

Asunto C-97/21**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

16 de febrero de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Blagoevgrad, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

12 de febrero de 2021

Parte demandante:

MV — 98

Parte demandada:

Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» — grad Sofia v glavna direktsia «Fiskalen kontrol» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Director del departamento «Actividades operativas» de la ciudad de Sofía perteneciente a la Dirección General de Control Tributario de la Administración central de la Agencia Tributaria Nacional)

Objeto del procedimiento principal

Recurso contra la resolución dictada por las autoridades tributarias, en virtud de la Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (Ley del impuesto sobre el valor añadido), por la que se adoptan medidas administrativas coercitivas, a saber, el «precintado de locales comerciales» gestionados por un comerciante durante un período de 14 días y la «prohibición de acceder a ellos».

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Petición, con arreglo al artículo 267 TFUE, de interpretación de los artículos 47, apartado 1, 49, apartado 3, 50 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos

Fundamentales de la Unión Europea, así como 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.

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Deben interpretarse 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 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 pena 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?
- 1.1) En caso de respuesta afirmativa a la anterior cuestión, ¿deben interpretarse entonces 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 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea 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 pena 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 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 49, apartado 3, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS [Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido)] 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 pena pecuniaria con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la ZDDS, 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 de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea 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 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, como la ejecución provisional de una medida administrativa coercitiva consistente en el precintado de 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?

Disposiciones del Derecho de la Unión y jurisprudencia invocadas

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, artículos 47, apartado 1, 49, apartado 3, 50, 51, apartados 1 y 2, y 52, apartado 1;

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, artículos 2, apartado 1, y 273;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de septiembre de 1989, Hoechst/Comisión, 46/87 y 227/88, EU:C:1989:337;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de octubre de 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de junio de 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de mayo de 2014, Spasic, C-129/14, EU:C:2014:586;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de abril de 2017, Orsi y Baldetti, C-217/15 y C-350/15, EU:C:2017:264;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C-537/16, EU:C:2018:193;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197;

Sentencia del Tribunal de Justicia de 31 de mayo de 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357;

Sentencia del Tribunal General de 26 de octubre de 2017, *Marine Harvest/Comisión*, T-704/14, EU:T:2017:753.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Administrativnoprotsesualen kodeks (Código de procedimiento administrativo), artículos 6, 57, apartados 1, 4 y 5, 60, 90, apartado 1, 128, apartado 1, punto 1, 132, apartado 1, 145, apartado 1, 146, 166, apartados 1, 2 y 3, 172, apartado 2, y 268, puntos 1 y 2;

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social), artículo 50, apartado 1;

Targovski zakon (Ley de comercio), artículos 1, apartado 1, punto 1, y 56;

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Ley relativa a las infracciones y sanciones administrativas), artículos 16, 22, 27, 34, apartado 3, 36, apartado 1, 42, 44, apartado 1, 53, apartado 1, 59, apartados 1 y 2, y 63, apartado 1;

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido), artículos 1, 2, punto 1, 3, apartados 1 y 2, 118, apartado 1, 185, apartados 1, 2, 4 y 5, 186, apartados 1, punto 1, letra a), 3 y 4, 187, apartado 1, 188 y 193, apartados 1 y 2, así como artículos 1, punto 40, y 1 a, de las *Dopalnitelni razporedbi* (Disposiciones adicionales):

– Artículo 118, apartado 1, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«1. Toda persona registrada o no registrada con arreglo a la presente Ley estará obligada a registrar y dejar constancia de las entregas/ventas que realice en locales comerciales mediante la expedición de un recibo de caja fiscal por medio de un dispositivo de registro fiscal (recibo fiscal).»

– Artículo 185, apartados 1 y 2, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«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 actúa como profesional, una multa de 100 a 500 leva (BGN) o, cuando sea una persona jurídica o un comerciante individual, una pena pecuniaria de 500 a 2 000 leva (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, cuando se trate de una persona física que no actúa como profesional, se le impondrá una multa de 300 a 1 000 leva (BGN) o, cuando sea una persona jurídica o un comerciante individual, una pena pecuniaria de 3 000 a 10 000 leva

(BGN). Cuando la infracción no dé lugar a la falta de declaración de ingresos, se impondrán las sanciones previstas en el apartado 1.»

- Artículo 186, apartado 1, punto 1, letra a), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«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 penas pecuniarias previstas, contra aquella persona que:

- 1) no observe el procedimiento o la forma en relación con:

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

[...]»

- Artículo 187, apartado 1, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«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 [...]»

- Artículo 188, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«La medida administrativa coercitiva a que se refiere el artículo 186, apartado 1, será ejecutable provisionalmente en las condiciones previstas por el Código de procedimiento administrativo.»

Naredba N° N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskyvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Reglamento n°. N-18 de 13 de diciembre de 2006, relativo al registro y a la grabación de las ventas hechas en locales comerciales mediante dispositivos de registro fiscal, a los requisitos aplicables a los programas informáticos de explotación, así como a los requisitos aplicables a las personas que realizan ventas a través de tiendas en línea), artículo 3, apartado 1, y artículo 1, punto 6, de las Dopolnitelni razporedbi (Disposiciones adicionales).

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El demandante es un comerciante individual, registrado con arreglo a la Ley de comercio, inscrito en el Registro Mercantil y establecido en la ciudad de Gotse Delchev, Bulgaria. Su actividad principal consiste en la compra y venta de bienes.

- 2 El 9 de octubre de 2019, inspectores de la Agencia Tributaria Nacional llevaron a cabo una inspección en un local comercial gestionado por el demandante.
- 3 Durante la inspección se realizó una «compra de control de bienes», es decir, antes de identificarse, los inspectores compraron una cajetilla de cigarrillos por valor de 5,20 leva (BGN) (aproximadamente 2,66 euros), que pagaron en efectivo. El demandante aceptó dicho pago, pero no expidió ningún recibo de caja fiscal mediante un dispositivo de registro fiscal.
- 4 Los inspectores comprobaron que el dispositivo de registro fiscal había registrado ventas realizadas ese día por un importe total de 141,20 leva (BGN) (aproximadamente 72,20 euros), mientras que, en realidad, en la caja registradora había 166,40 leva (BGN) (aproximadamente 85,08 euros). A su juicio, la diferencia entre estos dos importes confirma también que la venta de la cajetilla de cigarrillos que compraron no fue registrada y no quedó constancia de esta mediante la expedición de un recibo de caja fiscal a través de un dispositivo de registro fiscal.
- 5 Ese mismo día se dictó una resolución por la que se declaraba la existencia de una infracción administrativa y se incoaba un procedimiento administrativo sancionador contra el demandante, en virtud de lo dispuesto en la Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Ley relativa a las infracciones y sanciones administrativas; en lo sucesivo, «ZANN»), por una infracción administrativa del artículo 118, apartado 1, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»). El incumplimiento de dicha disposición está castigado con una pena pecuniaria prevista en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS, mientras que el artículo 186, apartado 1, punto 1, letra a), de dicha Ley prevé además la adopción de una medida administrativa coercitiva.
- 6 El 21 de octubre de 2019, el demandado adoptó, con arreglo al artículo 186, apartado 1, número 1, letra a), y al artículo 187, apartado 1, de la ZDDS, una medida administrativa coercitiva, a saber, el «precintado de los locales comerciales» por un período de 14 días y la «prohibición de acceder a ellos».
- 7 En la resolución también se ordenó la ejecución provisional al considerar el demandado que esta era «necesaria para proteger intereses estatales particularmente importantes, a saber, el interés del erario público en el registro y la grabación regular por el sujeto pasivo de las ventas realizadas en el local comercial inspeccionado mediante un dispositivo de registro fiscal o para la determinación exacta de los ingresos generados por este último y el importe de sus deudas frente al Estado».
- 8 Dicha resolución fue recurrida ante el órgano jurisdiccional remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 9 El demandante considera que la medida administrativa coercitiva adoptada es contraria a los objetivos del artículo 22 de la ZANN, que prevé la aplicación de tales medidas con el fin de prevenir y poner fin a las infracciones administrativas, así como para prevenir y remediar sus consecuencias perjudiciales. El demandante alega el escaso valor de la venta en cuestión y el hecho de que infringió por primera vez el artículo 118, apartado 1, de la ZDDS.
- 10 El demandado alega que el artículo 186, apartado 1, punto 1, letra a), de la ZDDS prevé, por lo que respecta a la infracción comprobada, la aplicación acumulativa de medidas administrativas coercitivas como la adoptada en la resolución recurrida.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 11 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad con los artículos 50 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») y el principio de proporcionalidad del artículo 49, apartado 3, de la Carta, de la acumulación de una medida administrativa coercitiva con una pena pecuniaria contra una persona por los mismos hechos.
- 12 La ZDDS indica expresamente que transpone las disposiciones de la Directiva 2006/112. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente considera que la aplicación de la ZDDS, incluidas las medidas sancionadoras previstas por esta Ley, constituye una aplicación del Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, en la medida en que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia reconoce que la imposición de sanciones administrativas por las autoridades tributarias nacionales en materia de IVA constituye una aplicación de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112 y, en consecuencia, del Derecho de la Unión, de modo que deben respetar el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta.
- 13 El incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 118, apartado 1, de la ZDDS por personas jurídicas y comerciantes individuales que son sujetos pasivos es declarada una infracción administrativa en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS y se castiga con una pena pecuniaria en virtud de dicha disposición.
- 14 Asimismo, en caso de incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 118, apartado 1, de la ZDDS, dicha Ley también prevé la adopción de medidas administrativas coercitivas con arreglo al artículo 186, apartado 1, punto 1, letra a), de la ZDDS, a saber, el «precintado de locales comerciales» durante un período máximo de 30 días. La medida se aplica con independencia de la pena pecuniaria prevista y, en el caso de que se adopte, también se prohíbe a la persona acceder al local comercial.

- 15 Estas dos medidas, a saber, la pena pecuniaria prevista en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS y la medida administrativa coercitiva establecida en el artículo 186, apartado 1, punto 1, letra a), de la ZDDS, se adoptan por los mismos hechos, en concreto, el incumplimiento de los requisitos relativos a la expedición de un justificante de venta en forma de un recibo de caja fiscal por medio de un dispositivo de registro fiscal.
- 16 El artículo 185, apartado 2, de la ZDDS sanciona el incumplimiento de la obligación de expedir un justificante de la venta de bienes como infracción administrativa y se aplica a todos los casos, independientemente del valor de la venta. Asimismo, la medida prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS se aplica también a todos los supuestos de infracción del artículo 118, apartado 1, de la ZDDS, con independencia del valor de la venta. Su aplicación simultánea está prevista en la Ley para todos los casos de incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 118, apartado 1, de la ZDDS.
- 17 Ambos procedimientos, a saber, el de imposición de una pena pecuniaria y el de adopción de la medida administrativa coercitiva consistente en el «precintado de los locales comerciales» son tramitados por órganos integrados en la estructura de la Agencia Tributaria Nacional, pero se rigen por normas procesales diferentes.
- 18 El procedimiento destinado a constatar y sancionar una infracción del artículo 118, apartado 1, de la ZDDS se tramita con arreglo a la Ley relativa a las infracciones y sanciones administrativas. Se inicia con la adopción de una resolución por la que se declara la existencia de una infracción administrativa y finaliza con la adopción de una resolución por la que se impone una pena pecuniaria con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la ZDDS.
- 19 La pena pecuniaria prevista en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS se impone en el marco de un procedimiento de carácter penal. En el caso objeto del litigio principal, este fue iniciado contra el comerciante individual mediante la resolución por la que se declaraba la existencia de una infracción administrativa. La resolución sancionadora mediante la que se impone la pena pecuniaria prevista en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS es un acto de carácter punitivo.
- 20 La pena pecuniaria prevista en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS no se limita a reparar el perjuicio causado por la infracción [en forma de IVA no pagado por la venta no registrada de una cajetilla de cigarrillos por valor de 5,20 leva (BGN)], sino que tiene por objeto sancionar, habida cuenta de su gravedad, el incumplimiento de la obligación prevista en el artículo 118, apartado 1, de la ZDDS.
- 21 La medida coercitiva prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS se aplica en el procedimiento administrativo, si bien tiene carácter sancionador. Esta medida no tiene por objeto asegurar otro procedimiento (por ejemplo, para la liquidación de deudas tributarias), sino que sanciona el incumplimiento de la obligación prevista en el artículo 118, apartado 1, de la ZDDS. Habida cuenta de

las consecuencias para la actividad económica del comerciante individual (cese de la actividad en el local comercial), la medida prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS tiene un efecto no solo preventivo, sino también disuasorio, a saber, disuadir de la reducción del volumen de negocios por la falta de expedición de justificantes de venta.

- 22 Es precisamente la acumulación en el presente caso de diferentes formas de medidas coercitivas estatales que son objeto del litigio principal y que sancionan unos mismos hechos en los planos fáctico y jurídico y no solo aspectos puntuales de estos, además de perseguir objetivos comunes y no complementarios, lo que suscita dudas en cuanto a la compatibilidad del Derecho nacional con los principios del Derecho de la Unión y, en particular, con el artículo 50 de la Carta.
- 23 En particular, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si la acumulación de la medida administrativa coercitiva prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS con la pena pecuniaria establecida en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 50 de la Carta y si es conforme con el principio de proporcionalidad enunciado en el artículo 52, apartado 1, de la Carta.
- 24 El Tribunal de Justicia ha precisado que la acumulación de sanciones «debe venir acompañada de normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas corresponde a la gravedad de la infracción en cuestión [...]. Tales normas deben establecer la obligación de que las autoridades competentes, en caso de imposición de una segunda sanción, velen por que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada» (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 55). Además, las medidas administrativas o represivas que permite una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimos de dicha normativa (sentencia de 31 de mayo de 2018, Zheng, C-190/17, EU:C:2018:357, apartados 41 y 42 y la jurisprudencia citada).
- 25 El Derecho nacional no prevé ninguna limitación a la acumulación de una pena pecuniaria, con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la ZDDS, con una medida administrativa coercitiva, en el sentido del artículo 186, apartado 1, de la ZDDS, en atención al valor de la venta no registrada mediante la expedición de un recibo de caja fiscal [5,20 leva (BGN) en el procedimiento principal] y/o al importe del IVA no pagado. El ejercicio de esta facultad por parte de las autoridades tributarias competentes para aplicar estas dos medidas constituye una competencia reglada. La Ley obliga a dichas autoridades, en caso de que se constate una infracción del artículo 118, apartado 1, de la ZDDS, a adoptar la medida administrativa coercitiva prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS, además y con independencia de la imposición de una pena pecuniaria con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la ZDDS.

- 26 Las leyes procesales (la ZANN y el Código de procedimiento administrativo) por las que se rigen los dos procedimientos independientes para la imposición de una pena pecuniaria y la adopción de una medida administrativa coercitiva no prevén la posibilidad de suspender uno de los procedimientos a la espera de la conclusión del otro.
- 27 En estas circunstancias, no cabe descartar que la medida prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS se ejecute antes de que finalice el procedimiento administrativo sancionador por el que se impone una pena pecuniaria, con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la ZDDS. Ello se debe, por una parte, a la posibilidad, prevista por la ley de autorizar la ejecución provisional de la medida y, por otra, a la diferente duración de los dos procedimientos independientes entre sí. Según el Derecho nacional, el plazo para la conclusión del procedimiento administrativo sancionador en el que se dicta una resolución sancionadora es de 6 meses a partir de la adopción de dicha decisión, mientras que el plazo para la adopción de una medida administrativa coercitiva es de 14 días a un mes.
- 28 Además, los diferentes procedimientos para la adopción de una resolución por la que se impone una pena con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la ZDDS (procedimiento administrativo sancionador) y de una resolución por la que se adopta una medida coercitiva con arreglo al artículo 186, apartado 1, de la ZDDS (procedimiento administrativo), implican procedimientos de recurso distintos contra dichas resoluciones.
- 29 El artículo 185, apartado 2, de la ZDDS dispone que el Rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia) será competente para conocer de los recursos interpuestos contra las resoluciones por las que se impone una pena pecuniaria, mientras que los recursos contra las resoluciones administrativas coercitivas en virtud del artículo 186, apartado 1, de la ZDDS son competencia del Administrativen sad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo).
- 30 En el marco de los dos procedimientos judiciales separados, el Rayonen sad y el Administrativen sad pueden apreciar respectivamente, aunque de forma independiente, la proporcionalidad de la pena pecuniaria y de la medida administrativa coercitiva. Al examinar la proporcionalidad de la pena pecuniaria prevista en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS, el Rayonen sad queda vinculado por el importe mínimo previsto y no puede fijarla en un importe inferior en función de las circunstancias del caso concreto. La apreciación de la proporcionalidad de la medida administrativa coercitiva prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS solo es posible en relación con su duración, ya que su aplicación es en sí misma obligatoria.
- 31 Dado que los dos procedimientos judiciales se desarrollan de forma paralela e independiente, y en momentos distintos, no cabe excluir que los hechos sean apreciados de forma diferente. Es posible que el Administrativen sad desestime el recurso contra la medida administrativa coercitiva prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS, mientras que el Rayonen sad, en el marco del

procedimiento de impugnación de la resolución sancionadora, anule la pena pecuniaria impuesta con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la ZDDS, por considerar que no se ha cometido o no se ha acreditado una infracción del artículo 118, apartado 1, de la ZDDS.

- 32 Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si la imposición simultánea por los mismos hechos y a la misma persona, de una pena pecuniaria en virtud del artículo 185, apartado 2, de la ZDDS y de una medida administrativa coercitiva con arreglo al artículo 186, apartado 1, punto 1, letra a), de la ZDDS, es conforme con el principio de proporcionalidad enunciado en el artículo 52, apartado 1, de la Carta, en la medida en que el control judicial efectuado en procedimientos independientes no garantiza que la gravedad global de ambas medidas sea proporcionada a la gravedad de la infracción de que se trate.
- 33 En el supuesto de que el ámbito de aplicación de los artículos 50 y 52 de la Carta no incluya la acumulación de la medida administrativa coercitiva prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS con la pena pecuniaria establecida en el artículo 185, apartado 2, de la ZDDS por los mismos hechos (en el presente caso, la infracción del artículo 118, apartado 1, de la ZDDS) y contra la misma persona, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta alternativamente si la adopción de una medida administrativa coercitiva con arreglo al artículo 186, apartado 1, de la ZDDS, además y con independencia de la imposición de una pena pecuniaria con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la ZDDS por los mismos hechos y contra la misma persona, es proporcionada a la luz del artículo 49, apartado 3, de la Carta. Habida cuenta de la interpretación amplia adoptada por el Tribunal de Justicia del concepto de «infracción», en el sentido del artículo 49, apartado 3, de la Carta, esta disposición resulta aplicable en el procedimiento principal.
- 34 En el caso objeto del litigio principal, la Administración tributaria autorizó asimismo, sobre la base del artículo 188 de la ZDDS, la ejecución provisional de la medida administrativa coercitiva prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS. Según el Derecho nacional, esta resolución constituye una excepción al principio de ejecución de los actos administrativos una vez hayan adquirido firmeza, lo que permite superar la prohibición de su ejecución antes de la expiración del plazo para interponer un recurso.
- 35 La tutela judicial frente a esta resolución solo puede obtenerse del Administrativen sad mediante un recurso independiente, acompañado de la solicitud de suspensión de la ejecución provisional. En el marco de este procedimiento, el Administrativen sad no procede al «examen» de los hechos. Estos se consideran acreditados con el acta levantada de la inspección efectuada por las autoridades tributarias en el local comercial, así como con la resolución por la que se declaraba la existencia de una infracción administrativa.
- 36 Al mismo tiempo, la disposición del artículo 188 de la ZDDS crea, en relación con el alcance de la tutela judicial frente a la ejecución provisional de la medida

prevista en el artículo 186, apartado 1, de la ZDDS, las condiciones para una interpretación jurisprudencial no uniforme. En algunos casos, se considera que la tutela judicial frente a la ejecución provisional incluye también la comprobación de la existencia de un «interés superior del Estado», mientras que en otros casos se presume la existencia de dicho «interés superior del Estado», al que debe oponerse y probarse un interés privado comparable.

- 37 No cabe excluir que se produzcan las consecuencias jurídicas derivadas de la adopción de una medida administrativa coercitiva con arreglo al artículo 186, apartado 1, punto 1, letra a), de la ZDDS, que ha sido declarada provisionalmente ejecutable, y que posteriormente es anulada por el juez por ser ilegal.
- 38 Por lo tanto, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, no está claro si la tutela judicial establecida en el Derecho nacional frente a una medida administrativa coercitiva prevista en el artículo 186, apartado 1, punto 1, letra a), de la ZDDS, cuya ejecución provisional ha sido autorizada, constituye un recurso efectivo, a la luz del artículo 47, apartado 1, de la Carta.