse especialmente si existen normas claras y precisas que permitan a los justiciables prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones y que garanticen la coordinación entre las distintas autoridades, si los dos procedimientos se han tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo, y si la sanción impuesta, en su caso, a raíz del primer procedimiento en el plano cronológico se ha tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de las sanciones impuestas corresponda a la gravedad de las infracciones

cometidas (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 51, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 67).

76. Ha de precisarse además que la exigencia de que la autoridad deba tener en cuenta la primera sanción al evaluar la segunda sanción se aplica, sin excepción, a todas las sanciones impuestas acumulativamente y, por consiguiente, a la aplicación concurrente tanto de sanciones de la misma naturaleza como de sanciones de distinta naturaleza, tales como sanciones pecuniarias y sanciones que limitan el derecho a ejercer determinadas actividades profesionales (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de mayo de 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, apartado 50).

77. En el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia parece desprenderse que la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece, de manera clara y precisa, en qué circunstancias una infracción del régimen de impuestos especiales puede dar lugar a la concurrencia de una sanción pecuniaria y de la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal, extremo que, no obstante, corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente. Por otra parte, de los autos no parece desprenderse que estas dos medidas hayan sido adoptadas por autoridades diferentes cuya coordinación sea necesario garantizar.

78. Dicho esto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende también que la Administración aduanera está legalmente obligada a revocar la autorización de explotación de un depósito fiscal cuando, como en el presente asunto, el depositario autorizado ha sido objeto de una resolución firme por la que se le condena a una sanción pecuniaria por un importe superior a 15 000 BGN (aproximadamente 7 600 euros), importe que, por su parte, se fija automáticamente en el doble del importe del impuesto especial no repercutido, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia.

79. De ello se deduce que, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, una normativa como la controvertida en el litigio principal no parece permitir que se tenga en cuenta la gravedad de la primera sanción al evaluar la segunda, ni que una autoridad evalúe si la concurrencia de estas dos sanciones se limita, en cada caso concreto, a lo estrictamente necesario.

80. De las consideraciones anteriores se desprende que, si la sanción pecuniaria y la resolución de revocar la autorización de explotación de un depósito fiscal deben considerarse sanciones de carácter penal, el artículo 50 de la Carta puede oponerse a que se aplique la resolución por la que se revoca a Vinal la autorización de explotación de su depósito fiscal, cuya legalidad se impugna ante el órgano jurisdiccional remitente, extremo que corresponde comprobar a este último.

Principio de proporcionalidad

81. Incluso suponiendo que la sanción pecuniaria o la resolución de revocar la autorización de explotación de un depósito fiscal no constituya una sanción penal a efectos de la aplicación del artículo 50 de la Carta y que, por lo tanto, ese artículo no pueda oponerse en ningún caso a la aplicación concurrente de esas dos medidas, esa resolución de revocación, que es objeto del litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente, debería respetar, no obstante, el principio de proporcionalidad, como principio general del Derecho de la Unión.

82. Este principio impone a los Estados miembros recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, no vayan más allá de lo necesario y causen el menor menoscabo a los demás objetivos y a los principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate. A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que, cuando exista una alternativa entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (sentencias de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros, C-331/88, EU:C:1990:391, apartado 13, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 71).

83. Al objeto de apreciar, más concretamente, si una sanción es conforme con el principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción que se reprime mediante esa sanción (véase, por analogía, la sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38).

84. A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal la dicta la Administración aduanera si el depositario autorizado no ha

cumplido los requisitos establecidos por la normativa nacional para la obtención de la autorización de explotación y que así sucede, en particular, si, como en el presente asunto, dicho depositario ha cometido una infracción que se califica de «grave» en el Derecho nacional y ha sido objeto de una sanción pecuniaria firme.

85. Pues bien, una infracción del régimen de impuestos especiales se califica de «grave», de conformidad con el artículo 4, punto 18, de la ZADS, si ha dado lugar a una multa de más de 15 000 BGN (aproximadamente 7 600 euros).

86. Dado que, con arreglo al artículo 112, apartado 1, de la ZADS, la sanción pecuniaria controvertida en el litigio principal se fija siempre en el doble del importe de los impuestos especiales no repercutidos, parece deducirse que una infracción del régimen de impuestos especiales se considera «grave» con arreglo al Derecho nacional, con la consiguiente revocación automática de la autorización de explotación, siempre que la infracción que ha dado lugar a la sanción pecuniaria se refiera a un importe de impuestos especiales no repercutidos superior a 7 500 BGN (aproximadamente 3 800 euros), lo que es propio de un fraude de cierta gravedad.

87. Dicho esto, deben también tenerse en cuenta las posibles repercusiones de una medida de revocación, como la controvertida en el litigio principal, sobre el legítimo derecho del depositario autorizado a ejercer una actividad económica (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, apartado 48).

88. A este respecto, procede recordar que, como se ha subrayado en el apartado 58 de la presente sentencia, las consecuencias de la revocación de la autorización de explotación sobre las actividades económicas del depositario autorizado resultan graves, dado que tal revocación no tiene límite temporal.

89. Además, y sobre todo, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no permite al interesado obtener ulteriormente una nueva autorización de explotación.

90. El Gobierno búlgaro alega a este respecto que esta prohibición está justificada por la necesidad de evitar el riesgo de reincidencia. No obstante, si bien no parece injustificado que un depositario autorizado que haya participado, por ejemplo, en un fraude a gran escala se vea privado definitivamente del beneficio del régimen suspensivo de los impuestos especiales vinculado a un depósito fiscal, no ocurre necesariamente lo mismo en el caso de infracciones menos graves.

91. De ello se desprende que, aunque la privación del beneficio del régimen suspensivo de los impuestos especiales vinculado a un depósito fiscal parece ser una medida proporcionada a la gravedad de una infracción como la contemplada en el artículo 53, apartado 2, punto 1, de la ZADS, corresponde no obstante al órgano jurisdiccional remitente determinar si una exclusión definitiva del beneficio de tal régimen constituye también una medida proporcionada habida cuenta de la gravedad de dicha infracción.

92. A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera, examinadas conjuntamente, que el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, prevé la revocación de una autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos, siempre que dicha revocación, habida cuenta, en particular, de su carácter definitivo, no constituya una medida desproporcionada en relación con la gravedad de la infracción.

93. Además, en el supuesto de que ambas sanciones tengan carácter penal, el artículo 50 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que no se opone a tal normativa nacional siempre que:

- la posibilidad de que concurren ambas sanciones esté prevista por la ley;
- la normativa nacional no permita perseguir y sancionar los mismos hechos por la misma infracción o para perseguir el mismo objetivo, sino que únicamente prevea la posibilidad de una acumulación de procedimientos y sanciones en virtud de normativas diferentes;
- dichos procedimientos y sanciones se refieran a objetivos complementarios que tengan por objeto, en su caso, aspectos diferentes del mismo comportamiento infractor de que se trate, y

- existan normas claras y precisas que permitan prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones, así como la coordinación entre las distintas autoridades, que ambos procedimientos se hayan tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo y que la sanción impuesta, en su caso, en el primer procedimiento en el plano cronológico se haya tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas.

Segunda cuestión prejudicial

94. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que interprete el principio de no discriminación, en el sentido del considerando 10 de la Directiva 2008/118.

95. A este respecto, es preciso recordar que, a tenor de dicho considerando, las modalidades de recaudación y devolución de los impuestos especiales inciden en el adecuado funcionamiento del mercado interior, por lo que han de aplicarse criterios no discriminatorios.

96. Sin embargo, ni de la resolución de remisión ni de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende en modo alguno que el litigio principal se refiera a las modalidades de percepción y de devolución de los impuestos especiales.

97. Tampoco se desprende de esa resolución ni de esos autos que la Administración aduanera búlgara haya tratado a Vinal de forma diferente a otros operadores que se encuentren en una situación comparable.

98. Por ello, es preciso recordar que el órgano jurisdiccional nacional debe exponer, en la propia resolución de remisión, el marco fáctico y normativo del litigio principal y facilitar las explicaciones oportunas sobre los motivos de la elección de las disposiciones del Derecho de la Unión cuya interpretación solicita y sobre la relación que establece entre esas disposiciones y la normativa nacional aplicable al litigio de que conoce [véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2020, C. F. (Inspección fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, apartado 23 y jurisprudencia citada].

99. Por consiguiente, la resolución de remisión no cumple manifiestamente los requisitos establecidos en el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento en lo que respecta a su segunda cuestión prejudicial, que debe declararse inadmisibile.

Costas

100. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Cuarta) declara:

El artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, establece la revocación de una autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos, siempre que dicha revocación, habida cuenta, en particular, de su carácter definitivo, no constituya una medida desproporcionada en relación con la gravedad de la infracción.

En el supuesto de que ambas sanciones tengan carácter penal, el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a tal normativa nacional siempre que:

- la posibilidad de que concurren ambas sanciones esté prevista por la ley;
- la normativa nacional no permita perseguir y sancionar los mismos hechos por la misma infracción o para perseguir el mismo objetivo, sino que únicamente prevea la posibilidad de una acumulación de procedimientos y sanciones en virtud de normativas diferentes;

- dichos procedimientos y sanciones se refieran a objetivos complementarios que tengan por objeto, en su caso, aspectos diferentes del mismo comportamiento infractor de que se trate, y
- existan normas claras y precisas que permitan prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones, así como la coordinación entre las distintas autoridades, que ambos procedimientos se hayan tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo y que la sanción impuesta, en su caso, en el primer procedimiento en el plano cronológico se haya tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.