Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 13 de febrero de 2025 [1]

Asunto C-733/23

«Beach and bar management» EOOD
contra
Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» — Burgas

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Administrativen sad — Burgas (Tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas, Bulgaria)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 50 — Principio *ne bis in idem* — Omisión de la obligación de emisión de un recibo de caja — Precintado de local — Acumulación de sanciones por una misma infracción — Principio de proporcionalidad»

1. En el litigio que da origen a este reenvío prejudicial se debate la licitud de ochenta y cinco sanciones pecuniarias impuestas por la autoridad tributaria búlgara a una sociedad en razón de otras tantas infracciones de la normativa nacional relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2. Las sanciones pecuniarias controvertidas pueden, en abstracto, calificarse de medidas que pretenden garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude (artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE). [2]

3. La autoridad tributaria, además de imponer aquellas sanciones a la empresa, acordó el precintado del local comercial en el que se habían cometido las infracciones. A diferencia de lo que sucede en el asunto Ati-19, [3] en este reenvío no se plantea ninguna pregunta prejudicial sobre la medida de precintado, en sí misma considerada.

4. El tribunal de reenvío quiere saber, en síntesis, si es compatible con el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») una normativa nacional que permite la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones que han sido objeto de una medida de precintado ya ejecutada.

[1] Lengua original: español.

[2] Directiva 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»).

[3] En el que presento mis conclusiones con esta misma fecha (C-605/23).

I. Marco normativo

A. Derecho de la Unión. Directiva del IVA

5. En virtud del artículo 2, apartado 1, letra a), están sujetas al IVA «las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. El artículo 273 dispone:

«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».

B. Derecho nacional

1. Ley del IVA [4]

7. El artículo 118, apartado 1, en su versión aplicable a los hechos del litigio, indica:

«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».

8. El artículo 185, apartados 1 y 2, prescribe:

«(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)] o, cuando se trate de una persona jurídica o un comerciante individual, una sanción pecuniaria de 500 a 2 000 BGN.

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

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido), de 21 de julio de 2006 (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, p. 8; en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

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

9. El artículo 186 de la Ley del IVA dice:

«(1) La medida administrativa coercitiva consistente en el precintado de los locales comerciales por un período máximo de treinta 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 Código de Procedimiento Administrativo».

10. Según el artículo 187, apartados 1 y 4:

«(1) Cuando se adopte la medida administrativa coercitiva a que se refiere el artículo 186, apartado 1, se prohibirá también el acceso al local o a los locales comerciales de la persona y los bienes presentes en dichos locales y en los almacenes correspondientes serán retirados por la persona o por su representante autorizado. […]

[…]

(4) A petición del infractor y siempre que este aporte la prueba del pago íntegro de la multa o de la sanción pecuniaria, la autoridad pondrá fin a la medida administrativa coercitiva impuesta. El levantamiento del precinto estará supeditado a una obligación de cooperación por parte del infractor. En caso de reincidencia, no se autorizará el levantamiento del precinto del local antes de que transcurra el plazo de un mes desde el precinto».

11. El artículo 188 [5] reza:

«(1) 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.

(2) Contra la resolución del tribunal no cabrá recurso alguno».

12. El artículo 193 señala:

«(1) La Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas regula la comprobación de las infracciones de la presente Ley y de los actos normativos que la desarrollan, la adopción y

[5] En su versión aplicable al caso, modificada y publicada en el DV n.º 100, de 20 de diciembre de 2019.

ejecución de las resoluciones por las que se imponen sanciones administrativas, así como los recursos que caben contra dichas resoluciones.

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

2. Código de Procedimiento Administrativo [6]

13. En virtud del artículo 6, apartado 5, en su versión aplicable a los hechos del litigio, las autoridades administrativas deben abstenerse de adoptar actos y efectuar actuaciones que puedan causar perjuicios manifiestamente desproporcionados en relación con el fin perseguido.

14. El artículo 60 expone:

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

(2) La orden de ejecución provisional deberá motivarse.

[…]

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

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

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

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

15. En virtud del artículo 128, apartado 1, punto 1, la jurisdicción contencioso administrativa es competente para conocer de los asuntos en los que se solicite, en particular, la modificación o anulación de los actos administrativos.

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (Código de Procedimiento Administrativo) (DV n.º 30, de 11 de abril de 2006; en lo sucesivo, «CPA»).

16. El artículo 166 reza:

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

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

3. Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas [7]

17. A tenor del artículo 22, podrán adoptarse medidas administrativas coercitivas para prevenir y poner fin a las infracciones administrativas, así como para prevenir y eliminar las consecuencias negativas de éstas.

18. El artículo 27, apartados 1, 2, 4 y 5, establece:

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

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

[…]

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

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

19. Con arreglo al artículo 59, la resolución administrativa sancionadora puede recurrirse ante el Rayonen sad (Tribunal de primera instancia, Bulgaria) en el plazo de 14 días a partir de su notificación.

II. Hechos, litigio y preguntas prejudiciales

20. «Beach and bar management» EOOD (en lo sucesivo, «Beach and bar») es una sociedad de responsabilidad limitada que explota un local comercial (bar y restaurante).

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas) (DV n.º 92, de 28 de noviembre de 1969), en su versión aplicable a los hechos del litigio.

21. El 4 de agosto de 2022, la Administración tributaria búlgara [8] efectuó una inspección en el local comercial de Beach and bar, en cuyo curso:

– Constató la existencia de dos datáfonos y ochenta y cinco justificantes relativos a pagos con tarjetas de débito y de crédito, correspondientes al período comprendido entre el 25 de junio de 2022 y el 26 de julio de 2022.

– Comprobó que la empresa no había expedido ningún comprobante fiscal de caja en relación con esas ochenta y cinco operaciones.

22. El 12 de agosto de 2022, la autoridad tributaria acordó el precintado y la prohibición de acceso al local comercial, por un período de catorce días. En resolución separada se autorizó la ejecución provisional de ambas medidas.

23. La medida de precintado y la autorización de su ejecución provisional fueron impugnadas, sin éxito, en sendos litigios tramitados ante el Administrativen sad — Burgas (Tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas, Bulgaria).

24. La autoridad administrativa, al considerar probados los hechos, adoptó ochenta y cinco resoluciones sancionadoras. [9] En cada una de ellas impuso a Beach and bar una multa de 500 BGN (circa 250 euros), con lo que la sanción global por las ochenta y cinco infracciones asciende a 42 500 BGN (circa 21 250 euros).

25. La cuota del IVA que no se registró (debido a la falta de expedición de los comprobantes fiscales de caja por las ochenta y cinco operaciones de pago) asciende a 268,02 BGN (circa 134 euros).

26. Las ochenta y cinco resoluciones sancionadoras fueron impugnadas ante el Rayonen sad — Burgas (Tribunal de primera instancia de Burgas) en otros tantos procesos, que acabaron con sentencias desestimatorias de los recursos.

27. Las sentencias del tribunal de primera instancia han sido recurridas ante el Administrativen sad — Burgas (Tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas), que eleva al Tribunal de Justicia tres preguntas prejudiciales, de las que sólo transcribo la primera:

«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

[8] La operación la llevó a cabo la Glavna direktsia «Fiskalen kontrol» (Dirección General de Inspección Tributaria).

[9] Las resoluciones judiciales adoptadas en los litigios sobre el precintado y su ejecución ya eran firmes en el momento en que se celebró la vista en el proceso de impugnación de las sanciones pecuniarias.

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?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

28. La petición de decisión prejudicial se registró en el Tribunal de Justicia el 1 de diciembre de 2023.

29. Han presentado observaciones escritas Beach and bar, el Gobierno búlgaro y la Comisión Europea.

30. El Tribunal de Justicia no ha considerado necesaria la celebración de vista pública.

31. Por indicación del Tribunal de Justicia, ceñiré estas conclusiones a la primera de las preguntas prejudiciales.

IV. Análisis

A. Admisibilidad

32. Como ya se ha hecho constar, el tribunal de reenvío conoce de ochenta y cinco sanciones pecuniarias impuestas a Beach and bar por otras tantas infracciones a la Ley del IVA. Esas infracciones dieron asimismo lugar a la imposición de una medida de precintado del local comercial (y de prohibición de acceso a él) por un período de catorce días.

33. Cuando el proceso contra las sanciones pecuniarias llegó a la fase oral, ya se había ejecutado la medida de precintado contra la que Beach and bar había intentado, sin éxito, un recurso en un procedimiento separado.

34. En este contexto, el Gobierno búlgaro considera que la primera pregunta prejudicial es inadmisible, pues el litigio que da origen al reenvío versa exclusivamente sobre las sanciones pecuniarias y puede resolverse sin necesidad de constatar la compatibilidad del derecho de la Unión con las normas nacionales que han hecho posible la adopción de la medida de precintado ya ejecutada, ajena al proceso *a quo*.

35. La Comisión comparte el parecer del Gobierno búlgaro, aunque propone una reformulación de la pregunta que permitiría al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre el fondo. [10]

36. A mi juicio, está fuera de lugar que el Tribunal de Justicia se pronuncie, al responder al tribunal de reenvío, sobre la compatibilidad del derecho de la Unión con la normativa nacional reguladora del precintado de un local comercial, [11] cuando en el litigio de origen no se impugna tal medida de precintado.

[10] Apartados 30 a 32 de las observaciones escritas de la Comisión. En ellos sugiere reformular la pregunta, de modo que se decida si el derecho de la Unión es contrario a infligir una sanción pecuniaria por hechos como los enjuiciados, a la vista de que la infracción castigada con esa sanción pecuniaria ha sido ya objeto de una medida administrativa de precintado, impuesta por los mismos hechos.

[11] Sobre esa compatibilidad versa, precisamente, el asunto C-605/23, Ati-19.

37. Sin embargo, la pregunta del tribunal de reenvío se dirige, en realidad, no tanto a dilucidar la conformidad de las normas reguladoras del precintado con el derecho de la Unión, sino de las sanciones pecuniarias controvertidas. En ese sentido, la propuesta de reformulación que sugiere la Comisión puede aceptarse.

38. No se trata, pues, de examinar si el derecho de la Unión es compatible con la medida de precintado del local comercial, sino de determinar si obsta a una sanción pecuniaria impuesta a la misma persona por los mismos hechos que han dado lugar a ese precintado.

B. Sobre el fondo

1. Incidencia de la sentencia de 4 de mayo de 2023, MV — 98 [12]

39. El Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado en la sentencia MV — 98 sobre la compatibilidad de la normativa nacional aplicada en este caso con el artículo 50 de la Carta.

40. En el asunto MV — 98 los hechos eran similares (a reserva de la excepción que después indicaré) a los de éste: en el curso de una inspección realizada en un local comercial, la Administración tributaria búlgara constató que MV — 98 no había registrado la venta de un bien ni expedido el comprobante fiscal de caja correspondiente a dicha venta.

41. A partir de esos hechos, en síntesis, la Administración tributaria:

– De conformidad con el artículo 185 de la Ley del IVA, impuso una sanción pecuniaria a MV — 98.

– Con arreglo al artículo 186 de esa misma Ley, adoptó una medida administrativa consistente en el precintado del local durante un período de catorce días.

– Mediante orden dictada en virtud del artículo 60 del CPA, autorizó la ejecución provisional de esta medida.

42. En aquella ocasión se trataba de determinar «[…] en esencia, si el artículo 273 de la Directiva del IVA y el artículo 50 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede imponerse a un contribuyente, por una misma infracción de una obligación tributaria y al término de procedimientos distintos y autónomos, una medida sancionadora pecuniaria y una medida de precintado de un local comercial, que pueden ser objeto de recurso ante órganos jurisdiccionales diferentes». [13]

43. El Tribunal de Justicia abordó, ante todo, el análisis del «carácter penal de las medidas controvertidas en el litigio principal» (apartados 38 a 49 de la sentencia MV — 98), como condición indispensable para determinar la aplicabilidad del artículo 50 de la Carta.

[12] Asunto C-97/21 (EU:C:2023:371; en lo sucesivo, «sentencia MV — 98»).

[13] Sentencia MV — 98, apartado 27.

44. El análisis de los tres criterios pertinentes para esa apreciación, en lo que concierne a la medida de precintado, le llevó a concluir que:

– La circunstancia de que se califique, en derecho interno, de medida administrativa no obsta a que se reconozca su carácter penal (apartados 38 a 41 de la sentencia MV — 98).

– La referida medida persigue, a la vez, los objetivos de disuadir y reprimir las infracciones en materia de IVA. No tiene meramente una finalidad cautelar, como habían alegado algunos de los Gobiernos intervinientes en el proceso (apartados 42 a 44 de la sentencia MV — 98).

– La medida de precintado parece presentar un grado de gravedad elevado (apartados 45 a 47 de la sentencia MV — 98).

45. En este contexto, aseveró el Tribunal de Justicia, «si, como se desprende de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, las medidas controvertidas en el litigio principal deben calificarse de sanciones de carácter penal, debe considerarse que la acumulación de estas sanciones constituye una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta». [14]

46. El razonamiento ulterior del Tribunal de Justicia en la sentencia MV — 98 se centró en la eventual justificación de la limitación al derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta.

47. Al término de ese razonamiento, el Tribunal de Justicia declaró 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». [15]

2. Diferencia entre el presente asunto y el asunto MV — 98

48. Como advierte el tribunal de reenvío, el presente asunto difiere del examinado por la sentencia MV — 98 en un extremo bien preciso: entonces se trataba de una única infracción que dio lugar a una medida de precintado y a una sanción pecuniaria, mientras que ahora son ochenta y cinco las infracciones litigiosas y otras tantas las sanciones pecuniarias impuestas, aunque una sola la medida de precintado acordada por todas ellas. [16]

49. Esta diferencia conduce al órgano jurisdiccional de reenvío a interrogar al Tribunal de Justicia sobre el alcance de lo que, en la sentencia MV — 98, este último expuso sobre el carácter penal de la medida de precintado. Más en concreto, sobre la finalidad preventiva o represiva de esa medida, en cuanto factor determinante para tal calificación.

[14] Sentencia MV — 98, apartado 49.

[15] Sentencia MV — 98, apartado 63.

[16] Apartado 32 de la decisión de reenvío.

50. A juicio del órgano judicial remitente, en síntesis:

– Abstracción hecha de esa concreta diferencia, en este asunto se cumplen las restantes condiciones necesarias para constatar la existencia de la acumulación de procedimientos y sanciones proscrita por el artículo 50 de la Carta, a saber: identidad de los hechos e identidad de las sanciones.

– Sin embargo, que se haya adoptado una única medida de precintado del local para el conjunto de las ochenta y cinco infracciones tributarias hace dudar sobre el *carácter penal* de dicha medida. [17]

51. En términos no demasiado claros, el tribunal de reenvío señala que, como la medida de precintado no tiene carácter individualizado, esa circunstancia supondría que, por encima de su carácter represivo, prevalece el propósito de limitar el alcance del perjuicio causado a los intereses de la Unión (y, por tanto, su dimensión preventiva). [18] Si eso supusiera que el precintado no constituye una verdadera *sanción de carácter penal*, faltaría una de las condiciones necesarias para aplicar el artículo 50 de la Carta.

3. Mi apreciación

52. Creo que la respuesta a este planteamiento del tribunal de reenvío se puede encontrar, sin demasiadas dificultades hermenéuticas, en la sentencia MV — 98 y en la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia, en particular, en la sentencia Menci. [19]

53. En efecto, «una sanción que tenga una finalidad represiva tiene carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta, y […] la mera circunstancia de que tenga también un propósito preventivo no puede privarla de su calificación de sanción penal». [20]

54. Como puso de manifiesto la sentencia MV — 98 a partir de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, «[…] el artículo 22 de la Ley relativa a las Infracciones y Sanciones Administrativas [demuestra que la medida de precintado] tiene por objeto poner fin a las infracciones administrativas cometidas y prevenir la comisión de nuevas infracciones al impedir que el comerciante en cuestión explote su local comercial. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que la medida de precintado persigue una finalidad a la vez preventiva y represiva, en la medida en que también tiene por objeto disuadir al interesado de incumplir la obligación establecida en el artículo 118, apartado 1, de la Ley del IVA». [21]

[17] Apartado 43 de la decisión de reenvío.

[18] Apartado 47 de la decisión de reenvío: «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».

[19] Sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; en lo sucesivo, «sentencia Menci»).

[20] Sentencia Menci, apartado 31. En el mismo sentido, sentencia MV — 98, apartado 42.

[21] Sentencia MV — 98, apartado 44.

55. Sentada esta premisa, las consecuencias que de ella dedujo el Tribunal de Justicia en la sentencia MV — 98 son extensibles a un supuesto como el de autos: las consideraciones sobre la aplicación del artículo 50 de la Carta cuando *una única medida de precintado* acompañaba a *una sola sanción pecuniaria*, relativas ambas a *una infracción singular*, valen también para el caso en que el segundo término de la ecuación no sea una, sino ochenta y cinco sanciones pecuniarias.

56. El tribunal de remisión no excluye que la medida de precintado controvertida tenga contenido represivo. Entiende, sin embargo, que, dado su carácter global y no individualizado, la función preventiva prevalece sobre la represiva, hasta el punto de disolver su naturaleza penal.

57. En mi opinión, como sostuve en las conclusiones del asunto Menci, «difícilmente podría negarse que las normas sancionadoras en el orden tributario pretenden, a la vez, castigar a los contribuyentes cuyos fraudes hayan sido detectados y servir de aviso o prevención al resto, para evitar que cedan a la tentación de no pagar sus impuestos». [22]

58. En todo caso, para el Tribunal de Justicia «es propio de las sanciones penales tener por objeto tanto la represión como la prevención de conductas ilícitas». [23]

59. El precintado de un local impide, lógicamente, el ejercicio de una actividad comercial y comporta la privación de sus ingresos al afectado. Cuando, como aquí sucede, esa medida no se adopta por consideraciones de orden sanitario o análogas, [24] sino a consecuencia de la mera comisión de infracciones tributarias, el componente represivo (y aflictivo) de la medida me parece innegable. [25]

60. Desde esta perspectiva, la función represiva de una medida como el precintado del local no depende de su correspondencia con el mayor o menor número de infracciones que pretenden *castigarse* con ella. Coincido en esta apreciación con la Comisión, para quien la existencia de una finalidad represiva no depende de que se aplique a una o a varias infracciones acumuladas. [26]

61. De seguir la lógica que parece subyacer en el planteamiento del tribunal de reenvío, la medida de precintado prevista en el artículo 186 de la Ley del IVA sólo tendría carácter represivo y, por tanto, naturaleza materialmente penal si se hubiera impuesto por cada una de las ochenta y cinco infracciones litigiosas, pudiendo así llegar a sumar hasta 2 550 días de cierre del local comercial.

62. No creo que esa inferencia, claramente desproporcionada, deba aceptarse. Por supuesto, el precintado acordado en esos términos sería mucho más grave desde el ángulo de su carácter represivo, pues implicaría el cierre del local comercial durante años. Pero ese mismo carácter

[22] Conclusiones en el asunto Menci (C-524/15, EU:C:2017:667), punto 113. Añadía entonces (nota 99) que «[e]l debate académico (en ocasiones, filosófico) sobre el fundamento, la justificación y el fin, o los fines, de las penas perdura hace siglos, con teorías divergentes, algunas de las cuales ponen el acento en sus elementos retributivos y otras en sus efectos preventivos (prevención general o prevención especial) o intimidatorios».

[23] Sentencia MV — 98, apartado 42.

[24] No excluyo que puedan decretarse precintados de locales comerciales o industriales a título mera y exclusivamente preventivo, por ejemplo, en función de la existencia de riesgos inminentes y graves para la salud pública. En esos casos, desprovistos de cualquier connotación punitiva, faltaría el elemento represivo característico de toda sanción.

[25] El Tribunal de Justicia ha reconocido, asimismo, el carácter *grave* de una medida de precintado que, pudiendo imponerse hasta treinta días, era entonces, como ahora, de catorce. Sentencia MV — 98, apartado 47.

[26] Apartado 43 de las observaciones escritas de la Comisión.

represivo subsiste si el precintado, aun siendo notoriamente menos gravoso, inflige al afectado el daño inherente a la imposibilidad de ejercer su actividad comercial durante catorce días, con las pérdidas económicas que ello comporta. [27]

63. A mi modo de ver, la vertiente *preventiva* de la medida de precintado no se impone, en casos como el de autos, hasta sobreponerse a la vertiente *represiva*, diluyendo ésta.

64. Lo que sucedió en este caso es que la Administración tributaria dio por sentada la existencia de un *concurso* de infracciones, a efectos de imponer una sola, y no ochenta y cinco, medida de precintado del local comercial. Quizás podría haber extremado su rigor, elevando el (único) período de cierre hasta el máximo de treinta días que autoriza el artículo 186, apartado 1, de la Ley del IVA, pero eso es algo que sólo a ella corresponde.

65. En definitiva, las declaraciones efectuadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia MV — 98, a propósito del carácter materialmente penal de una medida de precintado por un período de catorce días, acordada en respuesta a una infracción tributaria singular, son plenamente aplicables cuando esa medida se adopta conjuntamente para un total de ochenta y cinco infracciones acumuladas.

66. Sentado lo anterior, la respuesta que se impone a la primera pregunta prejudicial es que la medida administrativa de precintado y prohibición de acceso a un local comercial durante catorce días conserva su carácter represivo, tanto si se dicta en respuesta a una infracción singular de la Ley del IVA como a raíz de la comisión, en un determinado período de tiempo, de ochenta y cinco infracciones de la citada Ley, consideradas en su conjunto.

V. Conclusión

67. A tenor de lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia responder al Administrativen sad — Burgas (Tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas, Bulgaria) en estos términos:

«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:

Las consideraciones en cuya virtud el Tribunal de Justicia pronunció la sentencia de 24 de mayo de 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), son extensibles al supuesto en que la autoridad tributaria nacional impone a un contribuyente ochenta y cinco sanciones pecuniarias por el incumplimiento sucesivo de sus obligaciones concernientes al impuesto sobre el valor añadido, además de acordar la medida de precintado y de prohibición de acceso a un local comercial durante catorce días, en razón del conjunto de infracciones tributarias cometidas».

[27] Como ha observado la Comisión, el cierre administrativo de un local comercial, incluso por un breve período, puede suponer para el comerciante una sanción más severa que una multa pecuniaria (apartado 46 de sus observaciones escritas).