

LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y NO BIS IN IDEM EN EL CONTEXTO DE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR VULNERACIÓN DE NORMATIVA TRIBUTARIA NACIONAL ARMONIZADA: LA STJUE DE 14 SEPTIEMBRE DE 2023, EN EL ASUNTO VINAL AD

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Resumen

La sentencia del TJUE en el asunto *Vinal AD*, analiza la compatibilidad con el Derecho de la UE de una regulación y actos imposición de dos sanciones tributarias (sanción pecuniaria y revocación de la autorización de explotación de depósito fiscal) establecidas por la legislación nacional de un Estado miembro, que son aplicadas de forma conjunta sobre un contribuyente que había incumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2008/118, sobre impuestos especiales.

El Tribunal de Justicia examinó de forma detallada la compatibilidad de tal régimen sancionador tributario nacional con los principios de proporcionalidad y de non bis in ídem recogido en el art.50 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, llegando a cuestionar de forma razonada algunos aspectos del régimen sancionador tributario que había sido aplicado al caso.

Palabras clave

Infracciones y sanciones tributarias; Principio de proporcionalidad; principio no bis in ídem; Carta Europea de Derechos Fundamentales

Abstract

The ruling of the CJEU in the *Vinal AD* case analyses the compatibility with EU law of the regulation and imposition of two tax penalties (financial penalty and revocation of the authorisation to operate a tax warehouse)

established by the national legislation of a Member State, which are applied jointly to a taxpayer who had failed to fulfil his tax obligations in accordance with the provisions of Directive 2008/118 on excise duties.

The Court of Justice examined in detail the compatibility of such a national tax penalty regime with the principles of proportionality and non bis in idem enshrined in Article 50 of the European Charter of Fundamental Rights, questioning in a reasoned manner certain aspects of the tax penalty regime that had been applied to the case.

Keywords

Tax offences and penalties; Principle of proportionality; Principle of non bis in idem; European Charter of Fundamental Rights

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-820/21 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, (Bulgaria), mediante resolución de 9 de diciembre de 2021, en el marco de un litigio fiscal entre una entidad que opera como depositario autorizado a efectos de impuestos especiales y la administración aduanera búlgara.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del principio de igualdad de trato y del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.

La referida cuestión prejudicial se presentó en el contexto de una controversia fiscal entre la entidad Vinal AD, un depositario autorizado, y el Director de la Agencia de Aduanas de Bulgaria en relación con una resolución por la que este último revocó la autorización de explotación de un depósito fiscal, en el sentido de la Directiva 2008/118, debido a un incumplimiento grave del régimen de impuestos especiales, que también conllevó una sanción pecuniaria.

La normativa nacional controvertida establecía la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos, lo cual condujo al TJUE a examinar en este contexto si los principios comunitarios de proporcionalidad y non bis in ídem excluían o limitaban la aplicación de la regulación sancionadora controvertida.

El Tribunal de Justicia de la UE se pronunció de forma matizada y compleja sin determinar que tal régimen sancionador resultara en todo caso contrario al Derecho de la UE, supeditando su «compatibilidad comunitaria» a la observancia de los corolarios derivados del principio de proporcionalidad. A su vez, el TJUE puso de manifiesto las importantes implicaciones derivadas del artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en relación con las sanciones tributarias de naturaleza «penal», destacando, en particular, la trascendencia de los límites derivados de los principios de legalidad y non bis in ídem.

2. Supuesto de hecho

El litigio fiscal en cuyo marco se presentó la cuestión prejudicial ante el TJUE, como ya se ha apuntado, atañe a la entidad Vinal AD, que opera como depositario autorizado, y al Director de la Agencia de Aduanas de Bulgaria, y tiene que ver con una resolución por la que este último revocó la autorización de explotación de un depósito fiscal, en el sentido de la Directiva 2008/118, debido a un incumplimiento grave del régimen de impuestos especiales, que también conllevó una sanción pecuniaria.

Vinal es una sociedad establecida en Bulgaria, titular de una autorización de explotación de un depósito fiscal que le permite producir, almacenar, recibir y enviar productos alcohólicos sujetos a impuestos especiales. Tal sociedad fue objeto de una inspección fiscal en 2017, y resultado de la misma la Administración aduanera búlgara giró en diciembre de tal año una liquidación complementaria por importe de 4 261,89 BGN (aproximadamente 2 180 euros), por el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 3 de mayo de 2017. Esta resolución no fue impugnada y adquirió firmeza el 5 de enero de 2018.

A su vez, respecto al período comprendido entre el 3 y el 10 de mayo de 2017, la Administración aduanera búlgara adoptó también un acta de infracción administrativa, cometida por dicha sociedad, por incumplimiento de la obligación de repercutir los impuestos especiales exigibles. El 24 de enero de 2018, la Administración aduanera búlgara impuso a Vinal, por este motivo, una sanción pecuniaria igual al doble del importe de los impuestos especiales no repercutidos, es decir, un importe de 248 978 BGN (aproximadamente 128 000 euros); tal sanción fue confirmada en sentencia de 16 de enero de 2020, que devino firme.

El 11 de febrero de 2020, como consecuencia de esa sentencia firme, el Director de la Agencia de Aduanas revocó la autorización de explotación del depósito fiscal que había sido concedida a Vinal. Esta sociedad interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, solicitando la anulación de esa resolución. Como quiera que este tribunal albergó dudas sobre la conformidad de la legislación nacional aplicable con el Derecho de la Unión y, en particular, con la Directiva 2008/118, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Cómo debe interpretarse el artículo 16, apartado 1, de la Directiva [2008/118], en la medida en que establece que la autorización para la apertura y la explotación de un depósito fiscal estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso? ¿Qué requisitos pueden considerarse, por su contenido, conformes con los objetivos de prevención del fraude o abuso?»

2) ¿Cómo debe interpretarse la prohibición de discriminación a la que se hace referencia en el considerando 10 de la Directiva [2008/118]?

3) ¿Cómo deben interpretarse las citadas disposiciones, y deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición nacional como la del artículo 53, apartado 1, punto 3, de la ZADS, en relación con el artículo 47, apartado 1, punto 5, de la misma Ley, considerando que dicha normativa establece la revocación obligatoria de la autorización para el futuro, sin plazo y sin limitación temporal, además de una sanción ya impuesta por los mismos hechos?»

3. Fundamentos de Derecho

El Tribunal de Justicia respondió a las cuestiones planteadas por el tribunal búlgaro, analizando en primer lugar y de forma conjunta las cuestiones primera y tercera, analizando en segundo término la cuestión prejudicial segunda.

De la propia sistemática y contenido de la sentencia del TJUE cabe deducir que éste presta mayor relevancia a las cuestiones primera y tercera.

Respuesta del TJUE a las cuestiones primera y tercera

Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y tercera, el tribunal nacional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, prevé la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos.

En este contexto, el Tribunal de Justicia examinó en primer lugar el contenido básico de la Directiva 2008/118, a efectos de determinar el alcance de la armonización fiscal y las obligaciones, procedimientos y sistema de infracciones y sanciones que le corresponde regular y aplicar a los Estados miembros.

A estos efectos se atendió a lo establecido en los arts.15 y 16 de la referida Directiva fiscal. En relación con el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/118, recordó que con arreglo al mismo los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales, sin perjuicio de lo dispuesto en dicha Directiva, y que en el apartado 2 del mismo artículo 15 se indica, además, que la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal. El régimen de autorización de tal depósito, el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118 especifica, por un lado, en su párrafo primero, que la apertura y la explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde esté situado el depósito y, por otro lado, en su párrafo segundo, que esa autorización estará sujeta «a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso».

El TJUE trajo a colación su jurisprudencia sobre estas disposiciones, recordando que en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, con carácter general, la prevención del fraude y de los abusos constituye un objetivo común tanto del Derecho de la Unión como de los ordenamientos de los Estados miembros. De esta forma, estos últimos tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros, pero además la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo promovido por dicha Directiva, como confirman los considerandos 15 y 16 y el artículo 16 de esta (véanse, en este sentido, las SSTJUE de 13 de enero de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, apartados 28 y 32 y jurisprudencia citada, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 25).

El Tribunal de Justicia procedió acto seguido a conectar esta regulación comunitaria con el caso de autos, poniendo de relieve cómo aquí se puede apreciar que tanto la sanción pecuniaria impuesta a Vinal como la revocación de su autorización de explotación de un depósito fiscal fueron adoptadas como consecuencia de una infracción del régimen de impuestos especiales cometida por esa sociedad que la normativa nacional considera grave.

El TJUE consideró en un primer análisis que la prohibición de cometer tal infracción es, por su propia naturaleza, uno de los requisitos que las autoridades tienen derecho a determinar a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso, en el sentido del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118. Asimismo, señaló que ni del tenor ni del objetivo del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118, ni siquiera de las demás disposiciones de esta Directiva, se desprende que tal régimen de sanciones no sea conforme con esta.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia matizó que, de acuerdo con jurisprudencia reiterada, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas y están obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y sus principios generales, entre los que figuran, en particular, el principio *non bis in idem*, consagrado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), y el principio de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de enero de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, apartado 34 y jurisprudencia citada, y 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, apartado 36).

El hecho de que la cuestión prejudicial no hubiera incluido el análisis de la aplicación de tales principios comunitarios sobre las sanciones impuestas en el caso Vinal AD, no constituye obstáculo alguno para que el TJUE lleve a cabo tan examen en el marco de este procedimiento prejudicial, de suerte que procedió a realizarlo, atendiendo en primer lugar al principio *non bis in idem*, y posteriormente, al principio de proporcionalidad.

Principio non bis in idem

En primer lugar, el TJUE apuntaló la aplicación del artículo 50 de la Carta al caso, destacando 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; esta disposición confirma la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, pero no fuera de ellas [STJUE de 19 de noviembre de 2019, A. K. y otros (Independencia de la Sala Disciplinaria del Tribunal Supremo), C-585/18, C-624/18 y C-625/18, EU:C:2019:982, apartado 78 y jurisprudencia citada].

Como quiera que en el asunto *Vinal AD* se desprende que las dos medidas controvertidas sancionan la infracción de normas nacionales que forman parte del régimen de impuestos especiales y que transponen la Directiva 2008/118, constituyen una aplicación de esa Directiva y, en consecuencia, del Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, y, por tanto, debe respetarse en este contexto la aplicación de las disposiciones de la Carta (STJUE de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 26).

Una vez clarificada la aplicación del art.50 de la Carta UE de Derechos Fundamentales, el TJUE procedió a su desarrollar su contenido y alcance.

Así, en primer término trajo a colación el tenor del artículo 50 de la Carta, con arreglo al cual «nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión [Europea] mediante sentencia penal firme conforme a la ley». Acto seguido, el Tribunal de Justicia precisó que el principio *non bis in idem* prohíbe la acumulación tanto de procedimientos como de sanciones de carácter penal por los mismos hechos contra la misma persona (STJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 24 y jurisprudencia citada).

La aplicación del principio *non bis in idem*, siguiendo el pronunciamiento del TJUE, queda supeditado a la concurrencia de un doble requisito: por una parte, que exista una resolución anterior firme (requisito del *bis*) y, por otra parte, que la resolución anterior y los procedimientos o resoluciones posteriores tengan por objeto los mismos hechos (requisito del *idem*) (STJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 28, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 51).

Respecto del requisito del *idem*, el TJUE considera que exige que los hechos materiales sean idénticos y no solo similares. La identidad de los hechos materiales se entiende como un conjunto de circunstancias concretas derivadas de acontecimientos que son, en esencia, los mismos, en la medida en que implican al mismo autor y están indisolublemente ligados entre sí en el tiempo y en el espacio (STJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartados 36 y 37). Considera el Tribunal de Justicia que tal requisito concurre en el caso de autos ya que las medidas controvertidas fueron adoptadas con respecto a una misma persona jurídica, es decir, Vinal, y por los mismos hechos.

En relación con el requisito del *bis*, el TJUE recordó que para que pueda considerarse que una resolución judicial se ha pronunciado en firme sobre los hechos sometidos a un segundo procedimiento, no solo es necesario que dicha resolución haya adquirido firmeza, sino también que haya sido adoptada tras una apreciación en cuanto al fondo del asunto (STJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 29). El Tribunal de Justicia razona que en el caso Vinal concurren elementos que permiten defender la presencia de este requisito, puesto que la resolución de revocar la autorización de explotación del depósito fiscal se adoptó una vez que la resolución por la que se imponía la sanción pecuniaria, dictada a raíz de una apreciación sobre el fondo del asunto, había adquirido firmeza.

Una vez verificada la concurrencia de los requisitos para aplicar al caso el principio *non bis in idem*, el TJUE procedió a determinar si la sanción pecuniaria impuesta y la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal impuesta, podían ser calificadas como «sanciones de carácter penal» a efectos de la Carta.

El carácter penal de las sanciones a efectos de la aplicación del principio *non bis in idem* depende, de acuerdo con jurisprudencia reiterada, de tres criterios: el primero de ellos es la calificación jurídica de la infracción en Derecho interno; el segundo, la propia naturaleza de la infracción; y, el tercero, la gravedad de la

sanción que puede imponerse al interesado (SSTJUE de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 27, y de 4 de mayo de 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 38).

El Tribunal de Justicia analizó detalladamente la concurrencia de estos tres elementos, de acuerdo con su jurisprudencia en la materia, y concluyó que las dos medidas controvertidas podían constituir sanciones de carácter penal, aunque le corresponde comprobar tal cuestión al órgano jurisdiccional remitente sobre la base de las indicaciones establecidas en la sentencia.

Sobre la justificación de la limitación del principio non bis in idem

Llegados a este punto, el TJUE puso de relieve que, si tras examinar los requisitos anteriormente recordados, el órgano jurisdiccional remitente estimase que la aplicación concurrente de las dos medidas controvertidas constituye una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, le correspondería determinar si, no obstante, tal limitación podría considerarse justificada sobre la base del artículo 52, apartado 1, de esta (SSTJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 40, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartados 58 y 59).

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó que, conforme al artículo 52, apartado 1, primera frase, de la Carta, cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por esta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. De esta forma, solo podrán introducirse limitaciones a dichos derechos y libertades, respetando el principio de proporcionalidad, cuando 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.

El TJUE, tras un detallado examen de la normativa nacional aplicada al caso, llegó a la conclusión de que tal normativa resultaba adecuada para alcanzar el objetivo legítimo perseguido de lucha contra posibles fraudes o abusos.

Tal conclusión no determinó la compatibilidad de tales medidas nacionales con el art.50 de la Carta. En efecto, a continuación, el Tribunal de Justicia, a los efectos de finalizar el análisis de la justificación de la limitación de lo previsto en el art.50 de la Carta, consideró que el carácter estrictamente necesario de tal acumulación de procedimientos y sanciones, debía examinarse atendiendo a si existían normas claras y precisas que permitieran a los justiciables prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones y que garantizaran la coordinación entre las distintas autoridades, si los dos procedimientos se tramitan de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo, y si la sanción impuesta, en su caso, a raíz del primer procedimiento en el plano cronológico se ha tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de las sanciones impuestas corresponda a la gravedad de las infracciones cometidas (SSTJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 51, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 67).

El Tribunal de Justicia, tras analizar la normativa y medidas nacionales controvertidas a la luz del art.50 de la Carta, consideró que tal regulación no parece per-

mitir que se tenga en cuenta la gravedad de la primera sanción al evaluar la segunda ni que una autoridad evalúe si la concurrencia de estas dos sanciones se limita, en cada caso concreto, a lo estrictamente necesario. Es decir, el TJUE considera prima facie que la normativa nacional podría no estar respetando el contenido esencial del principio non bis in ídem del art.50 de la Carta, aunque le corresponde al tribunal nacional remitente la verificación de la declaración a los efectos de dictaminar sobre la legalidad de las sanciones impuestas a Vinal AD.

Principio de proporcionalidad

Tras expresar sus dudas sobre la compatibilidad con el art.50 de la Carta de las medidas sancionadoras adoptadas de acuerdo con la normativa fiscal búlgara, el TJUE dio un paso más para analizar si, al margen de tal potencial tacha de incompatibilidad con el Derecho de la UE, tales sanciones deben ser compatibles y observar el principio de proporcionalidad, como principio general del Derecho de la Unión.

El TJUE destacó que tal principio general del Derecho de la UE impone a los Estados miembros recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, no vayan más allá de lo necesario y causen el menor menoscabo a los demás objetivos y a los principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate. El Tribunal de Justicia puso de relieve cómo su jurisprudencia precisa que, cuando exista una alternativa entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (SSTJUE de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros, C-331/88, EU:C:1990:391, apartado 13, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 71).

A efectos de determinar la compatibilidad de una sanción con el principio de proporcionalidad, el TJUE considera que debe tenerse en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción que se reprime mediante esa sanción (STJUE de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38).

El Tribunal de Justicia realizó el correspondiente análisis sobre la proporcionalidad de las medidas nacionales aplicadas y concluyó de forma matizada en el sentido de que, aunque la privación del beneficio del régimen suspensivo de los impuestos especiales vinculado a un depósito fiscal parece ser una medida proporcionada a la gravedad de una infracción como la contemplada en la normativa nacional objeto de aplicación, le corresponde no obstante al órgano jurisdiccional remitente determinar si una exclusión definitiva del beneficio de tal régimen constituye también una medida proporcionada habida cuenta de la gravedad de dicha infracción.

Respuesta del TJUE a la segunda cuestión prejudicial

La segunda cuestión prejudicial se refiere a la interpretación y aplicación al caso del principio de no discriminación, en el sentido del considerando 10 de la Directiva 2008/118.

A este respecto, el TJUE recordó que las modalidades de recaudación y devolución de los impuestos especiales inciden en el adecuado funcionamiento del mercado interior, por lo que han de aplicarse criterios no discriminatorios. No obstante,

tras comprobar el expediente y verificar que el litigio principal no se refería a las modalidades de percepción y de devolución de los impuestos especiales, ni se habían aportado indicios de trato discriminatorio, el TJUE consideró que tal cuestión tenía naturaleza «hipotética» y procedía declararla inadmisibile con arreglo al art. 94.c) del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

Fallo

Finalmente, el Tribunal de Justicia falló el caso en los siguientes términos:

«El artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, prevé la revocación de una autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos, siempre que dicha revocación, habida cuenta, en particular, de su carácter definitivo, no constituya una medida desproporcionada en relación con la gravedad de la infracción.

En el supuesto de que ambas sanciones tengan carácter penal, el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a tal normativa nacional siempre que:

- la posibilidad de que concurren ambas sanciones esté prevista por la ley;*
- la normativa nacional no permita perseguir y sancionar los mismos hechos por la misma infracción o para perseguir el mismo objetivo, sino que únicamente prevea la posibilidad de una acumulación de procedimientos y sanciones en virtud de normativas diferentes;*
- dichos procedimientos y sanciones se refieran a objetivos complementarios que tengan por objeto, en su caso, aspectos diferentes del mismo comportamiento infractor de que se trate, y*
- existan normas claras y precisas que permitan prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones, así como la coordinación entre las distintas autoridades, que ambos procedimientos se hayan tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo y que la sanción impuesta, en su caso, en el primer procedimiento en el plano cronológico se haya tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas».*

4. Análisis y relevancia para España

La doctrina establecida por el TJUE en el caso *Vinal AD*, resulta muy relevante a los efectos de la configuración y aplicación del régimen de infracciones y san-

ciones tributarias de los Estados miembros de la UE, respecto de todas aquellas situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

El asunto *Vinal AD*, como se expone en los epígrafes precedentes, se refiere a una cuestión prejudicial donde un tribunal nacional búlgaro pregunta, en esencia, si dos sanciones (sanción pecuniaria y revocación de la autorización de explotación de depósito fiscal) establecidas en la legislación nacional y aplicadas de forma conjunta sobre un contribuyente que había incumplido sus obligaciones tributarias en el curso de sus actividades operando un depósito fiscal en el sentido recogido en la Directiva 2008/118, resultaban o no compatibles con tal Directiva y con el Derecho de la UE.

El TJUE termina analizando tal régimen sancionador tributario y la aplicación combinada de tales medidas sancionatorias a la luz del Derecho de la UE, trascendiendo, por tanto, del examen de acuerdo con la Directiva 2008/118.

En este sentido, el Tribunal de Justicia examina de forma detallada la compatibilidad de tal régimen sancionador tributario en el sentido aplicado en el asunto *Vinal AD*, a la luz del principio non bis in ídem recogido en el art.50 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, y del principio general del Derecho de la UE relativo al principio de proporcionalidad de las sanciones.

El TJUE lleva a cabo tal análisis, desde esta doble vertiente, y resulta reseñable cómo a través de este pronunciamiento codifica su doctrina sobre el principio non bis in ídem razonando sobre su aplicación al caso. Resulta igualmente interesante la doctrina sobre el principio de proporcionalidad aplicado al ámbito sancionador-tributario.

No es la primera ocasión en que el TJUE se pronuncia sobre la aplicación del principio de non bis in ídem en materia tributaria (STJUE de 26 de febrero de 2013; vid: Calderón, «El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de ne bis in ídem en el marco de litigios tributarios internos», *QF*, nº11, 2013), resultando reseñables también otros pronunciamientos en esta materia (véase la STJUE de 2 de septiembre de 2021, C-790/19, en relación con la Directiva 2015/849, de lucha contra el blanqueo de capitales). Tampoco resulta especialmente novedoso que el Tribunal de Justicia examine la compatibilidad de un régimen sancionador tributario desde la perspectiva del principio comunitario de proporcionalidad, aunque es cierto que en muchos casos se trataba de analizar la «proporcionalidad comparativa» entre el sistema de infracciones y sanciones relativo a operaciones interiores y el aplicable a operaciones intracomunitarias en el IVA (véase por ejemplo la STJUE de 25 de febrero de 1988, Asunto 299/86, Drexler, o la STJUE de 26 octubre 1995, Siesse, Asunto 36/94, entre otras).

Sin embargo, la sentencia del TJUE en el asunto *Vinal AD*, a nuestro juicio, posee especial relevancia por el amplio análisis dual que realiza el Tribunal: en primer lugar sobre la configuración y alcance de ambos principios a la luz de su jurisprudencia comunitaria precedente, y en segundo lugar, aplicando tal doctrina al caso a partir del análisis holístico de la normativa nacional que regula las sanciones y cómo fue aplicada tal normativa al caso concreto sobre el sancionado.

En este sentido, cabe poner de relieve cómo el Tribunal de Justicia, no sólo desarrolla el contenido del principio de proporcionalidad, sino que también

razona sobre la aplicación del mismo al caso, llegando a la conclusión de que la revocación de la autorización de la explotación sobre las actividades económicas del depositario en términos tales que no tenga límite temporal no parece que resulte proporcional a las infracciones cometidas en el caso de autos. En esta misma línea cabe mencionar la sentencia del TJUE de 23 de noviembre de 2023 (C-653/22), donde el Tribunal de Justicia razonó sobre la proporcionalidad de una multa del 50% del descubierto por la declaración aduanera inexacta del origen de las mercancías, valorando la buena fe del operador y cómo tal conducta había determinado una reducción de la sanción aplicada.

Igual de relevante resulta la posición adoptada por el TJUE en relación con el principio no bis in ídem establecido en el art.50 de la Carta de Derechos Fundamentales cuando, tras analizar la normativa y medidas nacionales controvertidas a la luz de tal derecho fundamental, consideró que tal regulación no parece permitir que se tenga en cuenta la gravedad de la primera sanción al evaluar la segunda ni que una autoridad evalúe si la concurrencia de estas dos sanciones se limita, en cada caso concreto, a lo estrictamente necesario. Es decir, el TJUE considera prima facie que la normativa nacional podría no estar respetando el contenido esencial del principio non bis in ídem del art.50 de la Carta, aunque le corresponda al tribunal nacional remitente la verificación de la declaración a los efectos de dictaminar sobre la legalidad de las sanciones impuestas a Vinal AD.

La doctrina del TJUE derivada del asunto *Vinal AD* posee trascendencia a los efectos de la aplicación de la normativa española que ordena el sistema de infracciones y sanciones tributarias, allí donde la situación estuviera comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE, esto es, en «situaciones comunitarias».

Nótese, a este respecto, que la LGT (arts.178 y 180) cuando regula los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, ya incluye los principios de proporcionalidad y de no concurrencia (non bis in ídem), concretando la aplicación, con matices, de los principios constitucionales inspiradores del orden penal que son aplicables, con matices, al ámbito administrativo sancionador (véase, por ejemplo, la temprana doctrina derivada de la STC 77/83).

No obstante, la aplicación de los principios de proporcionalidad y non bis in ídem en un contexto sancionador-tributario referido a una «situación comunitaria» debe hacerse de forma consistente con lo establecido por el Derecho de la UE y la jurisprudencia del TJUE en la materia, de manera que la aplicación del Derecho y jurisprudencia comunitaria puede determinar la ilegalidad de un acto de imposición de sanciones realizado por una autoridad fiscal nacional con arreglo a la legislación doméstica, tal y como ilustra el asunto *Vinal AD*, sin perjuicio del principio de protección mínima del art.53 derivado de la referida CUEDF (vid.: Rodríguez-Bereijo León, «La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la UE al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel», *RTT*, nº 142, 2023, y Luque Cortella, «El alcance del principio ne bis in ídem según la normativa reguladora de los derechos humanos», en *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 2015).