

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 3 de julio de 2025 (*)

« Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — Artículos 49, apartado 3, y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Principio ne bis in idem — Acumulación de sanciones penales y administrativas por una misma infracción — Sanción pecuniaria y precintado de un local comercial — Ejecución provisional del precintado — Principio de proporcionalidad »

En el asunto C-733/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Burgas (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Burgas, Bulgaria), mediante resolución de 21 de noviembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de diciembre de 2023, en el procedimiento entre

Beach and bar management EOOD

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, y el Sr. A. Kumin, la Sra. I. Ziemele y el Sr. S. Gervasoni, Jueces;

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

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Beach and bar management EOOD, por el Sr. M. Yakimov;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. T. Mitova y S. Ruseva, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. P. Carlin y D. Drambozova, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de febrero de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación, en primer lugar, del artículo 325 TFUE, en segundo lugar, del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de

noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como, en tercer lugar, de los artículos 47, párrafo primero, 48, apartado 1, 49, apartado 3, y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad mercantil Beach and bar management EOOD y el Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» — Burgas pri Direktsia «Operativni deynosti» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (director del Departamento de Actividades Operativas de la ciudad de Burgas, perteneciente a la Dirección de Actividades Operativas de la Agencia Tributaria Nacional, Bulgaria) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con una medida administrativa coercitiva impuesta a raíz de la constatación de infracciones administrativas que son también objeto de sanciones pecuniarias, impuestas en concurrencia con esa medida.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Tratado FUE

- 3 Artículo 325 TFUE:

«1. La Unión [Europea] y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión.

2. Los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.

3. Sin perjuicio de otras disposiciones de los Tratados, los Estados miembros coordinarán sus acciones encaminadas a proteger los intereses financieros de la Unión contra el fraude. A tal fin, organizarán, junto con la Comisión [Europea], una colaboración estrecha y regular entre las autoridades competentes.

4. El Parlamento Europeo y el Consejo [de la Unión Europea], con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Tribunal de Cuentas [de la Unión], adoptarán las medidas necesarias en los ámbitos de la prevención y lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión con miras a ofrecer una protección eficaz y equivalente en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión.

5. La Comisión, en cooperación con los Estados miembros, presentará anualmente al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre las medidas adoptadas para la aplicación del presente artículo.»

Carta

- 4 El artículo 49, apartado 3, de la Carta es del siguiente tenor:

«La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción.»

- 5 El artículo 50 de la Carta preceptúa lo siguiente:

«Nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley.»

Directiva del IVA

- 6 El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA dispone que estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado

miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

7 A tenor del artículo 273 de esta Directiva:

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

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

Derecho búlgaro

Ley del IVA

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

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

9 El artículo 185, apartados 1 y 2, de dicha Ley establece lo siguiente:

«(1) A la persona que no expida un justificante de conformidad con el artículo 118, apartado 1, se le impondrá, cuando se trate de una persona física que no actúe como profesional, una multa de 100 a 500 [levas búlgaras] BGN [aproximadamente, de 50 a 250 euros] o, cuando se trate de una persona jurídica o un comerciante individual, una sanción pecuniaria de 500 a 2 000 BGN [aproximadamente, de 250 a 1 000 euros].

(2) Salvo en los casos previstos en el apartado 1, a la persona que cometa o tolere una infracción del artículo 118 o de una disposición que lo desarrolle se le impondrá, cuando se trate de una persona física que no actúe como profesional, una multa de 300 a 1 000 BGN [aproximadamente, de 150 a 500 euros] o, cuando se trate de una persona jurídica o un comerciante individual, una sanción pecuniaria de 3 000 a 10 000 BGN [aproximadamente, de 1 500 a 5 000 euros]. Cuando la infracción no dé lugar a la falta de declaración de ingresos, se impondrán las sanciones previstas en el apartado 1.»

10 El artículo 186 de la citada Ley, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, estipula lo siguiente:

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

1. omite

- a) la expedición del correspondiente justificante de venta con arreglo al artículo 118.

[...]

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

(4) Contra la orden a que se refiere el apartado 3 podrá interponerse recurso con arreglo al procedimiento establecido en el [Administrativnoprotsesualen kodeks (Código de Procedimiento Administrativo) (DV n.º 30, de 11 de abril de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal].»

11 El artículo 187, apartado 1, de la citada Ley presenta la siguiente redacción:

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

12 A tenor del artículo 188, apartado 1, de la mencionada Ley, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«La medida administrativa coercitiva contemplada en el artículo 186, apartado 1, estará sujeta a ejecución provisional con arreglo a lo dispuesto en el artículo 60, apartados 1 a 7, [del Código de Procedimiento Administrativo].»

Ley sobre Infracciones y Sanciones Administrativas

13 El artículo 22 de la Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Ley sobre Infracciones y Sanciones Administrativas) (DV n.º 92, de 28 de noviembre de 1969), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, preceptúa lo siguiente:

«Podrán aplicarse medidas administrativas coercitivas para prevenir y poner fin a las infracciones administrativas, así como para prevenir y eliminar las consecuencias negativas de estas.»

14 El artículo 27, apartados 1, 2, 4 y 5, de dicha Ley dispone lo siguiente:

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

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

[...]

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

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

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 Beach and bar management es una persona jurídica de Derecho búlgaro que explota un local comercial que comprende un bar y un restaurante.

16 El 4 de agosto de 2022, en un control efectuado en ese local, inspectores de la Agencia Tributaria Nacional constataron que Beach and bar management no había registrado 85 ventas mediante

comprobantes fiscales de caja, los cuales, por tanto, no fueron expedidos a los clientes. Por ello, se levantaron, en total, 85 actas de infracción administrativa por incumplimiento de la Ley del IVA.

- 17 El 12 de agosto de 2022, la Administración tributaria adoptó una orden mediante la que imponía una medida administrativa coercitiva de «precintado del local y de prohibición de acceder al mismo» durante catorce días. Esta medida iba acompañada de un auto por el que se autorizaba su ejecución provisional.
- 18 La medida de precintado y el auto de ejecución provisional, integrado en la propia orden, fueron objeto de recurso ante el Administrativen sad Burgas (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Burgas, Bulgaria), en el marco de dos procedimientos distintos. Los recursos en cuestión fueron desestimados. La medida de precintado y de prohibición de acceso durante catorce días fue ejecutada.
- 19 Además, por cada una de las 85 infracciones cometidas por Beach and bar management, se impuso una sanción pecuniaria de 500 BGN (aproximadamente 250 euros). Así, la sanción total por todas estas infracciones ascendía a 42 500 BGN (aproximadamente 21 250 euros), mientras que el importe total del IVA eludido por la falta de expedición de comprobantes de caja respecto a todos los pagos correspondientes a dichas infracciones, efectuados mediante una caja registradora, ascendía a 268,02 BGN (aproximadamente 134 euros).
- 20 Tal como se desprende de la resolución de remisión, la legalidad de las 85 medidas de sanciones pecuniarias fue impugnada ante el Rayonen sad Burgas (Tribunal de Primera Instancia de Burgas, Bulgaria). Este órgano jurisdiccional desestimó los recursos relativos a tales medidas antes de que se dictara la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371). En la motivación de las resoluciones que dictó, dicho órgano jurisdiccional no tuvo en cuenta el hecho de que, a raíz de la orden por la que se imponía la medida administrativa coercitiva respecto a las 85 infracciones y de la ejecución provisional de esta medida, el precintado del local comercial de que se trata y la prohibición de acceder al mismo durante un período de catorce días se habían ejecutado, ni examinó ni tuvo en cuenta los efectos jurídicos de tal ejecución en el procedimiento relativo al control de la legalidad de las sanciones pecuniarias impuestas paralelamente.
- 21 Las 85 resoluciones de dicho órgano jurisdiccional fueron todas ellas objeto de recurso ante el Administrativen sad Burgas (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Burgas), que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 22 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en caso de infracción del artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA, esta no solo prevé, en su artículo 185, la imposición de una sanción pecuniaria, sino también, en su artículo 186, la obligación de adoptar, por los mismos hechos, una medida administrativa coercitiva de precintado del local en cuestión.
- 23 El órgano jurisdiccional remitente precisa que la sanción pecuniaria y el precintado se impusieron al término de procedimientos distintos y autónomos y que, en caso de recurso contra estas dos medidas, de cada una de ellas conocen, en primera instancia, tribunales diferentes, a saber, el Rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia) respecto a la sanción pecuniaria y el Administrativen sad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo) respecto al precintado, y que las reglas procesales búlgaras no prevén la posibilidad de suspender un procedimiento hasta la conclusión del otro, de modo que no existe mecanismo de coordinación entre estos procedimientos. Además, dicho órgano jurisdiccional señala que, si bien, en su sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), el Tribunal de Justicia consideró que una medida administrativa coercitiva de precintado reviste carácter penal, de orden represivo, él considera que, en este caso, el carácter preventivo prevalece sobre el carácter represivo de tal medida, cuyo fin es únicamente limitar la extensión de las consecuencias negativas para los intereses financieros de la Unión.
- 24 Por último, el órgano jurisdiccional remitente considera que no puede aplicarse, sin infringir el artículo 325 TFUE y el artículo 273 de la Directiva del IVA, el razonamiento de la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), a la sanción impuesta por 85 infracciones distintas, dado que la falta de individualización de tal sanción no permite verificar si las medidas adoptadas tienen un efecto realmente disuasorio y ofrecen una protección efectiva para garantizar el cobro del importe exacto del IVA eludido, así como para prevenir la evasión fiscal.

25 En estas circunstancias, el Administrativen sad Burgas (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Burgas) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Deben interpretarse el artículo 325 [TFUE], el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 50 de la Carta [...] 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 [TFUE], el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y el artículo 49, apartado 3, de la Carta [...] 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 [TFUE], el artículo 273 de la [Directiva del IVA] y los artículos 47, párrafo primero, 48, apartado 1, y 49, apartado 3, de la Carta [...] 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

- 26 Según el Gobierno búlgaro, las cuestiones prejudiciales primera y tercera son inadmisibles, puesto que no guardan relación con el objeto del litigio principal por cuanto se refieren a la imposición de una medida administrativa coercitiva. A su juicio, el órgano jurisdiccional remitente no tiene necesidad de la interpretación solicitada para resolver el litigio pendiente ante él.
- 27 Por otro lado, Beach and bar management sostiene que la tercera cuestión prejudicial es inadmisibile, dado que el órgano jurisdiccional remitente no conoce de un recurso contra una medida administrativa coercitiva.
- 28 La Comisión, por su parte, considera que la primera cuestión prejudicial podría ser objeto de una reformulación que la hiciera admisible, mientras que la tercera cuestión prejudicial no lo es.
- 29 A este respecto, se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco normativo y fáctico definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho

necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 8 de mayo de 2025, Stadt Wuppertal, C-130/24, EU:C:2025:340, apartado 42 y jurisprudencia citada).

30 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el litigio principal no se refiere a un recurso contra el precintado del local comercial en cuestión, constitutivo de una medida administrativa coercitiva. Por consiguiente, la tercera cuestión prejudicial debe declararse manifiestamente inadmisibile, por no tener relación con el objeto del litigio principal.

31 Además, tal como señaló el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, de dicha petición se desprende que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en lo sustancial, que se dilucide si las sanciones pecuniarias controvertidas en el litigio principal son conformes con el Derecho de la Unión y que esta cuestión guarda relación manifiestamente con la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión. Así reformulada, la primera cuestión prejudicial debe considerarse admisible.

Primera cuestión prejudicial

32 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 325 TFUE, el artículo 273 de la Directiva del IVA y el artículo 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que prevé la imposición de una sanción pecuniaria a un sujeto pasivo debido a que no ha expedido comprobantes de caja relativos a ventas realizadas cuando esta infracción ya ha dado lugar a la imposición de una medida administrativa coercitiva de precintado del local comercial en el que se ha cometido la infracción, acompañada de la prohibición de acceder al mismo.

33 Por cuanto se refiere a la apreciación del carácter penal de los procedimientos y sanciones en virtud del artículo 50 de la Carta, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, son pertinentes tres criterios. El primero es la calificación jurídica de la infracción en Derecho interno, el segundo se refiere a la propia naturaleza de la infracción y el tercero es relativo a la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado (sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 38 y jurisprudencia citada).

34 No obstante, la aplicación del artículo 50 de la Carta no se limita únicamente a los procesos y sanciones que el Derecho nacional califica de «penales», sino que se extiende —con independencia de su calificación en Derecho interno— a los procedimientos y sanciones que deban considerarse de carácter penal en atención a los otros dos criterios mencionados en el apartado 33 de la presente sentencia. En efecto, tal carácter puede derivarse de la propia naturaleza de la infracción de que se trate y del nivel de gravedad de las sanciones que esta puede implicar (sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 41 y jurisprudencia citada).

35 En el presente asunto, procede recordar de entrada que un precintado durante un período de hasta 30 días puede calificarse de grave, en particular, en el caso de un comerciante individual que solo disponga de un local comercial, dado que dicho precintado le impide, en especial, ejercer su actividad y le priva así de sus ingresos (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 47).

36 En cuanto a la sanción pecuniaria, por una parte, el hecho de que su importe, por una primera infracción, no pueda ser inferior a 500 BGN (aproximadamente 250 euros) y pueda llegar hasta 2 000 BGN (aproximadamente 1 000 euros) y, por otra parte, la circunstancia de que la relación entre el IVA eludido por la falta de expedición de comprobantes de caja respecto a todos los pagos correspondientes a las infracciones de que se trata en el litigio principal, a saber, un importe total de 268,02 BGN (aproximadamente 134 euros), y la sanción impuesta, que, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, asciende a 42 500 BGN (aproximadamente 21 250 euros), parece particularmente elevada, ponen de manifiesto el carácter grave de dicha sanción (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 48).

37 En este contexto, dado que las sanciones pecuniarias en cuestión deben calificarse de sanciones de carácter penal, procede considerar que la acumulación de estas sanciones constituye una limitación del

Derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 49).

- 38 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 273 de la Directiva del IVA y el artículo 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante tribunales diferentes, cuando dicha normativa no asegure una coordinación de los procedimientos que permita reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de dichas medidas y no permita garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se corresponda a la gravedad de la infracción de que se trate (sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 63).
- 39 Según el órgano jurisdiccional remitente, la solución consagrada en la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), no es necesariamente extrapolable a las circunstancias del asunto principal, dado que, en este caso, una sola medida administrativa coercitiva sanciona 85 infracciones distintas. En su consideración, a la luz del carácter repetitivo, incluso «sistemático» del comportamiento sancionado, esta medida solo pretende limitar la extensión de las consecuencias negativas para los intereses financieros de la Unión, de tal manera que su carácter preventivo podría prevalecer sobre su carácter represivo.
- 40 No obstante, es preciso constatar que, como señaló el Abogado General en el punto 63 de sus conclusiones, esta apreciación del órgano jurisdiccional remitente no puede acogerse, puesto que la vertiente preventiva de la medida de precintado del local comercial controvertida en el litigio principal no se impone de una manera que prevalezca sobre la vertiente represiva de tal medida.
- 41 A este respecto, procede recordar que la situación controvertida en el litigio principal se atiene al principio según el cual la mera circunstancia de que una sanción que tenga una finalidad represiva tenga también una finalidad preventiva no puede privarla de su calificación de sanción 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 31).
- 42 Habida cuenta de la constatación que figura en el apartado 40 de la presente sentencia, se infiere que la medida coercitiva controvertida en el asunto principal no perdería su calificación de sanción penal en el sentido de dicha disposición por el mero hecho de que tuviera también una finalidad preventiva.
- 43 En cualquier caso, tal como se ha recordado en el apartado 34 de la presente sentencia, es la gravedad intrínseca de la medida de precintado de un local comercial lo que justifica su calificación penal y lleva a la aplicabilidad del artículo 50 de la Carta. Esta gravedad no se ve atemperada por el hecho de que, como señaló el Abogado General en los puntos 61 y 64 de sus conclusiones, el gran número de infracciones cometidas en este caso podría haber llevado incluso a aplicar al local comercial de que se trata en el litigio principal un período de precintado considerablemente más amplio.
- 44 Por consiguiente, procede constatar que la medida administrativa de precintado y de prohibición de acceder a un local comercial durante catorce días conserva su carácter represivo, al margen de que se haya adoptado en respuesta a una sola infracción concreta de la Ley del IVA o a raíz de la comisión, durante un período determinado, de 85 infracciones de esa Ley, consideradas en su conjunto.
- 45 En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 325 TFUE, el artículo 273 de la Directiva del IVA y el artículo 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que prevé la imposición de una sanción pecuniaria a un sujeto pasivo debido a que no ha expedido comprobantes de caja relativos a ventas realizadas cuando esta infracción ya ha dado lugar a la imposición de una medida administrativa coercitiva de precintado del local comercial en el que se ha cometido la infracción, acompañada de la prohibición de acceder al mismo.

Segunda cuestión prejudicial

- 46 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se determine si el artículo 273 de la Directiva del IVA y el artículo 49, apartado 3, de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que prevé, como sanción administrativa, una medida pecuniaria de un importe elevado sin que el órgano jurisdiccional que conozca de la impugnación de esta medida disponga de la posibilidad procesal de imponer un importe inferior al previsto por esa normativa u otro tipo de pena más leve.
- 47 A este respecto, procede recordar que, conforme al artículo 49, apartado 3, de la Carta, la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que, a falta de medidas legislativas de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables, los Estados miembros son competentes para determinar la naturaleza y el nivel de dichas sanciones, respetando, en particular, el principio de proporcionalidad [sentencia de 19 de octubre de 2023, G. ST. T. (Proporcionalidad de la pena en caso de falsificación de marca), C-655/21, EU:C:2023:791, apartado 64 y jurisprudencia citada].
- 48 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de conformidad con este último principio, las medidas represivas permitidas por una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa. El rigor de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que castigan, en particular garantizando un efecto realmente disuasorio, sin ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo [sentencia de 19 de octubre de 2023, G. ST. T. (Proporcionalidad de la pena en caso de falsificación de marca), C-655/21, EU:C:2023:791, apartado 65 y jurisprudencia citada].
- 49 Por otro lado, el principio de proporcionalidad exige que, al determinar la sanción y fijar el importe de la multa, se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto [sentencia de 19 de octubre de 2023, G. ST. T. (Proporcionalidad de la pena en caso de falsificación de marca), C-655/21, EU:C:2023:791, apartado 67].
- 50 Para apreciar la proporcionalidad de las sanciones también debe tenerse en cuenta la posibilidad de que dispone el juez nacional de modificar la calificación que figura en el escrito de acusación, posibilidad que puede dar lugar a la aplicación de una sanción menos severa, y de modular la sanción en relación con la gravedad del delito cuya comisión se ha acreditado [sentencia de 19 de octubre de 2023, G. ST. T. (Proporcionalidad de la pena en caso de falsificación de marca), C-655/21, EU:C:2023:791, apartado 68 y jurisprudencia citada].
- 51 Pues bien, sin perjuicio de una verificación por el órgano jurisdiccional remitente, parece que en la normativa controvertida en el litigio principal no existe la posibilidad de modificar la calificación de la infracción en cuestión.
- 52 Además, dado que el importe de la sanción pecuniaria por una primera infracción no puede, en virtud de esa normativa, ser inferior a 500 BGN (aproximadamente 250 euros) y que este importe es casi 200 veces más elevado que el del IVA eludido por cada infracción cometida en el presente asunto, esto es, 2,70 BGN (aproximadamente 1,35 euros), resulta extremadamente difícil fijar una sanción cuya intensidad no exceda de la gravedad de la infracción constatada.
- 53 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 273 de la Directiva del IVA y el artículo 49, apartado 3, de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que prevé, como sanción administrativa, una medida pecuniaria de un importe elevado sin que el órgano jurisdiccional que conozca de la impugnación de esta medida disponga de la posibilidad procesal de imponer un importe inferior al previsto por esta normativa u otro tipo de pena más leve.

Costas

- 54 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 Primera) declara:

- 1) **El artículo 325 TFUE, el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea**

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a una normativa nacional que prevé la imposición de una sanción pecuniaria a un sujeto pasivo debido a que no ha expedido comprobantes de caja relativos a ventas realizadas cuando esta infracción ya ha dado lugar a la imposición de una medida administrativa coercitiva de precintado del local comercial en el que se ha cometido la infracción, acompañada de la prohibición de acceder al mismo.

- 2) **El artículo 273 de la Directiva 2006/112 y el artículo 49, apartado 3, de la Carta de los Derechos Fundamentales**

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a una normativa nacional que prevé, como sanción administrativa, una medida pecuniaria de un importe elevado sin que el órgano jurisdiccional que conozca de la impugnación de esta medida disponga de la posibilidad procesal de imponer un importe inferior al previsto por esta normativa u otro tipo de pena más leve.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.