

Asunto C-733/23**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:**

1 de diciembre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

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

Fecha de la resolución de remisión:

21 de noviembre de 2023

Recurrente en casación:

Beach and bar management EOOD

Recurrido en casación:

Nachalnik na otdel Operativni deynosti Burgas (Director del Departamento de Actividades Operativas de Burgas)

Objeto del procedimiento principal

Procedimiento de casación incoado mediante el recurso interpuesto por Beach and bar management contra la resolución del Rayonen sad Burgas (Tribunal de Primera Instancia de Burgas), por la que este confirmó la decisión adoptada por el demandado mediante la cual impuso una multa a la recurrente en casación por una infracción de la normativa tributaria.

Compatibilidad con el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») de la acumulación de medidas administrativas coercitivas y de sanciones económicas impuestas a la misma persona por una misma infracción en diversos procedimientos.

Compatibilidad con el artículo 49, apartado 3, de la Carta de una sanción administrativa en la forma de «multa» con un elevado límite inferior, sin que la normativa procesal prevea posibilidad alguna de que el órgano jurisdiccional establezca un importe por debajo del límite inferior o un tipo de sanción más leve.

Compatibilidad con los artículos 47, apartado 1, y 49, apartado 3, de la Carta de la adopción de una medida administrativa coercitiva global para varias infracciones, así como de la admisibilidad de su ejecución provisional, antes de haber adquirido carácter firme, sin que la normativa procesal prevea posibilidad alguna de que el órgano jurisdiccional revise la proporcionalidad de la misma a la vista de la gravedad de cada infracción administrativa o de que el propio infractor inste tal revisión.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

La petición de decisión prejudicial se plantea al amparo del artículo 267 TFUE, párrafo primero, letra b).

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Deben interpretarse el artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 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 permiten una normativa nacional en virtud de la cual debe adoptarse una medida global («precintado de local comercial y prohibición de acceder al mismo») por varios incumplimientos de obligaciones tributarias, si dicha medida tiene exclusivamente por objeto limitar los efectos perjudiciales, y en particular el alcance del perjuicio a los intereses financieros de la Unión Europea, pero no castigar al infractor, sin que dicha medida limite la posibilidad de incoar contra este último procedimientos autónomos de carácter represivo por cada uno de estos incumplimientos de obligaciones fiscales, en los que deba aplicarse al sujeto pasivo una medida en la forma de sanción pecuniaria, estando el órgano jurisdiccional nacional obligado a examinar y determinar en cada caso cuál de los dos objetivos se persigue con la medida administrativa coercitiva global anteriormente adoptada, esto es, «precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo»: un objetivo de carácter preventivo y limitador o bien de carácter represivo?
- 2) ¿Deben interpretarse el artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 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 no permiten una medida sancionadora como la controvertida en el procedimiento principal que, con independencia de la naturaleza y de la gravedad de las infracciones, establece un límite inferior considerable para la sanción que reviste la forma de una sanción pecuniaria, sin prever la posibilidad de que se imponga la sanción por debajo del mínimo legal o de que tal sanción sea sustituida por otra más leve?

- 3) ¿Deben interpretarse el artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 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 los artículos 47, apartado 1, 48, apartado 1, y 49, apartado 3, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el sentido de que no permiten disposiciones nacionales en virtud de las cuales se adopta una medida global («precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo») por varios incumplimientos de obligaciones tributarias que —antes de adquirir carácter firme— puede ejecutarse con carácter provisional, sin que la normativa procesal prevea posibilidad alguna de que el órgano jurisdiccional revise la proporcionalidad de la misma a la vista de la gravedad de cada infracción administrativa o de que el propio infractor inste tal revisión?

Disposiciones y jurisprudencia de la Unión

TFUE: artículo 325, apartados 1 y 2

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»): artículo 273

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»): artículos 47, apartado 1, 49, apartado 3, y 50

Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de mayo de 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»)

NAREDBA № 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 iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Reglamento n.º 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; en lo sucesivo, «Reglamento n.º N-18»)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas; en lo sucesivo, «ZANN»)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «DOPK»)

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La recurrente en casación es una persona jurídica que explota un local comercial, esto es, un bar y un restaurante.
- 2 El 4 de agosto de 2022, a las 15:15 horas, inspectores de Hacienda de la glavna direksia «Fiskalen kontrol» (Dirección General de Inspección Tributaria) realizaron una inspección en el local comercial de la recurrente en casación. Se levantó acta de la inspección realizada, durante la cual se constató que en el local comercial había dos datáfonos, así como ochenta y cinco justificantes de los datáfonos relativos a pagos aceptados efectuados con tarjeta de débito y de crédito correspondientes al período comprendido entre el 25 de junio de 2022 y el 26 de julio de 2022, por un importe total de 2 978 levas. En relación con estas ochenta y cinco operaciones de pago, se comprobó que no se había expedido ningún recibo de caja fiscal por medio de los dispositivos de registro fiscal presentes en el local de restauración.
- 3 La autoridad administrativa dio por cierto que mediante los incumplimientos comprobados, en el período comprendido entre el 25 de junio de 2022 y el 26 de julio de 2022, consistentes en la no expedición de recibos de caja correspondientes a ochenta y cinco ventas, se cometieron ochenta y cinco infracciones del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 25, apartado 1, punto 1, del Reglamento n.º N-18. Esta disposición establece respecto a cada empresario la obligación de registrar y grabar todas las ventas efectuadas en un local comercial expidiendo un recibo de caja fiscal mediante un dispositivo de registro fiscal.
- 4 El 12 de agosto de 2022, la autoridad administrativa adoptó una orden mediante la que impuso la medida administrativa coercitiva de «precintado de local comercial» por un período de catorce días y una «prohibición de acceder al mismo» por ese mismo período. En la orden de adopción de la medida administrativa coercitiva, la autoridad administrativa autorizó la ejecución provisional mediante resolución separada.
- 5 La orden de adopción de la medida administrativa coercitiva (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka), de 12 de agosto de 2022, así como la resolución, contenida en dicha orden, mediante la cual la autoridad administrativa autorizaba su ejecución provisional, fueron impugnadas en sendos procedimientos separados ante el Administrativen sad Burgas (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Burgas), siendo los recursos desestimados.
- 6 Las resoluciones judiciales adoptadas en los dos litigios mencionados ya eran firmes en el momento en que se celebró la vista en el procedimiento principal en

el presente asunto, y se ejecutó la sanción de «precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo» durante un período de catorce días.

- 7 Sobre la base de las ochenta y cinco resoluciones dictadas por las que se declaraba la existencia de una infracción administrativa, la autoridad administrativa adoptó ochenta y cinco resoluciones sancionadoras, incluida la resolución controvertida, al considerar probados los hechos. Por cada una de las ochenta y cinco infracciones, se impuso a Beach and bar management una multa por la cantidad mínima de 500,00 levas contemplada en la norma sancionadora. Así, la sanción global por las ochenta y cinco infracciones asciende en total a 42 500,00 levas. La cuota total del IVA que no se registró debido a la falta de expedición de recibos de caja fiscal por las ochenta y cinco operaciones de pago efectuadas mediante los datáfonos asciende a 268,02 levas.
- 8 Las ochenta y cinco resoluciones sancionadoras fueron impugnadas ante el Rayonen sad Burgas (Tribunal de Primera Instancia de Burgas). Se incoaron ochenta y cinco procedimientos en los que el Rayonen sad Burgas confirmó cada una de las resoluciones impugnadas. En la actualidad, las ochenta y cinco sentencias del Rayonen sad Burgas se encuentran impugnadas ante el Administrativen sad Burgas (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Burgas), si bien los procedimientos no han concluido, sino que procede suspenderlos dado que se ha planteado una petición de decisión prejudicial.
- 9 En el litigio concreto (ahora bien, cabe afirmar lo mismo respecto a los ochenta y cuatro asuntos restantes), el órgano jurisdiccional de primera instancia consideró probados los hechos y dio por cierto que la autoridad administrativa sancionadora actuó conforme a Derecho al considerar que la sociedad en cuestión había cometido la infracción. Declaró que la cuantía de la sanción impuesta se fijaba en el mínimo previsto en la ley y confirmó la resolución sancionadora en su integridad. Esta resolución se adoptó antes de que el Tribunal de Justicia dictase sentencia, el 4 de mayo de 2023, en el asunto C-97/21. El órgano jurisdiccional no tuvo en cuenta, en la fundamentación de su decisión, ni la circunstancia de que mediante la orden de 12 de agosto de 2022 y la resolución relativa a su ejecución provisional se había ejecutado la medida administrativa coercitiva «de precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo» por un período de catorce días, impuesta por cada una de las ochenta y cinco infracciones, ni tampoco tuvo en cuenta los efectos jurídicos de esta medida administrativa coercitiva ejecutada en el actual procedimiento de segunda instancia, que tiene por objeto la multa impuesta por importe de 500,00 levas.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 10 La Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley relativa al impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») regula la recaudación del IVA por cada entrega de bienes o prestación de servicios imponible realizada a título oneroso. En caso de incumplimiento por el sujeto pasivo de las obligaciones

derivadas de la Ley del IVA, esta última prevé dos tipos de medidas: por un lado, la aplicación de medidas administrativas coercitivas y, por otro lado, las sanciones administrativas (en el caso de autos, una multa). En consonancia con la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-97/21, las medidas administrativas coercitivas tienen la consideración de medidas de carácter represivo (a efectos de la presente exposición, se la denomina «falsa sanción»).

- 11 Para la adopción, impugnación y ejecución de estas dos clases de medidas se observan normas procesales distintas. Las relativas a la imposición de una sanción pecuniaria siguen la lógica de las normas del Derecho procesal penal. La imposición de la denominada falsa sanción se rige por las normas del Derecho procesal administrativo y (cuando existe la subsidiariedad) del Derecho procesal civil.
- 12 Esta Sala conoce y tiene en cuenta las conclusiones jurídicas formuladas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia dictada el 4 de mayo de 2023 en el asunto C-97/21, recogidas en particular en sus apartados 49 y 63.
- 13 El presente asunto se rige por los mismos fundamentos jurídicos, pero se distingue, en cuanto a los hechos, del asunto antes mencionado de forma tal que a la Sala se le suscitan dudas en cuanto si han de recibir el mismo trato ambos asuntos a la vista de la aplicación del Derecho de la Unión en la forma contemplada en la sentencia dictada el 4 de mayo de 2023 en el asunto C-97/21.
- 14 En cuanto atañe a los hechos, la diferencia esencial radica en que la demandante en el procedimiento principal en que se adoptó la sentencia de 4 de mayo de 2023 en el asunto C-97/21 impugnó la adopción de dos medidas (que el Tribunal de Justicia consideró como sanciones) por una única infracción: 1) una falsa sanción —la medida administrativa coercitiva «de precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo»— y 2) una sanción pecuniaria.
- 15 Salvo en tal caso, también puede imponerse la falsa sanción, esto es, la medida administrativa coercitiva «de precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo», por más de una infracción, es decir, por varias infracciones análogas cometidas por una misma persona.
- 16 El presente asunto se distingue del resuelto anteriormente por el Tribunal de Justicia en que, tras la inspección realizada, que comprendió todo un período fiscal de un mes, se comprobaron no solo una, sino ochenta y cinco infracciones individuales. En el caso de autos, se ha impuesto la falsa sanción, la medida administrativa coercitiva de «precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo», por todas las infracciones comprobadas en la inspección.
- 17 En el caso de autos, la Sala que conoce del asunto considera que la medida administrativa coercitiva «de precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo» no tiene carácter represivo, sino restrictivo, y que está dirigida a limitar el alcance de los daños infligidos a los intereses financieros de la Unión por la suspensión provisional de una actividad empresarial que, como

consecuencia de las infracciones comprobadas por los inspectores, menoscaba por largo tiempo el sistema de cálculo del IVA.

- 18 Esta tesis se basa primordialmente en el artículo 22 de la ZANN, según el cual el efecto de las medidas administrativas coercitivas debe ser, por un lado, disuasorio y limitativo, y evitar al mismo tiempo las consecuencias negativas de las infracciones administrativas cometidas, pero por otro lado también puede tener carácter represivo, tal como señaló el Tribunal de Justicia en su sentencia dictada en el asunto C-97/21.
- 19 En el presente asunto, fueron ochenta y cinco ventas, realizadas en un mes, las que no se registraron mediante el dispositivo de registro fiscal. De conformidad con el Derecho nacional, cada omisión en tal sentido constituye una infracción separada. Por todas las infracciones comprobadas, se impuso una falsa sanción global, esto es, la medida administrativa coercitiva «de precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo» por un período de catorce días, sin que examinase individualmente cada una de las ochenta y cinco infracciones, incluyendo su respectiva gravedad y su correspondiente porcentaje en la falsa sanción global que reviste la forma de medida administrativa coercitiva. Ello significa que la ley no exige que se determine el porcentaje en la cuantía de la sanción en proporción a la gravedad de cada infracción y que no se ha procedido a tal determinación en este procedimiento ya concluido.
- 20 La propia falsa sanción, esto es, la medida administrativa coercitiva, se ha ejecutado. Por tanto, desde un punto de vista formal, y teniendo en cuenta las observaciones formuladas por el Tribunal de Justicia en su sentencia dictada en el asunto C-97/21, parece razonable sostener que el infractor ya ha sido sancionado por la misma infracción y que, a falta de un mecanismo, establecido por ley, de coordinación de la falsa sanción ya impuesta y de la multa controvertida en el procedimiento principal, el órgano jurisdiccional no le sancione de nuevo. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, en el presente asunto, que versa sobre la adopción de una medida administrativa coercitiva por un total de ochenta y cinco infracciones individuales, tal solución vulneraría el artículo 325 TFUE y el artículo 273 de la Directiva 2006/112, pues no se individualiza la sanción impuesta por cada infracción concreta y ello limita la posibilidad de examinar si tal sanción es conforme a Derecho, está justificada y es adecuada. De este modo, tampoco podrá examinarse si las medidas así impuestas son disuasorias de conformidad con el artículo 325 [TFUE] y ofrecen una protección efectiva para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude fiscal, en el sentido del artículo 273 de la Directiva 2006/112.
- 21 A juicio del órgano jurisdiccional que conoce del asunto, una falsa sanción, esto es, la medida administrativa coercitiva, no resulta idónea para alcanzar estos objetivos básicos, pues tiene dos caras y su carácter principal no es represivo, sino limitativo, y solo en algunos casos puede cumplir funciones represivas.

- 22 Para fundamentar su tesis, el órgano jurisdiccional que conoce del asunto quiere exponer los aspectos procesales del mecanismo y del alcance de la revisión que, de conformidad con el Derecho nacional, se efectúa respecto de la orden mediante la que se impuso la falsa sanción, a saber, la medida administrativa coercitiva.
- 23 A diferencia de cuanto ocurre con el procedimiento de impugnación de la falsa sanción, que se rige en su totalidad por las normas del Derecho procesal penal, en el que deben probarse la autoría y los hechos, los elementos subjetivos y objetivos de los mismos, la legalidad de la naturaleza de la pena y la cuantía de la misma, la revisión judicial en caso de impugnación de la falsa sanción, a saber, la medida administrativa coercitiva, comprende los siguientes aspectos: ¿La adopción de una medida administrativa coercitiva ha sido ordenada por una autoridad competente? ¿Ha sido adoptada en la forma jurídica legalmente prescrita? ¿Se ha observado el procedimiento de adopción de la misma de forma tal que no se haya limitado la posibilidad del demandante de formular todas sus alegaciones y recopilar todas las pruebas a su juicio pertinentes, sin restringir su derecho de defensa? ¿Concurren los fundamentos fácticos para la adopción de la orden impugnada y se corresponden con los fundamentos jurídicos de su adopción indicados en la misma? ¿Es proporcionada y está justificada en su cuantía la medida administrativa coercitiva impuesta? No se examinan los elementos de los aspectos objetivos y subjetivos de la infracción.
- 24 Ha de añadirse además que al revisar falsa sanción impuesta (una medida administrativa coercitiva), el órgano jurisdiccional no dispone de posibilidad alguna de acortar o prolongar el período para el que se ha impuesto. En el caso de que la Sala considere que la medida es desproporcionada, le quedará como única posibilidad revocar la medida en su totalidad, si bien no podrá ajustarla ni individualizarla en función de la gravedad de la infracción o infracciones.
- 25 A continuación, resulta esencial señalar que, aun cuando el órgano jurisdiccional considere que la medida adoptada sea justa y proporcionada en sí misma, será posible anular la resolución, por ejemplo, por no cumplirse los requisitos formales para la adopción de la misma, pese a que se haya constatado la identidad del autor y se haya comprobado la infracción.
- 26 Ello da lugar, por un lado, a que esta Sala se plantee si tal revocación de la medida administrativa coercitiva adoptada puede considerarse como una absolución en el sentido del artículo 50 de la Carta, lo cual impediría la tramitación de un segundo procedimiento sancionador a falta de un mecanismo de coordinación de la falsa sanción (una medida administrativa coercitiva) y de las sanciones económicas previstas por la falta de tramitación debida de un procedimiento penal en observancia de todas las garantías y principios.
- 27 Por otro lado, este Tribunal duda que la imposición de esta falsa sanción global (una medida administrativa coercitiva) pueda ser constitutiva de una primera condena, en el sentido del artículo 50 de la Carta, impuesta por la comisión de numerosas infracciones de la disciplina presupuestaria del modo antes expuesto,

sin que se utilice un enfoque individual para cada una de las ochenta y cinco infracciones cometidas, si no se ha individualizado debidamente la pena impuesta por cada infracción individual y no se han observado todas las normas que rigen el procedimiento penal dirigidas a proteger al autor como, por ejemplo, en virtud de la posibilidad de la ejecución provisional de la medida administrativa coercitiva, que vulnera directamente la presunción de inocencia consagrada en el artículo 48, apartado 1, de la Carta.

- 28 En el asunto sobre el que versa la presente petición de decisión prejudicial, ha de examinarse la legalidad del procedimiento que ha dado lugar a la imposición de una sanción pecuniaria al infractor. Dado que ha avanzado más lentamente que el procedimiento administrativo de imposición de una falsa sanción (la medida administrativa coercitiva), se trata, visto desde un punto de vista cronológico, del segundo procedimiento contra el empresario. Por consiguiente, incumbirá al órgano jurisdiccional remitente examinar si la primera falsa sanción (la medida administrativa coercitiva de «precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo durante un período de catorce días») constituye una «condena» en el sentido de la Carta, es decir, si se ha tramitado un proceso penal en un sentido amplio, si se ha adoptado una medida de carácter penal y si, desde un punto de vista fáctico, se ha impuesto tal sanción por los mismos hechos. Este examen constituye, a la vista de su naturaleza, la aplicación de los criterios «Engel», que reflejan un algoritmo formulado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH») en su sentencia dictada en el asunto Engel y otros c. Países Bajos, que el Tribunal de Justicia ha hecho plenamente suyos y ha desarrollado en su jurisprudencia (sentencias Bonda, T-489/10, apartado 37, y Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, entre otras).
- 29 A la hora de aplicar los criterios citados, el órgano jurisdiccional remitente duda, en primer lugar, de que en el primer asunto (en el que se impuso la falsa sanción, una medida administrativa coercitiva) se haya tramitado un procedimiento que, por su carácter, constituya un procedimiento penal en sentido amplio, dado que tal medida se ha adoptado respecto a la totalidad de las ochenta y cinco infracciones comprobadas. Esta última medida no tiene carácter individual, es decir, no se adopta respecto a una infracción determinada de entre las ochenta y cinco (como ocurre, por ejemplo, en el asunto examinado por el Tribunal de Justicia en el asunto C-97/21) y no constituye, desde un punto de vista jurídico, una acumulación de ochenta y cinco falsas sanciones individuales que revistan la forma de medidas administrativas coercitivas. En el caso de que esta falsa sanción, la medida administrativa coercitiva, sea vista como una sanción en el sentido del asunto C-97/21, no estaría individualizada en relación con cada infracción cometida. Ello daría inmediatamente lugar a una violación del principio de proporcionalidad, consagrado en el artículo 49, apartado 3, de la Carta, en virtud del cual la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción, circunstancia esta que ni el órgano jurisdiccional que conoce del asunto ni el propio infractor pueden apreciar en relación con la falsa sanción controvertida, la medida administrativa coercitiva impuesta por la totalidad de las ochenta y cinco infracciones.

- 30 De hecho, el Derecho nacional no prevé ninguna posibilidad procesal de acumular sanciones administrativas. Al contrario, de conformidad con el artículo 18 de la ZANN, se impondrá una sanción por cada infracción.
- 31 Por último, esta falsa sanción, la medida administrativa coercitiva, ni aparece recogida en una lista específica de sanciones impuestas ni tampoco se tiene en cuenta a la hora de apreciar la reincidencia o la comisión sistemática de infracciones, como ocurre con la imposición de penas por la comisión de delitos o en el caso de sanciones económicas que se imponen en el marco de procedimientos penales administrativos como el procedimiento principal.
- 32 Consideradas en su conjunto, todas las circunstancias expuestas del presente asunto pueden dar la impresión de que, en un caso como el del procedimiento principal, en el que se ha adoptado una medida administrativa coercitiva por un total de ochenta y cinco infracciones, sin que se individualice el alcance de la medida adoptada para cada infracción concreta, la función de protección de la medida administrativa coercitiva, que limita el importe del IVA no declarado ni contabilizado a las comprobaciones iniciales, no prevalece sin más sobre su carácter represivo, sino que constituye, en la práctica, la única forma de una medida administrativa coercitiva en el procedimiento principal expuesto en sus términos concretos, y persigue exclusivamente limitar el alcance del perjuicio causado a los intereses financieros de la Unión.
- 33 La Sala que conoce del asunto sostiene que, en tal caso, los órganos jurisdiccionales nacionales tienen y deben ejercer la competencia para apreciar qué forma del carácter dual de la medida se ha aplicado en cada caso concreto. Esta posibilidad procesal coincide plenamente con las indicaciones proporcionadas por el Tribunal de Justicia a los órganos jurisdiccionales nacionales en su sentencia *Hans Åkerberg Fransson*, dictada en el asunto C-617/10.
- 34 Este Tribunal no pone en cuestión las consideraciones recogidas en la sentencia dictada en el asunto C-97/21 acerca de la elevada gravedad de la falsa sanción, la medida administrativa coercitiva, en relación con la infracción por la que se impuso en dicho procedimiento principal, que constituye el objeto de la sentencia de 4 de mayo de 2023 dictada en el asunto C-97/21. Ahora bien, si esta medida afecta a ochenta y cinco infracciones individuales relacionadas con la elusión del registro de ventas y la recaudación del IVA, esto es, hace referencia a un comportamiento prolongado y persistente que, según las comprobaciones realizadas por los funcionarios, se prolongó cuando menos un mes, a juicio del órgano jurisdiccional remitente esta medida no parece excesivamente grave y desproporcionada en un grado tal que deba equipararse a una medida de carácter represivo, sino que, antes bien, como se ha señalado anteriormente, persigue limitar el alcance del daño total que causan al erario de la Unión las numerosas infracciones administrativas comprobadas.

- 35 Si el Tribunal de Justicia diera por buena la tesis antes expuesta y compartiera la opinión del órgano jurisdiccional remitente de que la falsa sanción impuesta por las ochenta y cinco infracciones administrativas, que reviste la forma de una medida administrativa coercitiva, en la que no se han individualizado ni la gravedad de cada una de las infracciones ni el alcance de la medida administrativa coercitiva respecto a cada infracción, no constituye una «condena» en sentido amplio, ha de partirse de la premisa, teniendo en cuenta el principio *non bis in idem*, de que ningún obstáculo procesal impide al órgano jurisdiccional remitente tramitar el procedimiento administrativo sancionador pendiente ante él en segunda instancia e imponer una sanción pecuniaria en caso de que comprobase que la sociedad ha cometido la infracción de que se trata.
- 36 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 325 TFUE, el artículo 273 de la Directiva 2006/112 y el artículo 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que permiten una normativa nacional en virtud de la cual debe adoptarse una medida global («precintado de local comercial y prohibición de acceder al mismo») por varios incumplimientos de obligaciones tributarias, si dicha medida tiene exclusivamente por objeto limitar los efectos perjudiciales, y en particular el alcance del perjuicio a los intereses financieros de la Unión Europea, pero no castigar al infractor, sin que dicha medida limite la posibilidad de incoar contra este último procedimientos autónomos de carácter represivo por cada uno de estos incumplimientos de obligaciones fiscales, en los que deba aplicarse al sujeto pasivo una medida en la forma de sanción pecuniaria, estando el órgano jurisdiccional nacional obligado a examinar y determinar en cada caso cuál de los dos objetivos se persigue con la medida administrativa coercitiva global anteriormente adoptada, esto es, «precintado de un local comercial y prohibición de acceder al mismo»: un objetivo de carácter preventivo y limitador o bien de carácter represivo.
- 37 De afirmarlo así el Tribunal de Justicia en un asunto como el del procedimiento principal, el órgano jurisdiccional remitente deberá examinar el fondo del litigio relativo a la sanción administrativa. En tal caso, la Sala deberá examinar la legalidad de la sanción impuesta por la autoridad sancionadora (en caso de que este órgano jurisdiccional constataste que se ha cometido la infracción).
- 38 Ya en la fundamentación de la sentencia de 4 de mayo de 2023 dictada en el asunto C-97/21 se señala que la sanción pecuniaria prevista para la infracción de que se trata es de carácter excesivamente grave (apartado 48 de dicha sentencia). Sin embargo, en la medida en que en el presente asunto se está ante una situación en la que no se ha registrado una venta por un importe de 30,00 levas y, en consecuencia, no se ha recaudado el IVA a un tipo del 9 % del valor de la venta, esto es, por un importe de 2,70 levas, en opinión de esta Sala habrá de atenderse a la cuantía mínima de la sanción pecuniaria establecida por la ley. Esta asciende, en el caso de las personas jurídicas, a 500,00 levas.
- 39 Por un lado, ha de observarse que se está ante el cumplimiento de los elementos típicos de una infracción por haberse incurrido simplemente en una omisión, esto

es, la «falta de expedición de un recibo de caja fiscal», que no está vinculada al alcance de los daños causados a los intereses financieros de la Unión Europea. Por otro lado, es precisamente el importe del impuesto devengado y no pagado uno de los puntos de referencia esenciales a la hora de apreciar la gravedad de la sanción, puesto que determina el importe del IVA evadido y no recaudado en cumplimiento de la obligación dimanante del artículo 325 TFUE y del artículo 273 de la Directiva 2006/112, los cuales permiten recurrir a todos los medios a nivel estatal para recaudarlo y limitar los efectos perjudiciales de toda actividad ilegal que menoscabe los intereses financieros de la Unión.

- 40 Han de completarse las anteriores observaciones recordando el artículo 18 de la ZANN, que obliga a la autoridad administrativa sancionadora a imponer una sanción separada para cada infracción, que deberá cumplirse por separado. Ello significa que dicha Ley no tiene en cuenta el efecto global de una serie de sanciones que pueden imponerse a un infractor. En tal sentido, no prevé ninguna institución jurídica como la de la «acumulación» de las penas, como sí ocurre en el procedimiento penal.
- 41 En relación con las observaciones recogidas en el apartado anterior, a juicio de esta Sala y a la luz del artículo 49, apartado 3, de la Carta, parece desproporcionado que se prevea tal instituto jurídico de la acumulación de penas a efectos de la justicia penal, que sanciona los actos ilícitos más graves, a saber, los delitos, pero no las infracciones de menor intensidad que son abordadas conforme al procedimiento contemplado en la ZANN, tal como ocurre en el caso de autos. Ello entraña el riesgo de que se imponga una pena desproporcionada en cuanto a su carácter y cuantía, que se fije a la vista del importe de los perjuicios causados a los intereses financieros de la Unión sin prever la posibilidad de realizar una apreciación exhaustiva y realista de la gravedad de la sanción en relación con la infracción concreta. Ello vulnera también el artículo 47, apartado 1, de la Carta, dado que el infractor no dispone de una vía de recurso efectiva mediante la cual conseguir que se le impusiera una sanción adecuada por el efecto perjudicial acumulado de la totalidad de las ochenta y cinco infracciones administrativas.
- 42 El hecho de que no sea posible aplicar el instituto jurídico mencionado en el apartado anterior para individualizar sanciones económicas sometidas a la normativa administrativa sancionadora parece aún más grave a la vista de que las disposiciones procesales de la ZANN no permiten a la Sala que conoce del asunto establecer una sanción pecuniaria por debajo del importe mínimo legalmente previsto, pese a que, además, este importe mínimo es de un valor nominal nada desdeñable. En el caso concreto, estas circunstancias podrían dar lugar a que se impusieran en total ochenta y cinco sanciones económicas, cada una de las cuales asciende a un importe de cuando menos 500,00 levas y cuyo efecto sancionador total ascendería a 42 500,00 levas, lo que seguramente contribuiría, más bien, a la insolvencia del infractor en lugar de tener un efecto disuasorio y reformador respecto a él.

- 43 A juicio de esta Sala, la sanción prevista por importe de 500,00 levas parece, en un análisis comparativo, desproporcionadamente elevada a la vista de la cuota del IVA evadida, que, como se ha señalado antes, asciende a 2,70 levas. Parece igualmente desproporcionado el importe total antes mencionado de la sanción por las ochenta y cinco infracciones en relación con el importe total del IVA no registrado por la totalidad de las ochenta y cinco infracciones, que asciende a 268,02 levas.
- 44 Por otro lado, prescindir por completo de la imposición de sanciones de carácter represivo, cualquiera que sea su naturaleza y cuantía, por la escasa importancia de cada una de las infracciones tampoco contribuiría a la consecución de los efectos y al cumplimiento de las funciones impuestas a los Estados miembros por el artículo 325 TFUE y el artículo 273 de la Directiva 2006/112, máxime cuando en el caso de autos se está en presencia de una actividad ilegal prolongada y persistente, cuya continuación día tras día ha quedado acreditada respecto a un período de cuando menos un mes.
- 45 Por las razones antes expuestas, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca si un ordenamiento jurídico como el nacional, que prevé un límite inferior considerable para las sanciones impuestas por infracciones, cuya repercusión negativa en los intereses financieros de la Unión son cien veces inferiores a la sanción prevista, sin que permita imponer una sanción por debajo del mínimo previsto por ley ni tampoco una sanción global con un límite máximo en cuanto a la naturaleza y la cuantía de la sanción por todas las infracciones que haya cometido el empresario antes de ser condenado por primera vez mediante un acto jurídico firme adoptado en el marco de un procedimiento administrativo sancionador, o bien antes de que sea condenado mediante resolución judicial firme, viola el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 49, apartado 3, de la Carta.
- 46 Por último, en caso de que el Tribunal de Justicia sostuviera la tesis contraria, a saber, que la medida administrativa coercitiva adoptada respecto a la totalidad de las ochenta y cinco infracciones constituye una «condena» en sentido amplio, esto es, en el caso de que se considere que esta medida administrativa coercitiva constituye una sanción en el sentido de la sentencia dictada en el asunto C-97/21 y no se proceda a individualizar cada una de las infracciones cometidas, el órgano jurisdiccional remitente duda de que ello no esté en contradicción flagrante con el principio de proporcionalidad de las penas a la vista de las infracciones cometidas, consagrado en el artículo 49, apartado 3, de la Carta, y según el cual la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción, circunstancia esta que ni el órgano jurisdiccional que conoce del asunto ni el propio infractor pueden apreciar en relación con la falsa sanción controvertida, la medida administrativa coercitiva impuesta por la totalidad de las ochenta y cinco infracciones. El hecho de que no exista un mecanismo de defensa frente a cada una de las infracciones para las que se prevé la falsa sanción global en la forma de la medida administrativa coercitiva, lleva a esta Sala a concluir que también se vulnera el artículo 47, apartado 1, de la Carta, dado que los procedimientos así

contemplados no garantizan el derecho del demandante a la tutela judicial efectiva y a un juicio justo.

DOCUMENTO DE TRABAJO