Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PRIIT PIKAMÄE
presentadas el 9 de junio de 2022 [1]

Asunto C-203/21

Procedimiento penal
contra
DELTA STROY 2003

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Okrazhen sad — Burgas (Tribunal Provincial de Burgas, Bulgaria)]

«Procedimiento prejudicial — Cooperación judicial en materia penal — Decisión Marco 2005/212/JAI — Aplicabilidad — Imposición de una sanción pecuniaria a una persona jurídica por falta de pago de deudas tributarias — Sanción de carácter penal — Presunción de imputación de la infracción a la persona jurídica — Presunción de comisión de la infracción — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículos 47 a 49 — Principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas — Presunción de inocencia — Derecho de defensa — Proporcionalidad»

1. En respuesta a la pregunta, formulada al principio de su obra, acerca de la posibilidad de que las personas jurídicas sean titulares de derechos fundamentales, el profesor P. Wachsmann dio la siguiente respuesta, no por simple menos lúcida: «¿Por qué no, si así se desea?». [2] El examen de la jurisprudencia desarrollada por los jueces europeos competentes en materia de derechos humanos, tanto de Estrasburgo como de Luxemburgo, muestra que esta ha sido claramente su voluntad, pues, ante el silencio prácticamente absoluto de los textos, [3] han extraído todas las consecuencias de la personalidad jurídica de que gozan estas entidades y, por consiguiente, de su capacidad de ser titulares de derechos y obligaciones. [4]

2. Esta constatación es de vital importancia en un contexto en el que las legislaciones de los Estados miembros reconocen, por lo general, el principio de responsabilidad penal de las personas jurídicas o, como en el caso de autos, prevén la posibilidad de que un juez imponga a estas personas una sanción administrativa de carácter penal, basada en una doble presunción, a

1 Lengua original: francés.

2 Wachsmann, P.: «Droits fondamentaux et personnes morales», *Vers la reconnaissance de droits fondamentaux aux États membres de l'Union européenne? Réflexions à partir des notions d'identité et de solidarité*, Bruselas, Bruylant, 2010, pp. 225 a 235.

3 El derecho de propiedad de las personas jurídicas está reconocido en el artículo 1 del primer Protocolo Adicional al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»), según el cual «toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes». Por lo que respecta a la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), únicamente los artículos 42 a 44 se refieren expresamente a las personas jurídicas y les confieren derechos, a saber, el derecho de acceso a los documentos, el derecho a someter casos al Defensor del Pueblo y el derecho de petición ante el Parlamento Europeo.

4 En cuanto atañe al Tribunal de Justicia, esta jurisprudencia tiene su origen en las sentencias de 17 de diciembre de 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114), y de 14 de mayo de 1974, Nold/Comisión (4/73, EU:C:1974:51).

saber, la presunción de imputación a la sociedad de una infracción presuntamente cometida por su representante. El presente asunto tiene por objeto que el Tribunal de Justicia esclarezca las dudas acerca de la compatibilidad de tal normativa con los principios de tutela judicial efectiva, presunción de inocencia y personalidad de las penas, consagrados, respectivamente, en los artículos 47 a 49 de la Carta.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. En el presente asunto, resultan pertinentes los artículos 47 a 49 de la Carta.

B. Derecho búlgaro

4. El artículo 83 de la Zakon za administrativnite narushenya i nakazanya (Ley sobre Infracciones y Sanciones Administrativas) (publicada en el DV n.º 92 de 28 de noviembre de 1969), en su versión vigente del 14 de febrero de 2020, aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZANN»), que se incluye en el capítulo 4 de dicha Ley, dispone:

«Capítulo 4

Sanciones administrativas de carácter penal a personas jurídicas y empresarios individuales.

Artículo 83. (1) […] En los casos previstos por ley, decreto, orden del Consejo de Ministros u orden municipal, podrá imponerse una sanción pecuniaria a las personas jurídicas y los empresarios individuales que, en el desempeño de su actividad, hayan incumplido sus obligaciones frente al Estado o el Ayuntamiento.

[…]

Artículo 83a. […] (1) Toda persona jurídica que se hubiere enriquecido o pudiera llegar a enriquecerse por la comisión de una de las infracciones tipificadas en los artículos 255 […] del Código Penal o de cualquier otra infracción cometida, en nombre o a iniciativa de un grupo delictivo organizado, por:

1. una persona facultada para obligar a la persona jurídica;

2. un representante de la persona jurídica;

3. una persona nombrada para desempeñar un cargo en el órgano de control o supervisión de la persona jurídica; o

4. […] un trabajador o empleado al que la persona jurídica haya encomendado una tarea particular, cuando la infracción se haya cometido en el ejercicio o con ocasión de esa tarea, será penada con una sanción pecuniaria de una cuantía al menos igual al valor del beneficio obtenido, hasta un máximo de 1 000 000 BGN, siempre que se trate de un beneficio económico […].

[…]

(4) […] Se impondrá una sanción pecuniaria con independencia de que pueda atribuirse efectivamente responsabilidad penal a las personas que hubieren participado en la infracción mencionada en el apartado 1.

(5) […] El beneficio obtenido directa o indirectamente por la persona jurídica al cometer la infracción mencionada en el apartado 1 se decomisará a favor del Estado cuando no sea objeto de restitución, reembolso o decomiso con arreglo al Código Penal. En caso de que no se hallen o hayan sido enajenados los bienes objeto de la infracción, se ordenará el decomiso de su contravalor en levas (BGN).

[…]

Artículo 83b. […] El procedimiento previsto en el artículo 83a se incoará, a propuesta motivada del fiscal competente para examinar el asunto o los autos de la infracción en cuestión, ante el Okrazhen sad [Tribunal Provincial, Bulgaria] del domicilio de la persona jurídica y, en los supuestos contemplados en el artículo 83a, apartado 2, ante el Sofiyski gradski sad [Tribunal de la ciudad de Sofía, Bulgaria]:

1. […] Tras la presentación del escrito de acusación, del auto mediante el que se propone exonerar al autor de la infracción de toda responsabilidad penal e imponerle una sanción administrativa o del acuerdo de negociación de la pena;

[…]

(2) La propuesta deberá:

1. describir la infracción y las circunstancias en las que se cometió, e indicar la existencia de un vínculo directo entre la infracción y el beneficio obtenido por la persona jurídica;

2. describir la naturaleza del beneficio e indicar su valor.

[…]

5. indicar los datos personales de las personas acusadas de la infracción o condenadas por haberla cometido;

6. enumerar los documentos originales, o las copias certificadas de tales documentos, que acreditan las circunstancias mencionadas en los puntos 1 y 2;

7. enumerar la lista de personas que van a ser citadas;

[…]

Artículo 83d. […]

[…]

(2) El tribunal, compuesto de un juez único, examinará la propuesta en una vista pública a la que se citarán al Ministerio Fiscal y a la persona jurídica.

(3) La incomparecencia del representante de la persona jurídica, cuando se le ha citado conforme a Derecho, no impedirá que el tribunal conozca del asunto.

(4) El tribunal ordenará la práctica de la prueba, de oficio o a instancia de parte.

(5) El tribunal examinará el asunto y, sobre la base de las pruebas aportadas, determinará:

1. si la persona jurídica de que se trata ha obtenido un beneficio ilícito;

2. si existe un vínculo entre el autor de la infracción y la persona jurídica;

3. si existe un vínculo entre la infracción y el beneficio obtenido por la persona jurídica;

4. la naturaleza y el valor del beneficio, y si este último es de carácter económico.

(6) El tribunal dirimirá el asunto mediante una resolución en la cual:

1. impondrá una sanción pecuniaria; [o]

2. descartará la imposición de tal sanción.

[…]

Artículo 83e. […] (1) La resolución adoptada por el Okrazhen sad [Tribunal Provincial] con arreglo al artículo 83d, apartado 6, podrá ser impugnada mediante un recurso [de la persona sancionada] o mediante una reclamación (“protest”) [del Ministerio Fiscal] ante el Apelativen sad [Tribunal de Apelación, Bulgaria], en un plazo de 14 días desde su notificación a las partes.

[…]

Artículo 83f. […] (1) El procedimiento en el que el Okrazhen sad [Tribunal Provincial] o el Apelativen sad [Tribunal de Apelación]) adoptan una resolución firme podrá reabrirse cuando:

1. se declare mediante resolución o sentencia firme que algunas de las pruebas escritas sobre cuya base se adoptó la resolución son falsas o contienen información falsa;

2. se declare mediante resolución o sentencia firme que el juez, el Ministerio Fiscal, una parte o un coadyuvante del procedimiento han cometido una infracción que afecte a su participación en el procedimiento;

3. tras la fecha en que la resolución de imposición de la sanción pecuniaria a la persona jurídica produzca efectos, la persona mencionada en el artículo 83a, apartado 1, puntos 1 a 4, sea absuelta en virtud de una resolución judicial firme, o el Ministerio Fiscal desista del procedimiento preliminar suspendido en los supuestos previstos en el artículo 24, apartado 1, punto 1, del Código de Procedimiento Penal;

4. se descubran, tras la fecha de efectos de la resolución, circunstancias o pruebas previamente desconocidas por la parte y el tribunal, que revistan una importancia significativa para el asunto;

5. el Tribunal Europeo de Derechos Humanos [(en lo sucesivo, “TEDH”)] adopte una resolución en la que declare una violación del [CEDH], que revista una importancia significativa para el asunto;

6. las normas procesales hayan sido vulneradas de forma significativa durante el procedimiento.

(2) La solicitud de reapertura podrá presentarse en un plazo de seis meses desde que se tenga conocimiento de la circunstancia que dé derecho a la misma y, en los supuestos previstos en el apartado 1, punto 6, desde la fecha en que la resolución del Okrazhen sad [Tribunal Provincial] o el Apelativen sad [Tribunal de Apelación] produzca efectos.

(3) La solicitud de reapertura no suspenderá la ejecución de la resolución que ya produce efectos, a menos que el tribunal decida lo contrario.

(4) Están legitimados para solicitar la reapertura del procedimiento:

1. el fiscal de la Fiscalía de Distrito;

2. la persona jurídica a la que se ha impuesto la sanción pecuniaria.

[…]

(7) El asunto se examinará en una vista pública en la que participará el Ministerio Fiscal. La persona jurídica también será citada a la vista.

(8) Cuando considere que el recurso sea fundado, el Apelativen sad [Tribunal de Apelación] anulará la resolución y devolverá el asunto para que vuelva a ser examinado, indicando el acto procesal a partir del cual debe retomarse el examen.

Artículo 83g. A las cuestiones que no estén reguladas por los artículos 83b y 83d a 83f se aplicará lo dispuesto en el Código de Procedimiento Penal.»

5. El artículo 255, apartado 1, del Nakazatelen kodeks (Código Penal búlgaro, en lo sucesivo, «Código Penal») establece:

«(1) El que eludiere la liquidación o el pago de deudas tributarias de cuantía elevada:

[…]

2. proporcionando información falsa u ocultando información veraz en las declaraciones presentadas;

3. omitiendo emitir una factura u otros documentos contables,

[…]

será castigado con una pena de prisión de uno a seis años y una multa de hasta 2 000 BGN.»

II. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6. ZK es administradora y representante de la sociedad Delta Stroy 2003 EOOD (en lo sucesivo, «Delta Stroy»), una sociedad con domicilio en Burgas (Bulgaria). El 5 de agosto de 2019, ZK fue acusada de la comisión, en su condición antes mencionada, de una infracción continuada consistente en la elusión de la liquidación y el pago de impuestos en una cuantía que se elevaba a un total de 11 388,98 BGN (5 808,38 euros, poco más o menos), correspondiente al IVA adeudado, con arreglo a la legislación búlgara sobre el IVA, por los tres períodos impositivos de marzo, abril y julio de 2009. Esta infracción está tipificada en el artículo 255, apartado 1, puntos 2 y 3, del Código Penal. El procedimiento penal contra ZK está pendiente en primera instancia ante el Okrazhen sad — Burgas (Tribunal Provincial de Burgas, Bulgaria), el órgano jurisdiccional remitente.

7. El 9 de diciembre de 2020, el fiscal presentó, ante el mismo órgano jurisdiccional, una propuesta destinada a que se impusiera, en un procedimiento separado, una multa a Delta Stroy, sobre la base de los artículos 83a y siguientes de la ZANN, por el beneficio económico que esa sociedad había obtenido como consecuencia de la comisión, por ZK, de una infracción tipificada en el artículo 255, apartado 1, puntos 1 y 2, del Código Penal. A dicha propuesta se acompañó el escrito de acusación contra ZK.

8. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la conformidad del procedimiento previsto en los artículos 83a y siguientes de la ZANN, que le permiten imponer una sanción pecuniaria a una persona jurídica por la comisión de una infracción que es objeto de un procedimiento penal paralelo, dirigido contra la persona física que la representa, en el que todavía no ha recaído sentencia firme, con la Decisión Marco 2005/212/JAI [5] y con el principio de legalidad de los delitos y las penas, consagrado en el artículo 49 de la Carta, que debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del TEDH relativa al artículo 7 del CEDH.

9. En primer lugar, dicho órgano jurisdiccional considera que el hecho de imponer a una persona jurídica una sanción pecuniaria por la comisión de una infracción por un importe equivalente al beneficio que obtuvo o pudo llegar a obtener con tal infracción constituye un decomiso total o parcial del producto de la infracción en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Decisión Marco 2005/212. En efecto, considera que el litigio principal tiene por objeto la imposición de una pena calificada de «sanción pecuniaria» a una persona jurídica por una infracción concreta cometida por su representante. Además, al tratarse de la privación definitiva (decomiso) de bienes, ordenada por un tribunal penal de resultas de la comisión de una infracción, y dado que el artículo 83g de la ZANN contiene una remisión al Código de Procedimiento Penal, este procedimiento presenta, en su opinión, todas las características de un procedimiento «penal», y no las de un procedimiento «civil».

10. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que el artículo 49 de la Carta consagra el principio de legalidad de los delitos y las penas, que prohíbe imponer una pena si no se ha probado previamente la comisión de la infracción. Pues bien, afirma que la determinación de la comisión de la infracción no aparece en la lista de cuestiones previas que el juez penal debe apreciar en virtud del artículo 83d, apartado 5, de la ZANN. A su juicio, el procedimiento en cuestión ofrece, en la práctica, la posibilidad de imponer a una sociedad una sanción basada únicamente en unos hechos descritos en una acusación presentada en relación con una

[5] Decisión Marco del Consejo, de 24 de febrero de 2005, relativa al decomiso de los productos, instrumentos y bienes relacionados con el delito (DO 2005, L 68, p. 49).

determinada infracción cuya comisión se atribuye a la administradora y representante de dicha sociedad, si bien no ha sido declarada en una resolución judicial firme, como sí exigía la legislación anteriormente en vigor.

11. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente expone que la cuestión que suscita el presente asunto adquiere gran relevancia en el contexto de la Decisión Marco 2006/783/JAI, [6] en la medida en que la legislación nacional permite imponer una sanción pecuniaria a una persona jurídica que no tiene su domicilio social en el territorio de la República de Bulgaria.

12. En estas circunstancias, el Okrazhen sad — Burgas (Tribunal Provincial de Burgas) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 4 y 5 de la Decisión Marco [2005/212] y el artículo 49 de la [Carta] en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual, en un procedimiento como el procedimiento principal, el órgano jurisdiccional nacional puede imponer una sanción a una persona jurídica por un delito concreto cuya comisión aún no ha sido declarada probada, al ser objeto de un procedimiento penal paralelo en el que todavía no ha recaído sentencia firme?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 4 y 5 de la Decisión Marco [2005/212] y el artículo 49 de la [Carta] en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual, en un procedimiento como el procedimiento principal, el órgano jurisdiccional nacional puede imponer una sanción a una persona jurídica determinando su importe en función del producto obtenido con un delito concreto cuya comisión aún no ha sido declarada probada, al ser objeto de un procedimiento penal paralelo en el que todavía no ha recaído sentencia firme?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

13. La Comisión Europea ha presentado observaciones escritas.

IV. Análisis

A. Marco jurídico

14. El órgano jurisdiccional remitente ha planteado estas cuestiones prejudiciales acerca de la interpretación de los artículos 4 y 5 de la Decisión Marco 2005/212, relativos a las vías de recurso y el respeto de los derechos fundamentales de las partes interesadas, partiendo de la premisa, que rebate la Comisión, de que esta norma es aplicable al litigio principal. Dado que la aplicabilidad de las disposiciones de la Decisión Marco 2005/212 no está exenta de dificultades, es preciso comprobar si una situación como la descrita por el órgano jurisdiccional remitente está comprendida en el ámbito de aplicación de esta norma. [7]

[6] Decisión Marco del Consejo, de 6 de octubre de 2006, relativa a la aplicación del principio de reconocimiento mutuo de resoluciones de decomiso (DO 2006, L 328, p. 59).

[7] Véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, McCarthy y otros (C-202/13, EU:C:2014:2450), apartado 30; de 25 de julio de 2018, Alheto (C-585/16, EU:C:2018:584), apartado 67, y de 12 de marzo de 2020, VW (Derecho a la asistencia de letrado cuando el sospechoso no comparece tras ser citado) (C-659/18, EU:C:2020:201), apartados 22 y 23.

1. Sobre la aplicabilidad de la Decisión Marco 2005/212

15. Ante todo, es preciso señalar que la Directiva 2014/42/UE [8] sustituyó parcialmente a la Decisión Marco 2005/212 que versa, al igual que aquella Directiva, sobre el decomiso de los instrumentos y los productos del delito. En efecto, de conformidad con el considerando 9 de la Directiva, esta pretende modificar y ampliar las disposiciones, en particular, de la Decisión Marco 2005/212. Más concretamente, del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2014/42 se desprende que esta sustituyó únicamente los cuatro primeros guiones del artículo 1 y el artículo 3 de la Decisión Marco 2005/212 en lo que respecta a los Estados miembros obligados por dicha Directiva, lo que supone que los artículos 2, 4 y 5 de la referida Decisión Marco se mantienen en vigor tras la adopción de la citada Directiva. [9]

16. La Decisión Marco 2005/212 prevé, en su artículo 2, apartado 1, que «cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para poder proceder al decomiso, total o parcial, de los instrumentos y productos de infracciones penales que lleven aparejadas penas privativas de libertad de duración superior a un año, o de bienes cuyo valor corresponda a tales productos». En el presente asunto, la infracción de elusión de la liquidación o el pago de deudas tributarias que constituye el objeto del litigio principal está penada con una pena de prisión de uno a seis años y de multa, de conformidad con el artículo 255, apartado 1, del Código Penal.

17. En cuanto a la definición del concepto de «decomiso», cabe remitirse, como resulta del punto 15 de las presentes conclusiones, al tenor del artículo 2, punto 4, de la Directiva 2014/42, con independencia de que esta última no sea aplicable *ratione materiae* al presente asunto en virtud de su artículo 3, en el que se establece la lista de infracciones penales oportunas. Este concepto de «decomiso» se entiende como la «privación definitiva de un bien por un órgano jurisdiccional en relación con una infracción penal», es decir, la desposesión definitiva del derecho de propiedad sobre dicho bien. [10]

18. Por otra parte, según el artículo 2, puntos 1 y 2, de la Directiva 2014/42, se entenderá por «producto» toda ventaja económica derivada, directa o indirectamente, de infracciones penales, que puede consistir en cualquier tipo de bienes, ya sean materiales o inmateriales, muebles o inmuebles, así como los documentos o instrumentos jurídicos acreditativos de un título o derecho sobre esos bienes. Una cantidad de dinero en metálico puede, obviamente, ser objeto de decomiso, siempre y cuando pueda considerarse el producto de la infracción por la que se impuso una condena a su autor.

19. Si bien es cierto que los conceptos de «decomiso» y «sanción pecuniaria» tienen en común que se derivan de la comisión de una infracción, la segunda medida se distingue de la primera en que no pretende neutralizar el producto del delito. La sanción pecuniaria cumple una función punitiva y disuasoria, y puede imponerse con independencia de la existencia de cualquier beneficio asociado a la infracción, con carácter adicional al decomiso de dicho beneficio, y por una cuantía inferior, igual, o superior a la de este último.

[8] Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, sobre el embargo y el decomiso de los instrumentos y del producto del delito en la Unión Europea (DO 2014, L 127, p. 39).

[9] Sentencia de 14 de enero de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo et Apelativna prokuratura — Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8), apartado 37.

[10] Sentencia de 14 de enero de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo et Apelativna prokuratura — Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8), apartados 35 a 45 y 55.

20. Me parece pertinente observar, a este respecto, que el Derecho de la Unión establece una diferencia clara entre los conceptos de «decomiso» y «sanción pecuniaria». Según se desprende, en particular, de sus artículos 1 y 6 y de sus considerandos 1 y 2, la Decisión Marco 2005/214/JAI [11] tiene por objetivo establecer un mecanismo eficaz de reconocimiento y ejecución transfronterizos de las resoluciones firmes que impongan una sanción pecuniaria a una persona física o jurídica a raíz de la comisión de alguna de las infracciones enumeradas en su artículo 5. [12] El artículo 1, letra b), inciso i), de esta norma define el concepto de «sanción pecuniaria» como la obligación de pagar una cantidad de dinero en virtud de una condena por una infracción, impuesta mediante una resolución, y precisa que la sanción pecuniaria no incluirá, en particular, órdenes de decomiso de instrumentos o productos del delito.

21. En cuanto atañe a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, ha de observarse que lleva a cabo la misma distinción, puesto que, salvo por las disposiciones relativas a las sanciones pecuniarias, recoge un artículo concreto relativo a la privación del beneficio ilícito. El artículo 83a, apartado 5, de la ZANN establece en este sentido que el beneficio obtenido directa o indirectamente por la persona jurídica al cometer la infracción mencionada en el apartado 1 se decomisará a favor del Estado cuando no sea objeto de restitución, reembolso o decomiso con arreglo al Código Penal. Pues bien, no se discute que el único objetivo perseguido por la propuesta del Ministerio Fiscal es la imposición de una sanción pecuniaria a efectos del artículo 83a, apartados 1 a 4, de dicha Ley. [13]

22. Además, según las propias indicaciones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente, la legislación nacional permite la imposición de una sanción pecuniaria aun cuando no se haya obtenido un beneficio efectivo o cuando este no sea de naturaleza económica, y el procedimiento previsto en los artículos 83a y siguientes de la ZANN no se centra exclusivamente en los bienes ilícitamente conseguidos. [14] Del artículo 83a, apartado 1, de esta Ley resulta que la sanción pecuniaria que puede imponerse puede rebasar el valor del beneficio obtenido y alcanzar un importe máximo de 1 000 000 BGN (en torno a 510 000 euros), cantidad que se corresponde con la indicada en la propuesta del fiscal, si bien el beneficio ilícito se fijó en 11 388,98 BGN.

23. En estas circunstancias, el hecho de que la cuantía de la sanción pecuniaria pueda ser igual al beneficio que la persona jurídica obtuvo o podría haber llegado a obtener con la infracción de que se trata no permite, por sí solo, considerar que esta medida constituye un decomiso total o parcial del producto de la infracción en el sentido de la Decisión Marco 2005/212 y de la Directiva 2014/42. Considero, por lo tanto, que la Decisión Marco 2005/212 no es aplicable al litigio principal, de modo que, en el presente asunto, la remisión a la Decisión Marco 2006/783 realizada por el órgano jurisdiccional remitente carece de toda pertinencia. En cambio, es preciso examinar la aplicabilidad del artículo 49 de la Carta, al que también se hace referencia en las dos cuestiones prejudiciales.

[11] Decisión Marco del Consejo, de 24 de febrero de 2005, relativa a la aplicación del principio de reconocimiento mutuo de sanciones pecuniarias (DO 2005, L 76, p. 16).

[12] Sentencia de 14 de noviembre de 2013, Baláž (C-60/12, EU:C:2013:733), apartado 27.

[13] Cabe observar, además, que, de conformidad con el artículo 83d, apartado 7, de la ZANN, la resolución del tribunal indica «la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta» (apartado 3) y «la descripción del bien que, en su caso, se decomisará a favor del Estado» (apartado 4).

[14] Véase el apartado 6 de la resolución de remisión.

2. Sobre la aplicabilidad de la Carta

24. Procede recordar que el ámbito de aplicación de la Carta, por lo que se refiere a la acción de los Estados miembros, se define en su artículo 51, apartado 1, según el cual las disposiciones de la Carta se dirigen a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. [15]

25. Según reiterada jurisprudencia, las sanciones administrativas impuestas por las autoridades tributarias nacionales y los procesos penales incoados por infracciones en materia de IVA constituyen una aplicación de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112/CE [16] y del artículo 325 TFUE y, por lo tanto, del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta. [17] En el presente asunto, en la medida en que la sanción pecuniaria que puede imponerse a la sociedad Delta Stroy en virtud del artículo 83a de la ZANN se deriva del incumplimiento de las obligaciones de su administradora y representante en materia de IVA, de las que trae causa el proceso penal incoado contra ella, las disposiciones de la Carta son aplicables de conformidad con la citada jurisprudencia.

26. No obstante, dado que el artículo 49 de la Carta consagra el principio de legalidad de los delitos y las penas, es preciso determinar si el régimen sancionador objeto del litigio principal reviste carácter penal. A este respecto, ha de recordarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tres criterios son pertinentes. El primero es la calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno, el segundo, la propia naturaleza de la infracción, y, el tercero, la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado. Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de estos criterios, si las sanciones establecidas por la normativa nacional controvertida en el litigio principal tienen carácter penal en el sentido del artículo 49 de la Carta, el Tribunal de Justicia, al resolver sobre la cuestión prejudicial, siempre puede aportar precisiones destinadas a orientar a dicho órgano jurisdiccional en su apreciación. [18]

27. A este respecto, no se discute que la sanción pecuniaria objeto del presente asunto se deriva de una infracción tipificada y castigada en el artículo 255 del Código Penal, el cual sirve de fundamento para el proceso penal contra la representante de la sociedad Delta Stroy, y se define en los artículos 83a y siguientes de la ZANN, que forman parte del capítulo 4, titulado «Sanciones administrativas de carácter penal a personas jurídicas y empresarios individuales». La sanción la impone un juez penal tras un procedimiento regulado en los artículos 83b y 83d a 83f de la ZANN, cuyo artículo 83g establece que el Código Procesal Penal es aplicable a las cuestiones no comprendidas en estas disposiciones.

28. Según las indicaciones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente, la sanción pecuniaria pretende castigar y prevenir la infracción, y no reparar el perjuicio causado por ella, es decir, persigue una finalidad represiva, característica de una sanción de carácter penal en el sentido del artículo 49 de la Carta. [19] En cuanto a la gravedad de la sanción, como ha quedado indicado, su importe máximo se eleva a 1 000 000 de BGN (en torno a 510 000 euros), lo que refuerza la conclusión de que tiene carácter penal en el sentido del artículo 49 de la Carta. [20]

15 Sentencia de 14 de enero de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo et Apelativna prokuratura — Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8), apartado 30.

16 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; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60, y en DO 2015, L 323, p. 31).

17 Sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartados 24 a 28, y de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartados 8 a 21.

18 Sentencia de 6 de octubre de 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803), apartados 90 y 92.

19 Véase, en este sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartado 31.

20 Véase, por analogía, la sentencia de 6 de octubre de 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803), apartados 94 y 95.

29. Por consiguiente, el régimen sancionador establecido por la normativa nacional controvertida en el litigio principal reviste, en mi opinión, carácter penal, y puede, por lo tanto, apreciarse a la luz de los derechos fundamentales garantizados en la Carta y, en particular, del principio de legalidad de los delitos y las penas consagrado en el artículo 49 de esta.

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

30. Debe recordarse que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones prejudiciales que se le han planteado. En efecto, el Tribunal de Justicia tiene la misión de interpretar cuantas disposiciones del Derecho de la Unión sean necesarias para que los órganos jurisdiccionales nacionales puedan resolver los litigios que se les hayan sometido, aun cuando tales disposiciones no se mencionen expresamente en las cuestiones remitidas por dichos órganos jurisdiccionales. [21]

31. En estas circunstancias, para proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, ha de considerarse, con arreglo a la jurisprudencia antes mencionada, que, mediante su primera cuestión prejudicial, dicho órgano jurisdiccional pregunta en esencia si los artículos 47, 48 y 49 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el juez puede imponer una sanción pecuniaria a una persona jurídica por una infracción penal cometida por la persona física que la representa, incluso antes de que se haya dictado una sentencia firme en la que se condene a esta última, y sin perjuicio de que, una vez sancionada, la persona jurídica pueda interponer un recurso en caso de que el Ministerio Fiscal desista de la acción incoada contra dicha persona física o de que esta última sea absuelta en virtud de una resolución judicial firme.

32. Por otra parte, aunque el CEDH no constituye, al no haberse adherido a él la Unión, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión, debe recordarse, no obstante, que, como confirma el artículo 6 TUE, apartado 3, los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión en tanto que principios generales. El artículo 52, apartado 3, de la Carta, que dispone que cabe dar a los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, pretende garantizar la coherencia necesaria entre esos respectivos derechos sin que ello afecte a la autonomía del Derecho de la Unión y del Tribunal de Justicia. [22]

33. De las Explicaciones sobre la Carta, que deben ser tomadas en consideración para interpretar esta última, con arreglo al artículo 6 TUE, apartado 1, párrafo tercero, y al artículo 52, apartado 7, de la Carta, se infiere que los artículos 47 y 48 de la Carta garantizan, en el Derecho de la Unión, la protección conferida por los artículos 6 y 13 del CEDH. [23] Por lo que respecta al artículo 49 de la Carta, se corresponde con el artículo 7 del CEDH.

[21] Sentencia de 8 de mayo de 2019, PI (C-230/18, EU:C:2019:383), apartado 42. Aunque las cuestiones prejudiciales planteadas mencionan el artículo 49 de la Carta, la petición de decisión prejudicial se refiere asimismo a los derechos garantizados por el artículo 6 del CEDH.

[22] Sentencia de 2 de febrero de 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84), apartado 36.

[23] Sentencia de 13 de septiembre de 2018, UBS Europe y otros (C-358/16, EU:C:2018:715), apartado 50.

1. Sobre las garantías fundamentales reconocidas a las personas jurídicas

34. Como se ha señalado, el principio de reconocimiento de los derechos fundamentales a las personas jurídicas aboga [24] por una concepción pretoriana que, en sus orígenes, halló en el ámbito económico, y más concretamente en el del Derecho de la competencia, un terreno de expresión fértil, pues los efectos de la normativa en cuestión afectaban principalmente a las sociedades mercantiles. En los litigios en los que se reprenden las infracciones de esta rama del Derecho, que no está comprendida en sentido estricto en el ámbito penal, el Tribunal de Justicia ha aplicado los principios esenciales del Derecho penal y las garantías fundamentales consagradas en el artículo 6 del CEDH [25] a favor de las personas jurídicas demandantes. En este sentido, el Tribunal de Justicia ha admitido, como señala el Abogado General Bot, [26] la aplicabilidad del principio de responsabilidad personal y su corolario, el principio de personalidad de las penas y de las sanciones, en el que se basa la imputabilidad de las prácticas colusorias ilícitas. [27]

35. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de presunción de inocencia, tal y como se halla recogido en el apartado 2 del artículo 6 del CEDH, forma parte de los derechos fundamentales y que, en atención a la naturaleza de las infracciones contempladas, así como a la naturaleza y grado de severidad de las sanciones correspondientes, dicho principio se aplica a los procedimientos relativos a infracciones de las normas de competencia aplicables a las empresas que pueden conducir a la imposición de multas o multas coercitivas. [28] Debe recordarse que la presunción de inocencia pretende garantizar a cualquier persona que no se la acuse ni tampoco se la condene por una infracción antes de que un tribunal haya declarado su culpabilidad. [29]

36. El Tribunal de Justicia también ha aplicado este principio, que se consagra en el artículo 48, apartado 1, de la Carta, [30] al determinar elementos objetivos constitutivos de una infracción contemplada en el Derecho de la Unión —en particular, la realización de operaciones con información privilegiada— que pueda conllevar la imposición de sanciones administrativas de carácter penal. [31] Este mismo principio, y el de personalidad de las penas, cuyo respeto garantiza

[24] Ciertamente, es evidente que la diferente naturaleza de las personas físicas y las personas jurídicas excluye el ejercicio de ciertos derechos fundamentales de carácter personal (por ejemplo, la prohibición de la tortura y de las penas o los tratos inhumanos o degradantes). Más compleja es, sin embargo, la cuestión de los límites al disfrute de algunos derechos reconocidos a las personas jurídicas. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia muestra la existencia de un trato en ocasiones diferenciado, con menor protección a estas personas, en particular en lo tocante al derecho a guardar silencio [sentencia de 2 de febrero de 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84)] y a la protección de datos de carácter personal [sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 79 y jurisprudencia citada].

[25] Según reiterada jurisprudencia, los derechos fundamentales son parte integrante de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia, que, a este respecto, se inspira en las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros, así como en las indicaciones aportadas en los instrumentos internacionales sobre protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han intervenido o a los que se han adherido, entre los que el CEDH presenta en este orden una singular relevancia [véase, en particular, la sentencia de 21 de septiembre de 1989, Hoechst/Comisión (46/87 y 227/88, EU:C:1989:337), apartado 13].

[26] Véanse las conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto ThyssenKrupp Nirosta/Comisión (C-352/09 P, EU:C:2010:635), puntos 51 y 161.

[27] Véanse, en particular, las sentencias de 8 de julio de 1999, Comisión/Anic Partecipazioni (C-49/92 P, EU:C:1999:356), apartado 78, y de 10 de septiembre de 2009, Akzo Nobel y otros/Comisión (C-97/08 P, EU:C:2009:536), apartados 56 y 77.

[28] Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de julio de 1999, Hüls/Comisión (C-199/92 P, EU:C:1999:358), apartados 149 y 150.

[29] Sentencia de 16 de julio de 2009, Rubach (C-344/08, EU:C:2009:482), apartado 31 y jurisprudencia citada.

[30] Sentencia de 22 de noviembre de 2012, E.ON Energie/Comisión (C-89/11 P, EU:C:2012:738), apartado 72.

[31] Véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de diciembre de 2009, Spector Photo Group y Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806), apartados 42 y 44, y de 9 de septiembre de 2021, Adler Real Estate y otros (C-546/18, EU:C:2021:711), apartado 46.

el Tribunal de Justicia,[32] se aplica al imputar a la sociedad matriz una infracción de las normas de competencia cometida por su filial, basada en el concepto de unidad económica y de presunción de ejercicio efectivo de una influencia determinante de la primera en la política comercial de la segunda a la vista del vínculo económico entre ambas.[33]

37. En cuanto atañe, precisamente, al recurso a un mecanismo de presunción integrador de la jurisprudencia del TEDH,[34] el Tribunal de Justicia ha señalado que, si bien todo sistema jurídico conoce presunciones de hecho o de Derecho, el artículo 48 de la Carta obliga a los Estados miembros a no rebasar, en materia penal, un determinado umbral. Más concretamente, el principio de la presunción de inocencia, consagrado en esta disposición, obliga a los Estados miembros a constreñir las presunciones de hecho o de Derecho que figuran en las leyes sancionadoras dentro de límites razonables, teniendo en cuenta la gravedad de la cuestión y salvaguardando el derecho de defensa.[35]

38. Es preciso señalar que el derecho de defensa forma parte de los distintos aspectos de que consta el principio de tutela judicial efectiva, recogido en el citado artículo 47 de la Carta.[36] Este último dispone, en su párrafo primero, que toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en dicho artículo. A este derecho corresponde la obligación que el artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, impone a los Estados miembros de establecer las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión.[37] Tras señalar que el derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 47 de la Carta se encuentra dentro del título VI de la misma, relativo a la justicia, y en el cual se enuncian otros principios procesales que resultan de aplicación tanto a las personas físicas como a las jurídicas,[38] el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de tutela judicial efectiva debe interpretarse en el sentido de que no se excluye que pueda ser invocado por personas jurídicas, las cuales pueden disfrutar, a este respecto, en ciertas condiciones, de asistencia letrada.[39]

39. En conclusión, considero que, en la medida en que, como en el presente asunto, la sanción pecuniaria que puede imponerse a una persona jurídica se deriva de una infracción penal y reviste un carácter penal, el procedimiento relativo a dicha sanción está comprendido en el

[32] Frente a esta jurisprudencia, hay que poner de relieve la pusilanimidad del legislador europeo, que no incluyó a las personas jurídicas en el ámbito de aplicación de la Directiva (UE) 2016/343 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de marzo de 2016, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio (DO 2016, L 65, p. 1), puesto que, según los considerandos 14 y 15 de este acto, consideraba prematuro legislar a escala de la Unión en materia de presunción de inocencia de las personas jurídicas, que debía ampararse en las garantías legales y jurisprudencia existentes, cuya evolución determinaría la necesidad de una intervención de la Unión.

[33] Véanse, en particular, las recientes sentencias de 28 de octubre de 2020, Pirelli & C./Comisión (C-611/18 P, no publicada, EU:C:2020:868), apartados 65 a 71, y de 15 de abril de 2021, Italmobiliare y otros/Comisión (C-694/19 P, no publicada, EU:C:2021:286), apartados 52 a 59.

[34] Véase, por ejemplo, TEDH, sentencia Janosevic c. Suecia de 23 de julio de 2002, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 101 y jurisprudencia citada.

[35] Sentencias de 23 de diciembre de 2009, Spector Photo Group y Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806), apartado 43, y de 9 de septiembre de 2021, Adler Real Estate y otros (C-546/18, EU:C:2021:711), apartado 47.

[36] Sentencia de 6 de noviembre de 2012, Otis y otros (C-199/11, EU:C:2012:684), apartado 48, en la que el Tribunal de Justicia se refirió asimismo al derecho de acceso a los tribunales. Ha de recordarse que es el artículo 48, apartado 2, de la Carta el que garantiza a todo acusado el respeto de los derechos de la defensa.

[37] Sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 47.

[38] Como es obvio, esta conclusión es necesaria, pues está basada en la toma en consideración del concepto funcional y objetivo de «justiciable», es decir, el actor de un proceso ante un órgano jurisdiccional, indiferente a la distinción entre personas físicas y jurídicas.

[39] Sentencia de 22 de diciembre de 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811), apartados 40 y 59.

ámbito de aplicación de los artículos 6 y 7 del CEDH, de modo que dicha persona puede invocar los derechos fundamentales consagrados en los artículos 47 a 49 de la Carta y, en consecuencia, las autoridades de los Estados miembros deben garantizar el respeto de tales derechos. [40]

40. La compatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa nacional controvertida en el litigio principal debe examinarse a la luz de las consideraciones que preceden.

2. Sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa nacional controvertida por lo que respecta al empleo de un doble mecanismo de presunción

a) Observaciones preliminares

41. En la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional expresa las dudas que alberga en cuanto a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa nacional y se refiere a la sentencia G.I.E.M s.r.l y otros c. Italia, [41] en la que el TEDH declaró que el artículo 7 del Convenio se opone a que pueda imponerse una sanción de carácter penal a una persona sin que antes se haya acreditado y declarado su responsabilidad penal personal, de modo que el tribunal que conoce del asunto debe constatar que concurren todos los elementos típicos de la infracción de que se trata. En caso contrario, también se vulneraría la presunción de inocencia garantizada por el artículo 6, apartado 2, del CEDH.

42. Me parece necesario, en primer lugar, señalar que el órgano jurisdiccional remitente no ha entendido correctamente el alcance de la citada sentencia. El TEDH exigió que se declarase previamente la responsabilidad penal de la persona sancionada, con observancia de las garantías previstas por el artículo 7 del CEDH y tras un procedimiento, no necesariamente penal, conforme con las exigencias del artículo 6 de dicho Convenio. En esa situación concreta, estimó, en el asunto que examinaba, que la constatación por los órganos jurisdiccionales nacionales de todos los elementos constitutivos de la infracción podía analizarse, en esencia, en tal declaración y, por lo tanto, en una condena en el sentido del artículo 7 del CEDH. [42]

43. En efecto, el TEDH recordó, de conformidad con los artículos 6, apartado 2, y 7 del CEDH, que coinciden en que protegen el derecho de todas las personas a que no se imponga una pena contra ellas hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada, la prohibición de sancionar a una persona por una infracción cometida por otra. En el asunto que dio lugar a la citada sentencia, estimó que la medida de decomiso aplicada contra personas jurídicas, que no eran partes del procedimiento porque la ley no permitía atribuirles la autoría de una infracción penal, conducía a una violación del principio según el cual no se puede sancionar a una persona por un acto del que dimana responsabilidad penal para otra. Al margen de que, como es lógico, la apreciación realizada por el TEDH dependió en gran medida de las circunstancias de ese asunto, que son singularmente diferentes de las del caso de autos, me parece importante observar que el órgano jurisdiccional remitente también ha omitido, principalmente, tener en cuenta la referencia previa que hace el TEDH a la posibilidad de recurrir a presunciones, incluso en el ámbito del artículo 7 del CEDH, es decir, en relación con la responsabilidad. [43]

[40] Véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Prokuratura Rejonowa Łódź-Bałuty (C-338/20, EU:C:2021:805), apartados 29 y 30, y obsérvese que los «destinatarios» de las resoluciones sancionadoras de las infracciones de tráfico, a que se refiere dicha sentencia, pueden ser personas físicas o jurídicas.

[41] TEDH, sentencia G.I.E.M s.r.l y otros c. Italia, de 28 de junio de 2018, CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 251.

[42] TEDH, sentencia G.I.E.M s.r.l y otros c. Italia, de 28 de junio de 2018, CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, §§ 255 a 261.

[43] TEDH, sentencia G.I.E.M s.r.l y otros c. Italia, de 28 de junio de 2018, CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, §§ 243 y 244.

44. Me parece conveniente señalar, en segundo lugar, que las competencias del juez que conoce del asunto se definen en el artículo 83d, apartado 5, de la ZANN y consisten en comprobar si la persona jurídica en cuestión ha obtenido un beneficio ilícito y si existe un vínculo entre el autor de la infracción y la persona jurídica o entre la infracción y el beneficio obtenido por la persona jurídica, y, por último, en determinar cuál es la cuantía del beneficio ilícito. Al considerar que carece de competencia para verificar la comisión de la infracción tributaria, que se examina en el procedimiento penal paralelo incoado contra ZK, el órgano jurisdiccional remitente efectúa una interpretación estricta de este artículo que la Comisión no comparte. Esta última aduce que la declaración de la existencia de un beneficio «ilícito» forma parte de las prerrogativas del juez y que la caracterización de dicho calificativo permite necesariamente que se abra un debate sobre la existencia de la infracción. Ha de recordarse, no obstante, que, en el marco del procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, si bien incumbe al Tribunal de Justicia interpretar las disposiciones del Derecho de la Unión, corresponde únicamente al tribunal remitente interpretar la legislación nacional. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia debe atenerse a la interpretación del Derecho nacional que le ha expuesto dicho tribunal. [44]

45. Dicho esto, es preciso examinar la compatibilidad con el Derecho de la Unión del procedimiento previsto en los artículos 83a y siguientes de la ZANN, basado en un mecanismo de doble presunción, y recordar que, si bien no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco de un procedimiento prejudicial, apreciar la conformidad de unas disposiciones de Derecho nacional con el Derecho de la Unión, el referido Tribunal es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes a dicho Derecho que puedan permitirle apreciar tal conformidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido. [45]

b) Sobre la presunción de imputación de la infracción a la persona jurídica

46. En lo concerniente al régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas establecido por la normativa búlgara, ha de observarse que se trata de una responsabilidad especial, limitada a las infracciones enunciadas legalmente y concebida a partir de un modelo representativo. Así pues, el juez penal que conoce del asunto puede imputar directamente una infracción a la persona jurídica de que se trate, cuya responsabilidad está vinculada a la de una persona física identificada respecto de la que se considera, dada su situación, que ha actuado por cuenta de la persona jurídica, beneficiaria efectiva o potencial del producto de la infracción. La infracción, que en el presente asunto fue presuntamente cometida por tal persona física, puede, por lo tanto, reprocharse a la persona jurídica y justificar que se origine la responsabilidad de esta, sin que sea necesario imputarle una infracción diferente.

47. Esta responsabilidad de la persona jurídica es similar a una responsabilidad indirecta o vicaria, pues este ente jurídico solo puede actuar a través de personas físicas facultadas para obligarla. Tal calificación, que podría menoscabar el artículo 7 del CEDH y el artículo 49 de la Carta, que consagran el principio de personalidad de las penas, no es apropiada, sin embargo, respecto de la responsabilidad basada en la técnica de la representación. En efecto, en tal caso, la persona física en cuestión no difiere de la persona jurídica, sino que se identifica con ella. Esta última se considera penalmente responsable como autora de la infracción cometida por una persona física

[44] Sentencia de 26 de junio de 2019, Addiko Bank (C-407/18, EU:C:2019:537), apartado 52.

[45] Sentencia de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287), apartado 20.

facultada para obligarla y que actuó en nombre de ella, cuando concurren todos los elementos constitutivos de la infracción. Se trata de una responsabilidad de hecho personal por representación, y no por sustitución. [46]

48. Por otra parte, ha de observarse que, en los procesos judiciales contradictorios, la persona jurídica tiene la posibilidad de refutar la presunción de imputación de la infracción, lo que muestra, por lo tanto, que admite prueba en contrario, como exige el Tribunal de Justicia. [47] El TEDH ha declarado, a propósito del uso de presunciones de hecho o de Derecho en el ámbito penal, que los Estados no deben rebasar un determinado umbral, el cual será rebasado, según se afirmó en dicho asunto, cuando la presunción tenga por efecto privar a una persona de toda posibilidad de defenderse de los hechos que se le imputan, de modo que esta resulte privada del beneficio del principio de presunción de inocencia. [48]

49. A este respecto, cabe señalar que la propuesta de sanción presentada por el fiscal debe contener determinados elementos, enumerados en el artículo 83b, apartado 2, de la ZANN, que muestran que la carga de la prueba recae en el Ministerio Fiscal, y entre los que figuran, en particular, la naturaleza y el valor del beneficio o la existencia de un vínculo directo entre la infracción y el beneficio. La persona jurídica de que se trate, que debe ser citada a la vista en la que se examine dicha propuesta, tiene la posibilidad de presentar sus observaciones a esta última, en ejercicio de su derecho de defensa. El alcance del control jurisdiccional, tal como se define en el artículo 83d, apartado 5, de la ZANN, muestra, en efecto, el carácter refutable de la presunción de imputación de la infracción, pues el juez debe apreciar, entre otros elementos y sobre la base de las pruebas recabadas de oficio o a instancia de parte, la existencia de un vínculo entre el autor de la infracción y la persona jurídica. [49] Por lo tanto, parece que el tribunal que conoce del litigio tiene competencia para examinar todas las cuestiones de hecho y de Derecho pertinentes para dicho litigio. [50]

c) Sobre la presunción de comisión de la infracción

50. De la normativa búlgara resulta que el fiscal puede presentar ante el juez penal una propuesta en la que se indiquen los datos personales de las personas «acusadas» de la infracción, y que dicho juez puede imponer una sanción pecuniaria a una persona jurídica «con independencia de que pueda atribuirse efectivamente responsabilidad penal a las personas [físicas] que hubieren participado en la infracción». [51] Por lo tanto, la persona jurídica puede ser objeto de una sanción penal por una presunta infracción cometida por la persona física facultada para obligarla, sin que

[46] Este es el mismo modelo que eligió el legislador europeo en distintas normas, tales como la Directiva 2005/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de septiembre de 2005, relativa a la contaminación procedente de buques y la introducción de sanciones para las infracciones (DO 2005, L 255, p. 11; corrección de errores en DO 2006, L 33, p. 87, y en DO 2006, L 105, p. 66), en su versión modificada por la Directiva 2009/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de octubre de 2009 (DO 2009, L 280, p. 52), y la Directiva 2011/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativa a la prevención y lucha contra la trata de seres humanos y a la protección de las víctimas y por la que se sustituye la Decisión Marco 2002/629/JAI del Consejo (DO 2011, L 101, p. 1).

[47] Sentencia de 23 de diciembre de 2009, Spector Photo Group y Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806), apartado 44.

[48] TEDH, sentencia G.I.E.M s.r.l y otros c. Italia, de 28 de junio de 2018, CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 243 y jurisprudencia citada.

[49] Además, la resolución en la que el juez impone una sanción pecuniaria a la persona jurídica puede ser objeto de recurso en un plazo de 14 días desde la fecha en que dicha resolución es notificada a las partes. El órgano jurisdiccional competente para conocer del recuso tiene la potestad de modificar o anular tal resolución.

[50] Sentencia de 9 de septiembre de 2021, Adler Real Estate y otros (C-546/18, EU:C:2021:711), apartado 53.

[51] Véanse, respectivamente, los artículos 83b, apartado 2, punto 5, y 83a, apartado 4, de la ZANN. En el presente asunto, consta que, en la fecha de la petición de decisión prejudicial, el procedimiento penal incoado contra la administradora y representante de la sociedad Delta Stroy, relativo a la ocultación de información en las declaraciones del IVA, todavía no había concluido.

el juez competente, de primera instancia o apelación,[52] esté facultado para apreciar la existencia real de tal infracción, por tratarse de una cuestión reservada a las actuaciones seguidas contra esta segunda persona, ni suspender el procedimiento hasta que recaiga sentencia en dichas actuaciones.[53]

51. Ciertamente, cabe señalar que la propuesta del fiscal debe contener una descripción de la infracción que precise las circunstancias en las que se cometió y una lista de documentos escritos que expongan tales circunstancias, lo que puede servir como prueba de hechos que, por su apariencia, permiten justificar la imputabilidad.[54] Además, y lo que es más importante, el artículo 83f de la ZANN prevé la posibilidad de reabrir el procedimiento, a instancia, en particular, de la persona jurídica sancionada, en caso de que el Ministerio Fiscal desista de la acción contra esa persona física, cuando no se hayan cometido los hechos o estos no sean constitutivos de infracción,[55] o cuando dicha persona física sea absuelta en virtud de una resolución judicial firme.[56] Así, el órgano jurisdiccional pertinente puede, tras un procedimiento contradictorio, si estima que la solicitud de reapertura está fundada, anular la resolución sancionadora.[57] Por consiguiente, la presunción de comisión de la infracción puede ser destruida.

52. Es preciso, sin embargo, señalar que la persona jurídica en cuestión puede ser objeto de una resolución condenatoria firme,[58] y de la consiguiente resolución de ejecución, sin haber tenido la posibilidad de formular sus observaciones en cuanto a la comisión de la infracción tributaria que se le imputa antes de la adopción de dicha resolución, objetivamente lesiva de sus intereses, lo cual puede menoscabar su derecho de defensa.[59]

53. Además, la reapertura del procedimiento a la que se ha hecho referencia constituye la aplicación de una vía de recurso extraordinaria, que representa una continuación del primer procedimiento,[60] cuya iniciación viene ligada a un hecho aleatorio en cuanto al momento en el tiempo en el que puede producirse. Cabe concebir que la resolución absolutoria de la persona física solo se dicte tras agotar todas las vías de recurso, lo que dilataría en gran medida la duración del proceso. Mientras dure el procedimiento penal dirigido, como en el presente

[52] La información obrante en los autos presentados al Tribunal de Justicia no permite concluir que el órgano jurisdiccional de apelación disponga de competencias más amplias que el de primera instancia por lo que respecta a la apreciación de la responsabilidad de la persona jurídica.

[53] De la resolución de remisión se desprende que la persona física y la persona jurídica en cuestión reciben un trato procesal distinto y que no puede considerarse que la primera está facultada para ejercitar, en el procedimiento del que es objeto por la misma infracción, el derecho de defensa de la segunda. Estos derechos tienen carácter subjetivo, de modo que son las propias partes afectadas las que deben poder ejercerlo efectivamente, con independencia de la naturaleza del procedimiento de que sean objeto [sentencia de 9 de septiembre de 2021, Adler Real Estate y otros (C-546/18, EU:C:2021:711), apartado 59].

[54] Recuérdese que el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que, sin perjuicio del respeto de los derechos garantizados por el Derecho de la Unión, especialmente por la Carta, la Administración tributaria nacional, para demostrar la existencia de fraude del IVA, debe poder basarse en pruebas obtenidas en procedimientos penales no concluidos que no conciernen al sujeto pasivo [sentencias de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), apartado 38, y de 24 de febrero de 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114), apartado 37].

[55] Véase el apartado 2 de la resolución de remisión.

[56] El artículo 4, apartado 2, del protocolo n.º 7 del CEDH prevé la posibilidad de reabrir, en su caso, el procedimiento penal, cuando hechos nuevos o ulteriormente conocidos o un vicio esencial en el procedimiento anterior pudieran afectar a la sentencia penal dictada.

[57] El acaecimiento de una de estas situaciones —el desistimiento por el Ministerio Fiscal de la acción contra la persona física, cuando no se han cometido los hechos o estos no son constitutivos de infracción, o la absolución de dicha persona física— no deja lugar a dudas en cuanto al resultado de este nuevo examen del asunto respecto del mecanismo de imputación de la infracción por representación establecido como base de la responsabilidad de la persona jurídica.

[58] A falta de recurso o de desestimación de este (véanse los artículos 83e, apartado 5, y 83f de la ZANN).

[59] Véanse, por analogía, las sentencias de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), apartados 41 y 52, y de 4 de junio de 2020, C.F. (Inspección fiscal) (C-430/19, EU:C:2020:429), apartado 30. Esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a procedimientos administrativos de inspección tributaria en materia del IVA debe aplicarse *a fortiori* a un procedimiento que puede conducir, en el mismo ámbito, a la adopción de una sanción pecuniaria de carácter penal.

[60] Véase, en este sentido, la sentencia de 5 de junio de 2014, M (C-398/12, EU:C:2014:1057), apartado 39.

asunto, contra el representante de la sociedad, esta última se halla efectivamente privada de la posibilidad de presentar una solicitud de reapertura del proceso ante un órgano jurisdiccional competente para declarar que no ha cometido la infracción que se le imputa y, por lo tanto, el carácter infundado de la sanción penal impuesta. Pues bien, el acceso a tal órgano jurisdiccional no debe estar sometido a requisitos que lo hagan imposible o excesivamente difícil,[61] pues la persona jurídica no puede ser privada de esa posibilidad más allá de un plazo razonable. Esta situación puede ser contraria al derecho de acceso a los tribunales.[62]

54. No obstante, el derecho de acceso a los tribunales y el principio del respeto del derecho de defensa no constituyen prerrogativas absolutas, sino que pueden ser objeto de restricciones, siempre que se cumplan ciertas condiciones.[63]

d) Sobre la limitación de las garantías fundamentales

55. El artículo 52, apartado 1, de la Carta establece que podrán introducirse limitaciones al ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por esta, con la condición de que, primero, tales limitaciones estén establecidas por la ley; segundo, respeten el contenido esencial de los derechos y libertades en cuestión, y, tercero, con sujeción al principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.[64] A este respecto, se ha de recordar que el Tribunal de Justicia exige que el empleo de presunciones de hecho o de Derecho en materia penal se constriña dentro de unos «límites razonables», teniendo en cuenta la gravedad de la cuestión y salvaguardando el derecho de defensa. Según el TEDH, los Estados deben procurar un equilibro entre estos dos elementos o, dicho de otro modo, los medios empleados deben ser razonablemente proporcionados al objetivo legítimo perseguido.[65]

56. Debe observarse, en primer lugar, que de la resolución de remisión se desprende que la base legal del régimen de responsabilidad de la persona jurídica por lo que respecta a la infracción tributaria en cuestión se regula en los artículos 83a y siguientes de la ZANN, de modo que cabe considerar que se trata de un régimen previsto en la legislación nacional. En segundo lugar, este régimen respeta, en mi opinión, el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva por lo que respecta a los dos elementos constitutivos de este último, a saber, el derecho de defensa y el derecho de acceso a los tribunales. En efecto, tal régimen no vulnera estos derechos en cuanto tales, sino que únicamente establece, para su ejercicio, un marco procesal que exige acudir a una vía de recurso extraordinaria.[66]

57. En tercer lugar, considero que el régimen de responsabilidad de la persona jurídica previsto en los artículos 83a y siguientes de la ZANN responde a un objetivo de interés general. Pese a la falta de precisiones en la resolución de remisión, es posible, en efecto, considerar que tal régimen guarda relación con el cumplimiento de la obligación, que incumbe a cada Estado miembro, de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar una

[61] Véase, en este sentido, la sentencia de 14 de noviembre de 2013, Baláž (C-60/12, EU:C:2013:733), apartado 46.

[62] Véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114), apartado 51.

[63] Sentencias de 24 de febrero de 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114), apartado 50, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), apartado 43.

[64] Sentencia de 6 de octubre de 2020, État luxembourgeois (Derecho de recurso contra una solicitud de información en materia fiscal) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795), apartado 51.

[65] TEDH, sentencia Janosevic c. Suecia de 23 de julio de 2002, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 101.

[66] Véase, por analogía, la sentencia de 6 de noviembre de 2012, Otis y otros (C-199/11, EU:C:2012:684), apartados 63 y 64.

recaudación íntegra del IVA devengado en su territorio y para luchar contra el fraude.[67] En este sentido, el artículo 325 TFUE, apartado 1, impone a los Estados miembros el deber de luchar contra el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas efectivas y disuasorias. Ha de recordarse a este respecto que, dado que los recursos propios de la Unión incluyen, en particular, con arreglo al artículo 2, letra b), de la Decisión 2007/436/CE, Euratom,[68] los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según las normas de la Unión, existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetándose el Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los correspondientes recursos en concepto de IVA, puesto que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquellos puede causar una reducción de estos.[69]

58. Para garantizar la percepción íntegra de dichos ingresos y, de este modo, proteger los intereses financieros de la Unión, los Estados miembros disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables, que pueden adoptar la forma de sanciones administrativas, sanciones penales o una combinación de ambas. Sin embargo, las sanciones penales pueden resultar indispensables para combatir de manera efectiva y disuasoria algunos casos graves de fraude del IVA, tal como exige el artículo 2, apartado 1, del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas,[70] en relación con su artículo 1, apartado 1. Los Estados miembros también deben garantizar que las normas de procedimiento penal establecidas en el Derecho nacional permitan una represión efectiva de las infracciones constituidas por dichos actos. En este contexto, incumbe en primer lugar al legislador nacional adoptar las medidas necesarias. Le corresponde, en su caso, modificar su normativa y garantizar que la regulación procesal de la acción penal incoada por infracciones que afecten a los intereses financieros de la Unión no esté configurada de modo que presente, por razones inherentes a dicho régimen, un riesgo sistémico de impunidad de los hechos constitutivos de tales infracciones, así como garantizar la protección de los derechos fundamentales de las personas acusadas.[71]

59. En cuarto lugar, si bien es cierto que incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, habida cuenta de las circunstancias concretas del litigio principal, si las restricciones establecidas por el sistema régimen de responsabilidad búlgaro son manifiestamente desproporcionadas en relación con el objetivo perseguido,[72] es preciso señalar que, por principio, la imposición de sanciones administrativas o penales por el incumplimiento de obligaciones declarativas en el ámbito del IVA puede garantizar el cumplimiento de dicha normativa y, por lo tanto, es adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido.[73]

60. Por lo que respecta al mecanismo en cuestión, la adopción por el juez de primera instancia de la resolución por la que se impone una sanción pecuniaria a la persona física tiene el objetivo de garantizar un desarrollo rápido de los procedimientos instaurados para la declaración y la represión de infracciones fiscales sobre la base de una apariencia razonable de los hechos

67 Véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 25.

68 Decisión del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO 2007, L 163, p. 17).

69 Sentencia de 17 de enero de 2019, Dzivev y otros (C-310/16, EU:C:2019:30), apartados 25 y 26.

70 DO 1995, C 316, p. 49.

71 Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2019, Dzivev y otros (C-310/16, EU:C:2019:30), apartados 27, 29 y 31.

72 Véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Trade Agency (C-619/10, EU:C:2012:531), apartado 59.

73 Véase, por analogía, la sentencia de 14 de octubre de 2021, Landespolizeidirektion Steiermark (Máquinas tragaperras) (C-231/20, EU:C:2021:845), apartado 44.

punibles [74] y su imputabilidad a la persona jurídica y a la persona física facultada para obligarla. Se reprocha a esta última directamente sus actos delictivos, lo que evita toda elusión de responsabilidad, la cual conoce que su comportamiento expone a la persona jurídica a la incoación paralela de un proceso y a la imposición de sanciones de carácter penal. La posibilidad de sancionar a la persona jurídica en una etapa preliminar del procedimiento limita el riesgo de impunidad, que puede, en particular, asociarse a una declaración fraudulenta de concurso. Permite ejercer presión a la sociedad para obligarla a respetar las obligaciones tributarias que le incumben. En este sentido, la normativa nacional controvertida puede, a mi juicio, ser considerada como un instrumento eficaz de prevención y represión de los hechos delictivos de empresas sujetas al IVA. Este instrumento es todavía más necesario en el contexto de un régimen impositivo basado en la información proporcionada por el sujeto pasivo.

61. Además, no parecen existir medios menos gravosos que este mecanismo e idóneos para alcanzar con igual eficacia los objetivos de lucha contra el fraude en materia de IVA. [75] He de observar, a este respecto, que la versión anterior de la ZANN, que supeditaba la sanción a la persona jurídica a la condena definitiva de la persona física facultada para obligarla, no me parece que presente las mismas garantías de eficacia por lo que respecta a la prevención del riesgo de impunidad y a la necesidad de reprimir, en el plazo más breve posible, una forma grave de delincuencia económica, perjudicial para el interés público y para los intereses de las empresas competidoras respetuosas de la legislación tributaria.

62. Por último, no parece que exista una desproporción manifiesta entre tales objetivos y los inconvenientes ocasionados por un marco procesal que combina un primer procedimiento sujeto a una doble instancia judicial con la posibilidad de interponer un recurso de revisión, [76] aunque sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente verifique dos extremos.

63. En primer lugar, consta que, si el órgano jurisdiccional remitente considera fundada la solicitud de reapertura del procedimiento de la persona jurídica, anulará la resolución sancionadora y devolverá el asunto para que vuelva a ser examinado. [77] Al margen de que la solicitud no conlleva la suspensión automática de la ejecución de tal resolución, la descripción de la legislación nacional facilitada no aporta indicación alguna sobre el destino de las eventuales medidas de ejecución y sobre un posible reembolso de la sanción impuesta a raíz de la anulación de la resolución sancionadora, a mi juicio indispensable. He de recordar que, en un asunto en el que se planteaba un problema similar, el Tribunal de Justicia declaró que, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión y que la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de ingresos indebidos, que tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico

[74] En el presente asunto, acreditar la existencia de unos hechos fraudulentos derivados del incumplimiento por la administradora y representante de la persona jurídica de las obligaciones declarativas que le incumben en relación con el IVA no me parece que pueda plantear dificultades probatorias significativas.

[75] Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725), apartado 68.

[76] Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725), apartado 69. Dicho de otro modo, los inconvenientes ocasionados no deben ser desmesurados en relación con los objetivos perseguidos.

[77] En el caso de desistimiento de la acción ejercitada contra la persona física o de absolución de esta última, cabe preguntarse por el objeto y, por consiguiente, el sentido de un nuevo examen del asunto por lo que respecta a la responsabilidad de la persona jurídica en el contexto de un régimen basado en la imputación a esta de una infracción presuntamente cometida por aquella persona física y, aparentemente, en una acumulación de responsabilidades que impide enjuiciar únicamente a la persona jurídica por una infracción cometida por su representante, sin que se examine y quede acreditada la culpabilidad de este último.

que, en definitiva, la soportó efectivamente.[78] Además, las modalidades de devolución del excedente del IVA deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que el reembolso se efectúe en un plazo razonable y que en todo caso el modo de reembolso que se adopte no suponga ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.[79]

64. En segundo lugar, de la resolución de remisión parece desprenderse que, hasta que se presente la solicitud de reapertura del procedimiento, la persona jurídica sancionada no podrá oponerse a la ejecución forzosa de una resolución que comporta graves consecuencias en cuanto a su salud financiera, incluido el riesgo de quiebra. En estas circunstancias, considero que el órgano jurisdiccional remitente debe comprobar si la normativa nacional controvertida permite o no impide la adopción de medidas provisionales, como la suspensión del procedimiento de ejecución forzosa, en aquellos supuestos excepcionales en que la urgencia de la situación lo exija,[80] es decir, para evitar consecuencias negativas irreparables.

65. Sin perjuicio de las dos consideraciones anteriores, opino que las presunciones previstas en la normativa nacional controvertida en el litigio principal se constriñen dentro de unos límites razonables, conforme a las exigencias del Tribunal de Justicia.

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial

66. A la luz de la constatación antes expuesta según la cual la Decisión Marco 2005/212 resulta inaplicable, y habida cuenta de la respuesta sugerida a la primera cuestión prejudicial, es preciso, en mi opinión, reformular la segunda cuestión prejudicial en el sentido de que el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 49 de la Carta se opone a una normativa, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que la sanción pecuniaria impuesta a una persona jurídica sea al menos igual al valor del beneficio ilícito obtenido.

67. A este respecto, ha de recordarse que la gravedad de una sanción debe reflejar la gravedad de la infracción de que se trate, exigencia que no solo resulta del artículo 52, apartado 1, de la Carta, sino también del principio de proporcionalidad de las penas enunciado en el artículo 49, apartado 3, de esta. Este principio se impone en cuanto atañe a la determinación de las normas relativas a la cuantía de las multas y a la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijarlas. También se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las medidas administrativas o represivas que permite una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa.[81] Aun cuando corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el importe

78 Sentencia de 24 de febrero de 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114), apartado 55. Por otra parte, al apreciar los límites razonables en los que los Estados pueden proceder a la ejecución de un recargo impositivo, mientras se halla pendiente el procedimiento de recurso relativo a tales recargos, el TEDH estimó que debe tenerse en cuenta la posibilidad, en caso de que se estime el recurso, de restitución de la situación jurídica anterior y, por consiguiente, de devolución de todas las cantidades abonadas indebidamente por el contribuyente (véase asimismo TEDH, sentencia Janosevic c. Suecia de 23 de julio de 2002, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, §§ 105 a 109).

79 Véase, en este sentido, la sentencia de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), apartado 20.

80 Véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros (C-317/08 a C-320/08, EU:C:2010:146), apartado 67; de 14 de junio de 2017, Menini y Rampanelli (C-75/16, EU:C:2017:457), apartado 61, y de 27 de septiembre de 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725), apartados 70 y 71. En estas sentencias, el Tribunal de Justicia declaró que el principio de tutela judicial efectiva que reafirma el artículo 47 de la Carta no obsta a normativas nacionales que supediten la presentación de recursos judiciales a la tramitación previa de procedimientos de conciliación y mediación extrajudicial o a la obligación de agotar las vías de recurso administrativo disponibles, en particular cuando dichos procedimientos no impliquen un retraso sustancial a efectos del ejercicio de la acción judicial y sea posible adoptar medidas provisionales en aquellos supuestos excepcionales en que la urgencia de la situación lo exija.

81 Sentencia de 6 de octubre de 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803), apartados 97 a 99.

de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos, procede indicar a ese órgano jurisdiccional algunos elementos del litigio principal que pueden permitirle determinar si la sanción impuesta es conforme al principio de proporcionalidad. [82]

68. Como ha quedado expuesto, la normativa nacional controvertida en el litigio principal persigue el objetivo, ciertamente legítimo, de sancionar el fraude fiscal, en el caso de autos derivado del hecho de que ZK, administradora y representante de Delta Stroy, eludiera fraudulentamente la liquidación y el pago del IVA, procurando así a dicha sociedad un beneficio de 11 388,98 BGN. Por lo que respecta a las modalidades de determinación del importe de la sanción pecuniaria, dicha normativa prevé la posibilidad de que el juez imponga a la sociedad una multa «al menos igual al valor del beneficio obtenido, hasta un máximo de 1 000 000 BGN». El mecanismo autoriza, pues, la imposición de una horquilla de penas de distintos grados, con un límite o pena máxima que se establece a tanto alzado y un límite o pena mínima que se hace corresponder automáticamente con la cuantía del beneficio ilícito, cantidades estas que el juez que decide condenar a la persona jurídica acusada está obligado a tener en cuenta. De este modo, cabe considerar que la normativa controvertida permite al tribunal modular la sanción, entre los dos límites previstos, atendiendo a la gravedad de la infracción y a la situación de su autor.

69. Ahora bien, ¿la existencia de una pena mínima permite por sí sola concluir que la normativa vulnera la necesaria individualización de la sanción derivada del principio de proporcionalidad? Se ha de observar, en lo tocante a una sanción administrativa impuesta en caso de sobrevaloración del excedente del IVA, que el carácter desproporcionado de esta ha quedado acreditado, en la medida en que el importe mínimo de la misma no podía reducirse en función de las circunstancias, muy particulares, del caso. [83] En el ámbito de las ofertas ilegales de juegos de azar por medio de máquinas tragaperras, el Tribunal de Justicia estimó que la imposición de una multa mínima por cada máquina tragaperras no autorizada no resulta, en sí misma, desproporcionada habida cuenta de la gravedad de las infracciones en cuestión. No obstante, añadió que, por lo que respecta al «importe de esa multa mínima», corresponde al órgano jurisdiccional remitente, para apreciar su proporcionalidad, tener en cuenta la relación entre el importe de la multa que puede imponerse y el beneficio económico derivado de la infracción cometida, a fin de disuadir a los infractores de cometer dicha infracción, y que dicho órgano jurisdiccional debe asegurarse, teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso concreto, de que el importe mínimo así impuesto no es desmesurado en relación con esa ventaja. [84]

70. Me parece importante señalar que estas soluciones y formulaciones son manifiestamente acordes a las circunstancias particulares de esos asuntos concretos, que se distinguen, como es obvio, del caso de autos, relativo al incumplimiento de obligaciones declarativas en materia de IVA. Además, puede parecer paradójico, por no decir contradictorio, por un lado, admitir el carácter proporcional de un régimen sancionador que prevé una multa mínima que, por definición, tiene por efecto constreñir al juez al apreciar la cuantía de la multa y, por otro, pedirle que la valore libremente tomando en consideración las circunstancias del caso concreto.

[82] Sentencia de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287), apartado 28.

[83] En la sentencia de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287), apartado 37 y fallo, el Tribunal de Justicia declaró que tal sanción se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias.

[84] Sentencia de 14 de octubre de 2021, Landespolizeidirektion Steiermark (Máquinas tragaperras) (C-231/20, EU:C:2021:845), apartados 46 y 47.

71. Procede recordar, en suma, que el Tribunal de Justicia ha declarado, con carácter general, que la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que reprimen, en particular, garantizando un efecto realmente disuasorio, [85] que implica tomar en consideración el beneficio económico obtenido con la infracción. [86] En este contexto, y dada la importancia que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia concede, con el fin de lograr el objetivo de percepción de la totalidad del IVA, a la lucha contra las infracciones en materia de IVA, [87] la existencia de un límite mínimo, para este tipo de pena que constituyen las multas, [88] que se corresponde con el objetivo económico ilícito obtenido o que pudo llegar a obtenerse, no parece ir más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo.

V. Conclusión

72. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Okrazhen sad — Burgas (Tribunal Provincial de Burgas, Bulgaria):

«1) Los artículos 47 a 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que, con vistas a la lucha contra el fraude fiscal, establece una presunción de imputación a una persona jurídica de una infracción penal presuntamente cometida por cuenta de esta última por una persona física facultada para obligarla, así como la imposición de una sanción pecuniaria por tal infracción a dicha persona jurídica, sin perjuicio del derecho de esta última a destruir estas presunciones en el contexto de un recurso judicial contra la resolución sancionadora, siempre y cuando las modalidades concretas de ejercicio de dicho recurso no afecten de forma desproporcionada al derecho a la tutela judicial efectiva y al derecho de defensa.

2) El artículo 49, apartado 3, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que, en respuesta al incumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones declarativas en materia de IVA, establece un régimen sancionador que permite imponer una multa mínima de un importe equivalente al beneficio económico obtenido o que se pudo llegar a obtener, siempre que esta normativa sea idónea para garantizar la consecución del objetivo de lucha contra el fraude fiscal y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.»

[85] Véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803), apartado 100, y recuérdese que la necesidad de adoptar medidas disuasorias se contempla expresamente en el artículo 325 TFUE.

[86] En la sentencia de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-452/20, EU:C:2022:111), el Tribunal de Justicia declaró que no parece que un sistema de sanciones que, *con el fin de privar a los infractores de las ventajas económicas* derivadas del incumplimiento de la prohibición de vender productos del tabaco a menores y de disuadirles de infringir dicha prohibición, establece una acumulación de sanciones, multa y suspensión de una licencia para el ejercicio de una actividad, exceda los límites de lo necesario para alcanzar el objetivo de proteger la salud humana y de reducir, en especial, el predominio del tabaquismo entre los jóvenes.

[87] Sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartado 44 y jurisprudencia citada.

[88] Esto no sucede en el caso de las penas privativas de libertad.