Downloaded via the EU tax law app / web

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 2 de mayo de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Protección de los intereses financieros de la Unión — Artículo 4 TUE, apartado 3 — Artículo 325 TFUE, apartado 1 — Directiva 2006/112/CE — Convenio PIF — Sanciones — Principios de equivalencia y de efectividad — Falta de pago del IVA resultante de la declaración anual en los plazos legales — Normativa nacional que establece una pena privativa de libertad únicamente cuando el importe del IVA impagado rebasa determinado umbral de incriminación — Normativa nacional que establece un umbral de incriminación inferior para la falta de pago de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta»

En el asunto C?574/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunale di Varese (Tribunal de Varese, Italia), mediante resolución de 30 de octubre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de noviembre de 2015, en el procedimiento penal contra

Mauro Scialdone,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. A. Tizzano, Vicepresidente, los Sres. L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J.L. da Cruz Vilaça (Ponente), A. Rosas, C.G. Fernlund y C. Vajda, Presidentes de Sala, y la Sra. C. Toader, los Sres. M. Safjan y D. Šváby, la Sra. M. Berger y los Sres. E. Jaraši?nas, M. Vilaras y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. R. Schiano, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de marzo de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. Galluzzo y el Sr. E. De Bonis, avvocati dello Stato;

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y J. Möller, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M.K. Bulterman, B. Koopman y M.L. Noort, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. G. Eberhard, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. E. Traversa y P. Rossi y la Sra. C. Cattabriga, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de julio de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4 TUE, apartado 3, del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), y 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, firmado en Bruselas el 26 de julio de 1995 (DO 1995, C 316, p. 49; en lo sucesivo, «Convenio PIF»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un procedimiento penal incoado contra el Sr. Mauro Scialdone por no haber ingresado dentro de los plazos legales, en su condición de administrador único de Siderlaghi Srl, el impuesto sobre el valor añadido (IVA) resultante de la declaración anual de esta sociedad para el ejercicio fiscal de 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Convenio PIF

3 El artículo 1 del Convenio PIF, cuyo epígrafe es «Disposiciones generales», establece en su apartado 1:

«A efectos del presente Convenio será constitutivo de fraude que afecta a los intereses financieros de [la Unión]:

[...]

b) en materia de ingresos, cualquier acción u omisión intencionada relativa:

– a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de [la Unión] o de los presupuestos administrados por [la Unión] o por su cuenta;

– al incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información, que tenga el mismo efecto;

– al desvío de un derecho obtenido legalmente, que tenga el mismo efecto.»

4 El artículo 2 de este Convenio, que lleva por epígrafe «Sanciones», dispone en su apartado 1:

«Cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para que a los comportamientos que contempla el artículo 1, así como a la complicidad, instigación o tentativa [ligadas] a los comportamientos [contemplados] en el apartado 1 del artículo 1, les sean impuestas sanciones

penales efectivas, proporcionadas y disuasorias, entre las que figuren, al menos en caso de fraude grave, penas de privación de libertad que puedan dar lugar a la extradición, entendiéndose que debe considerarse como fraude grave cualquier fraude que afecte a un montante mínimo a fijar por cada Estado miembro. Este montante mínimo no puede ser fijado en más de 50 000 [euros].»

Directiva sobre el IVA

5 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA determina las operaciones sujetas al IVA.

6 El artículo 206 de esta Directiva dispone:

«Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

7 A tenor del artículo 250, apartado 1, de dicha Directiva:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

8 El artículo 273 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

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

[...]»

Derecho italiano

9 El artículo 13, apartado 1, del decreto legislativo n. 471 — Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell’articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 [Decreto Legislativo n.º 471, relativo a la reforma de las sanciones tributarias no penales en materia de impuestos directos, impuesto sobre el valor añadido y recaudación tributaria, de conformidad con el artículo 3, apartado 113, letra q), de la Ley n.º 662 de 23 de diciembre de 1996], de 18 de diciembre de 1997 (Suplemento ordinario a la GURI n.º 5, de 8 de enero de 1998; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 471/97»), está redactado en los siguientes términos:

«Quien no abone, total o parcialmente, en los plazos reglamentarios, los pagos a cuenta, periódicos, de cantidades pendientes o de saldo del impuesto resultantes de la declaración, previa deducción, en estos casos, de los importes de los pagos periódicos o a cuenta, aunque no hayan sido efectuados, estará sujeto a una sanción administrativa por un importe igual al 30 % de cada suma no abonada, también en el caso de que, tras la corrección de los errores materiales o de cálculo detectados durante la comprobación de la declaración anual, resulte que la cuantía

adeudada es mayor o que la deducción aplicable es inferior. [...]»

10 El artículo 10 *bis*, que lleva por epígrafe «Falta de pago de las retenciones adeudadas o certificadas», del decreto legislativo n. 74 — Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Decreto Legislativo n.º 74, por el que se adopta una nueva regulación de las infracciones en materia del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre el valor añadido, de conformidad con el artículo 9 de la Ley n.º 205 de 25 de junio de 1999), de 10 de marzo de 2000 (GURI n.º 76, de 31 de marzo de 2000, p. 4; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 74/2000»), en su versión en vigor en el momento en que se produjeron los hechos objeto del procedimiento principal y hasta el 21 de octubre de 2015 incluido, establecía lo siguiente:

«Se castigará con pena privativa de libertad de seis meses a dos años a quien no ingrese, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración anual en condición de tercero pagador, las retenciones resultantes del certificado expedido a los obligados tributarios a quienes se haya practicado la retención, si el importe supera los 50 000 euros por cada período impositivo.»

11 En la misma época, el artículo 10 *ter* de este Decreto Legislativo, con el epígrafe «Falta de pago del IVA», disponía:

«El artículo 10 *bis* también se aplicará, en los límites establecidos en el mismo, a quien no ingrese, dentro del plazo establecido para efectuar el pago a cuenta relativo al período impositivo sucesivo, el [IVA] adeudado conforme a la declaración anual.»

12 El artículo 13 de dicho Decreto Legislativo, que lleva por epígrafe «Circunstancia atenuante. Pago de la deuda tributaria», establecía en su apartado 1 lo siguiente:

«Las penas previstas para los delitos contemplados en el presente Decreto Legislativo se reducirán hasta un tercio [...] si, antes de la apertura del juicio oral en primera instancia, las deudas tributarias relativas a los hechos constitutivos de tales delitos han quedado extinguidas [...]».

13 El Decreto Legislativo n.º 74/2000 fue modificado por el decreto legislativo n. 158 — Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Decreto Legislativo n.º 158, relativo a la revisión del régimen sancionador en aplicación del artículo 8, apartado 1, de la Ley n.º 23 de 11 de marzo de 2014), de 24 de septiembre de 2015 (Suplemento ordinario a la GURI n.º 233, de 7 de octubre de 2015; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 158/2015»), con efecto a partir del 22 de octubre de 2015.

14 A partir de la fecha mencionada, el artículo 10 *bis* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, dispone lo siguiente:

«Se castigará con pena privativa de libertad de seis meses a dos años a quien no ingrese, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración anual de tercero pagador, las retenciones resultantes de dicha declaración o del certificado expedido a los obligados tributarios a quienes se haya practicado la retención, si el importe supera los 150 000 euros por cada período impositivo.»

15 El artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, establece lo siguiente:

«Se castigará con pena privativa de libertad de seis meses a dos años a quien no ingrese, dentro del plazo establecido para el pago a cuenta relativo al período impositivo sucesivo, el [IVA] adeudado conforme a la declaración anual, si el importe supera los 250 000 euros por cada

período impositivo.»

16 El artículo 13 del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, que lleva por epígrafe «Causa de supresión de la punibilidad. Pago de la deuda», tiene el siguiente tenor:

«1. No se castigarán los delitos tipificados en los artículos 10 *bis*, 10 *ter* [...] si, antes de que se declare la apertura del juicio oral en primera instancia, las deudas tributarias, incluidas las sanciones administrativas y los intereses devengados, han quedado extinguidas en virtud del pago íntegro de los importes adeudados, comprendidos aquellos supuestos en que se haya efectuado tras la celebración de procedimientos especiales de conciliación o de adhesión a la liquidación establecidos por la normativa tributaria o los de regularización voluntaria.

[...]

3. Cuando con anterioridad a la declaración de apertura del juicio oral en primera instancia se haya dado curso al pago fraccionado de la deuda tributaria, también a efectos de la aplicación del artículo 13 *bis*, se concederá un plazo de tres meses para el pago de la deuda restante. En este caso, se suspenderá la prescripción. El juez podrá prorrogar dicho plazo, una sola vez y por un máximo de tres meses, si lo estima necesario, sin perjuicio de la suspensión de la prescripción.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 La Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria, Italia) llevó a cabo una inspección fiscal en Siderlaghi, que puso de manifiesto que esta sociedad no había ingresado dentro de los plazos legales el IVA resultante de su declaración anual para el ejercicio fiscal de 2012, de un importe de 175 272 euros. La Agencia Tributaria notificó esta irregularidad a Siderlaghi y la instó a que regularizara su situación mediante el pago del impuesto adeudado, de los intereses de demora y, conforme a lo dispuesto en el artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/97, de una multa equivalente al 30 % de su deuda tributaria. La sociedad se comprometió a efectuar el pago del IVA adeudado de forma fraccionada en los treinta días siguientes a dicha notificación, por lo que se benefició de una reducción de dos tercios de la multa prevista.

18 Por otra parte, el 29 de mayo de 2015, la Procura della Repubblica (Ministerio Fiscal, Italia) solicitó al órgano jurisdiccional remitente, el Tribunale di Varese (Tribunal de Varese, Italia), la condena del Sr. Scialdone al pago de una multa de 22 500 euros. Esta solicitud se basaba en el hecho de que la falta de pago del IVA en cuestión era constitutiva de la infracción contemplada y sancionada por los artículos 10 *bis* y 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, habida cuenta, en particular, de que el importe del IVA impagado superaba el umbral de incriminación de 50 000 euros establecido en dichas disposiciones a efectos de la imposición de una sanción y de que la infracción era imputable al Sr. Scialdone, en su condición de administrador único de Siderlaghi.

19 El 22 de octubre de 2015, entró en vigor el Decreto Legislativo n.º 158/2015. El órgano jurisdiccional remitente indica que las modificaciones introducidas por este texto en el Decreto Legislativo n.º 74/2000 se aplican retroactivamente a los hechos imputados al Sr. Scialdone, por tratarse de disposiciones más favorables. En consecuencia, los hechos controvertidos dejan de ser constitutivos de una infracción penal, dado que el artículo 10 *ter* de este último Decreto Legislativo, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, establece un umbral de incriminación de 250 000 euros en caso de falta de pago del IVA y que el montante de la deuda tributaria de Siderlaghi es inferior a este nuevo umbral. Por otra parte, el Sr. Scialdone podría beneficiarse de la causa de supresión de la punibilidad que actualmente establece el artículo 13 del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, puesto que Siderlaghi y la Agencia Tributaria acordaron el pago fraccionado del IVA

que se adeudaba, de la multa impuesta y de los intereses de demora.

20 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de la compatibilidad de las modificaciones introducidas en la normativa italiana mediante el Decreto Legislativo n.º 158/2015 con el Derecho de la Unión, ya que, si no se estimaran conformes con este, dicho órgano jurisdiccional se consideraría obligado a dejarlas inaplicadas y a aplicar en su lugar la versión inicial del Decreto Legislativo n.º 74/2000, lo que tendría como consecuencia que el Sr. Scialdone pudiera ser objeto de una sanción penal.

21 A este respecto, por una parte, el órgano jurisdiccional remitente señala que, conforme a la versión inicial de los artículos 10 *bis* y 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, el mismo umbral de penalización de 50 000 euros se aplicaba indistintamente a la falta de pago de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta y a la falta de pago del IVA. Por el contrario, con posterioridad a la modificación del Decreto Legislativo n.º 74/2000 introducida por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, ese umbral asciende a 150 000 euros en el supuesto de falta de pago de dichas retenciones, conforme a lo dispuesto en el nuevo artículo 10 *bis*, y a 250 000 euros en el de falta de pago del IVA declarado, de conformidad con el nuevo artículo 10 *ter*. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente duda de que tal diferencia sea compatible con las exigencias impuestas por el artículo 4 TUE, apartado 3, y el artículo 325 TFUE, así como por la Directiva sobre el IVA, por cuanto, a su juicio, implica una mayor protección de los intereses financieros nacionales que de los de la Unión Europea.

22 Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional infiere de estas disposiciones y del Convenio PIF que los Estados miembros podrían verse obligados a sancionar los supuestos de falta de pago del IVA, como el que es objeto del litigio principal, con penas privativas de libertad cuando el importe impagado sea superior a 50 000 euros. En tal caso, el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, no sería conforme con el Derecho de la Unión, por cuanto la sanción prevista en este artículo únicamente es aplicable a aquellos supuestos en los que el importe impagado sea superior o igual a 250 000 euros. Por razones similares, dicho órgano jurisdiccional duda de que una causa de supresión de la punibilidad como la que establece el artículo 13 del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, sea compatible con el Derecho de la Unión.

23 En estas circunstancias, el Tribunale di Varese (Tribunal de Varese) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el Derecho de la Unión Europea, en particular el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE y la Directiva [sobre el IVA], que obligan a los Estados miembros a equiparar las políticas sancionadoras, en el sentido de que se opone a la adopción de una norma nacional que tipifique como delito el impago del IVA únicamente cuando se haya rebasado un umbral pecuniario más elevado que el establecido en relación con la falta de pago del impuesto directo sobre la renta?

2) ¿Debe interpretarse el Derecho de la Unión Europea, en particular el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE y la Directiva [sobre el IVA], que obligan a los Estados miembros a establecer sanciones efectivas, disuasorias y proporcionadas en protección de los intereses financieros de la Unión, en el sentido de que se opone a la adopción de una norma nacional que excluye la punibilidad del imputado (ya sea este administrador, representante legal, apoderado en materia tributaria o bien partícipe en el ilícito) cuando la persona jurídica a la que está vinculado haya abonado extemporáneamente el impuesto y las sanciones administrativas adeudadas en concepto de IVA, pese a que la liquidación tributaria ya se haya efectuado y se haya procedido al ejercicio de la acción penal, al procesamiento, a la apertura de la fase contradictoria en el marco del procedimiento y en tanto no se haya declarado la apertura

del juicio oral, en un sistema que no impone al citado administrador, representante legal o delegado y partícipe en el ilícito ninguna otra sanción, ni siquiera por la vía administrativa?

3) ¿Debe interpretarse el concepto de fraude establecido en el artículo 1 del Convenio PIF en el sentido de que comprende el impago, pago parcial o pago extemporáneo del [IVA] y, por consiguiente, obliga el artículo 2 de dicho Convenio al Estado miembro a sancionar con penas privativas de libertad el impago o el pago parcial o extemporáneo del IVA por importe superior a 50 000 euros?

En caso de respuesta negativa, ¿debe interpretarse la disposición del artículo 325 TFUE, que obliga a los Estados miembros a imponer sanciones, incluso de carácter penal, disuasorias, proporcionadas y eficaces, en el sentido de que se opone a una normativa nacional que exime de responsabilidad penal y administrativa a los administradores y representantes legales de personas jurídicas, a sus apoderados a dichos efectos y a los partícipes en el ilícito, por el impago o el pago parcial o extemporáneo del IVA por un importe que representa el triple o el quíntuple del umbral mínimo establecido en caso de fraude, igual a 50 000 euros?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera

Observaciones preliminares

24 Mediante las cuestiones prejudiciales primera y tercera, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión —en particular, el artículo 4 TUE, apartado 3, el artículo 325 TFUE, la Directiva sobre el IVA y el Convenio PIF— se opone a una normativa nacional que, por una parte, establece que la falta de pago, dentro de los plazos legales, del IVA resultante de la declaración anual para un ejercicio determinado constituye una infracción penal sancionable con una pena privativa de libertad únicamente cuando el importe del IVA impagado rebase un umbral de incriminación de 250 000 euros y, por otra parte, establece un umbral de incriminación de 150 000 euros para la infracción de falta de pago de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta.

25 A este respecto, cabe recordar que la Directiva sobre el IVA no armoniza las sanciones aplicables en materia de IVA. Se trata de un ámbito que, en principio, es competencia de los Estados miembros.

26 Dicho esto, ha de señalarse, en primer lugar, que de los artículos 2 y 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, se deriva que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus territorios respectivos y para luchar contra el fraude (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, apartado 18 y jurisprudencia citada).

27 Seguidamente, el artículo 325 TFUE, apartado 1, impone a los Estados miembros el deber de luchar contra el fraude y de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas efectivas y disuasorias. Pues bien, los intereses financieros de la Unión incluyen, entre otros, los ingresos procedentes del IVA (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, apartado 19 y jurisprudencia citada).

28 Por último, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros, aunque conservan la facultad de elegir las sanciones, deben velar por que las infracciones del Derecho de la Unión, incluidas las de las normas armonizadas resultantes de la Directiva sobre el

IVA, sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares y que, en todo caso, confieran a la sanción un carácter efectivo, proporcionado y disuasorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia, 68/88, EU:C:1989:339, apartado 24; de 8 de julio de 1999, Nunes y de Matos, C?186/98, EU:C:1999:376, apartado 10, y de 3 de mayo de 2005, Berlusconi y otros, C?387/02, C?391/02 y C?403/02, EU:C:2005:270, apartado 65).

29 De lo anterior resulta que, si bien las sanciones que los Estados miembros establecen para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA pertenecen al ámbito de su autonomía procesal e institucional, dicha autonomía está limitada, además de por el principio de proporcionalidad, cuya aplicación no se cuestiona en el presente asunto, por una parte, por el principio de equivalencia, que implica que las sanciones sean análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares y que vulneren intereses financieros nacionales, y, por otra parte, por el principio de efectividad, que impone la exigencia de que dichas sanciones sean de carácter efectivo y disuasorio.

30 Por tanto, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera en consideración a estos dos últimos principios, examinando, en primer lugar, el principio de efectividad y, posteriormente, el principio de equivalencia.

Sobre el principio de efectividad

31 Como resulta de la resolución de remisión, la legislación italiana establece dos tipos de sanciones para luchar contra la falta de pago, dentro de los plazos legales, del IVA resultante de la declaración anual para un ejercicio determinado. Por una parte, el sujeto pasivo que incumpla tal obligación se expone, conforme al artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/97, a multas cuyo importe asciende, en principio, al 30 % del impuesto adeudado y a intereses de demora. Por otra parte, el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto legislativo n.º 158/2015, establece que, cuando el importe del IVA impagado rebase el umbral de incriminación de 250 000 euros, podrá ser impuesta a las personas físicas una pena de seis meses a dos años de privación de libertad.

32 En cambio, según el órgano jurisdiccional remitente, el Derecho de la Unión podría exigir la imposición de penas privativas de libertad a quienes incumplan la obligación de pago del IVA cuando el importe impagado sea superior o igual a 50 000 euros.

33 A este respecto, de los apartados 25 a 29 de la presente sentencia resulta que, aun cuando en la fecha en que se produjeron los hechos objeto del litigio principal no existiera una armonización de las sanciones aplicables en materia de IVA, el principio de efectividad exige que los Estados miembros establezcan sanciones efectivas y disuasorias para luchar contra la infracción de las normas armonizadas en la materia y proteger los intereses financieros de la Unión, sin imponer, en principio, que tales sanciones sean de una naturaleza particular.

34 El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, para garantizar la percepción íntegra de los ingresos procedentes del IVA 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 (sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, apartado 34; de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, apartado 33, y de 20 de marzo de 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, apartado 20).

35 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que las sanciones penales pueden resultar indispensables para combatir de manera efectiva y disuasoria algunos casos graves de fraude de

IVA. Por tanto, en esta materia, los Estados miembros tienen la obligación de adoptar sanciones penales efectivas y disuasorias (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, apartados 34 y 35).

36 La libertad de elección de los Estados miembros también está limitada por el Convenio PIF. En efecto, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, de este Convenio, son los propios Estados miembros los que deben tomar las medidas necesarias para garantizar que a los fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión, tal como se definen en el artículo 1, apartado 1, del mismo Convenio, incluidos los fraudes en materia de IVA (sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros, C?105/14, EU:C:2015:555, apartado 41), les sean impuestas sanciones penales entre las que figuren, al menos en los supuestos de fraude grave, que son aquellos cuyo montante mínimo no puede ser fijado por los Estados miembros en más de 50 000 euros, penas de privación de libertad que puedan dar lugar a la extradición.

37 No obstante, procede señalar que un supuesto de falta de pago del IVA como el que es objeto del litigio principal se caracteriza por el hecho de que el sujeto pasivo, tras haber presentado, de conformidad con el artículo 250, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, una declaración de IVA completa y correcta para el ejercicio fiscal en cuestión, no ingresó el IVA resultante de esa declaración en la Hacienda Pública en los plazos legales, contraviniendo de tal modo el artículo 206 de dicha Directiva.

38 Ahora bien, como alega la totalidad de la partes que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia, en la medida en que el sujeto pasivo cumplió debidamente sus obligaciones declarativas en materia de IVA, el hecho de que no ingresara el impuesto correspondiente no constituye un «fraude» en el sentido del artículo 325 TFUE, con independencia de la naturaleza intencional o no de tal omisión.

39 Del mismo modo, la falta de pago del IVA declarado tampoco constituye un «fraude» en el sentido del Convenio PIF. En efecto, con arreglo al artículo 1, apartado 1, letra b), de este Convenio, a efectos del mismo, un «fraude» que afecte a los ingresos de la Unión implica el «incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información» o la «utilización o [...] la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos». Pues bien, como resulta del apartado 37 de la presente sentencia, tales incumplimientos de las obligaciones declarativas no son objeto de controversia en el presente asunto. Por otra parte, si bien esta disposición también contempla el «desvío de un derecho obtenido legalmente», cabe observar que, como alega el Gobierno alemán, el hecho de no pagar dentro de los plazos legales el IVA declarado no concede al sujeto pasivo tal ventaja, puesto que sigue adeudando el impuesto y, al no pagarlo, se sitúa en una posición de ilegalidad.

40 De lo anterior resulta que ni la interpretación que hace el Tribunal de Justicia del artículo 325 TFUE, apartado 1, sobre los supuestos de fraude del IVA ni el Convenio PIF son aplicables a la falta de pago del IVA declarado. Por tanto, el importe de 50 000 euros que establece el artículo 2, apartado 1, de este Convenio carece de pertinencia en tal caso.

41 Asimismo, procede señalar que la falta de pago del IVA declarado no presenta la misma gravedad que el fraude de este impuesto.

42 En efecto, desde el momento en que el sujeto pasivo cumple correctamente sus obligaciones declarativas, la Agencia Tributaria dispone de la información necesaria para proceder a la comprobación del importe del IVA exigible y de su eventual impago.

43 Por consiguiente, si bien puede ser indispensable la aplicación de sanciones penales para combatir de manera efectiva y disuasoria determinados casos de fraude grave en materia de IVA,

como se ha recordado en el apartado 35 de la presente sentencia, tales sanciones, del mismo importe, no son indispensables para luchar contra la falta de pago del IVA declarado.

44 Dicho esto, no se puede obviar que la falta de pago del IVA declarado, en particular cuando resulte del comportamiento del sujeto pasivo consistente en utilizar, para atender a sus propias necesidades, el importe correspondiente al impuesto exigible en perjuicio de la Hacienda Pública, constituye una «actividad ilegal» que puede afectar a los intereses financieros de la Unión, en el sentido del artículo 325 TFUE, apartado 1, a la que, en consecuencia, se deben aplicar sanciones efectivas y disuasorias.

45 Esta interpretación no queda desvirtuada por la alegación de los Gobiernos alemán y neerlandés de que el inciso «toda actividad ilegal», que figura en el artículo 325 TFUE, apartado 1, se refiere únicamente a actuaciones de la misma naturaleza y de la misma gravedad que el fraude. Como señaló el Abogado General en los puntos 68 y 69 de sus conclusiones, los términos «actividad ilegal» designan usualmente los comportamientos contrarios a la ley, y el uso del adjetivo «toda» indica que se hace referencia, indistintamente, al conjunto de tales comportamientos. Por lo demás, habida cuenta de la importancia que debe reconocerse a la protección de los intereses financieros de la Unión, que constituye uno de sus objetivos (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 1999, Comisión/Consejo, C?209/97, EU:C:1999:559, apartado 29), el concepto de «actividad ilegal» no puede interpretarse de manera restrictiva.

46 Por lo demás, cabe observar que, según una reiterada jurisprudencia que se ha mencionado en el apartado 28 de la presente sentencia, toda infracción del Derecho de la Unión, incluidas las normas armonizadas en materia de IVA, debe ser objeto de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias.

47 En el presente asunto, como ha sostenido la totalidad de las partes que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia, teniendo en cuenta el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en la materia, las sanciones establecidas en el artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/97 pueden considerarse suficientemente efectivas y disuasorias.

48 En efecto, se ha de recordar que estas sanciones adoptan la forma de multas de una cuantía que asciende, en principio, al 30 % del impuesto adeudado y que el sujeto pasivo puede obtener una reducción del importe de la multa en función del plazo en el que regularice su situación. Además, la Agencia Tributaria impone intereses de demora.

49 Pues bien, debido a su elevada severidad (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, apartado 33), tales multas pueden llevar a los sujetos pasivos a desistir de su intención de retrasar el pago del IVA o de no efectuarlo y, por tanto, presentan un carácter disuasorio. Asimismo, dichas multas, asociadas al mecanismo de reducción y a intereses de demora, inducen a los sujetos pasivos infractores a regularizar lo antes posible su situación abonando el importe adeudado, de modo que, en principio, pueden considerarse eficaces (véase, por analogía, la sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C?259/12, EU:C:2013:414, apartado 40).

50 En último lugar, el hecho de que, en una situación como la que es objeto del procedimiento principal, en la que el sujeto pasivo es una persona jurídica, tales sanciones se apliquen a esta y no a sus directivos no desvirtúa la interpretación que figura en el apartado 47 de la presente sentencia.

51 En efecto, la determinación de los destinatarios de tales sanciones también forma parte del

ámbito de la autonomía procesal e institucional de los Estados miembros. Estos son libres para establecer que dichas sanciones se apliquen al propio sujeto pasivo o, en el caso de que se trate de una persona jurídica, a sus directivos o, incluso, a ambas categorías de personas, siempre que no se comprometa la efectividad de la lucha contra la infracción del Derecho de la Unión de que se trate. Pues bien, respecto a la falta de pago del IVA declarado, no parece que sanciones como las descritas en el apartado 48 de la presente sentencia pierdan su efectividad o su carácter disuasorio cuando se imponen únicamente a la persona jurídica sujeto pasivo del impuesto, dada la repercusión que pueden tener sobre su patrimonio y, en consecuencia, sobre su actividad económica.

52 Habida cuenta de todo lo expuesto, procede considerar que el principio de efectividad no se opone a una normativa nacional como la que es objeto del litigio principal, que establece que la falta de pago, dentro de los plazos legales, del IVA resultante de la declaración anual para un ejercicio determinado constituye una infracción penal sancionable con una pena privativa de libertad únicamente cuando el importe del IVA impagado rebase el umbral de incriminación de 250 000 euros.

Sobre el principio de equivalencia

53 Como resulta de los apartados 25 a 29 de la presente sentencia, la libertad de elección de que disponen los Estados miembros, en virtud de su autonomía institucional y procesal, para sancionar las infracciones del Derecho de la Unión está limitada por la obligación de velar por que dichas sanciones respondan a requisitos, de fondo y de procedimiento, análogos a los aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares.

54 En el presente asunto, la normativa italiana establece que la falta de pago de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta constituye, al igual que la falta de pago del IVA declarado, una infracción penal sancionada con una pena de privación de libertad de seis meses a dos años cuando el importe impagado rebase determinado umbral de incriminación. Ahora bien, a partir de la entrada en vigor del artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, dicho umbral asciende a 250 000 euros para el supuesto de falta de pago del IVA, mientras que, conforme al artículo 10 *bis* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, solo es de 150 000 euros en caso de falta de pago de las retenciones mencionadas.

55 A fin de apreciar si la diferencia existente entre los umbrales fijados, respectivamente, en el artículo 10 *bis* y en el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, respeta el principio de equivalencia, procede determinar, conforme a las consideraciones recordadas en el apartado 53 de la presente sentencia, si la falta de pago de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta puede considerarse una infracción del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares a la falta de pago del IVA declarado.

56 En este contexto, debe señalarse que no hay duda de que la falta de pago del IVA y la falta de pago de las retenciones a cuenta del impuesto de la renta se caracterizan, indistintamente, por el incumplimiento de la obligación de pago, dentro de los plazos legales, del impuesto declarado. De la resolución de remisión también se desprende que en ambos casos, al tipificar dichas conductas como infracciones, el legislador italiano perseguía una misma finalidad, que es garantizar que la Hacienda Pública perciba el impuesto en tiempo oportuno, preservando, de este modo, la integridad de los ingresos fiscales.

57 No obstante, como alega el Gobierno italiano en el presente asunto, las infracciones establecidas y sancionadas, respectivamente, por el artículo 10 *bis* y por el artículo 10 *ter* del

Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, se distinguen tanto por sus elementos constitutivos como por la dificultad para apreciarlos.

58 En efecto, mientras que la segunda infracción está relacionada con los comportamientos de los sujetos pasivos del IVA, la primera lo está, no con la actuación de los obligados al pago del impuesto sobre la renta, sino con la de los terceros pagadores que deben efectuar ingresos a cuenta relativos a este. Asimismo, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia resulta que, en Derecho tributario italiano, ese tercer pagador, cuando realiza retenciones a cuenta sobre las rentas de los obligados tributarios, remite a estos un documento, que se denomina «certificado», que les permite justificar ante la Agencia Tributaria que se han realizado dichas retenciones y que, en consecuencia, han cumplido su obligación de pago del impuesto, aun cuando con posterioridad el tercer pagador no las ingrese en la Hacienda Pública. En tales circunstancias, debido a la existencia del certificado referido, la falta de pago a la Hacienda Pública por parte del tercer pagador de las retenciones a cuenta practicadas puede resultar más difícil de detectar que la falta de pago del IVA declarado.

59 Teniendo en cuenta tales elementos, no puede considerarse que las dos infracciones sean de naturaleza e importancia similares, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 28 de la presente sentencia. Pues bien, cuando dos categorías de infracciones se distinguen por diferentes circunstancias que conciernen tanto a los elementos constitutivos de la infracción como a la mayor o menor facilidad para descubrirla, tales diferencias implican, en particular, que el Estado miembro de que se trate no está obligado a establecer un régimen idéntico para ambas categorías (sentencia de 25 de febrero de 1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, apartado 22).

60 Por consiguiente, el principio de equivalencia no se opone a una diferencia como la existente entre los umbrales fijados, respectivamente, en el artículo 10 *bis* y en el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015.

61 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera que la Directiva del IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, y el artículo 325 TFUE, apartado 1, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece que la falta de pago, dentro de los plazos legales, del IVA resultante de la declaración anual para un ejercicio determinado constituye una infracción penal sancionada con una pena privativa de libertad únicamente cuando el importe del IVA impagado rebase un umbral de incriminación de 250 000 euros, mientras que en el caso de la infracción de falta de pago de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta dicho umbral se fija en 150 000 euros.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

62 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera y tercera, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial planteada.

Costas

63 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, y el artículo 325 TFUE, apartado 1, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece que la falta de pago, dentro de los plazos legales, del impuesto sobre el valor añadido (IVA) resultante de la declaración anual para un ejercicio determinado constituye una infracción penal sancionada con una pena privativa de libertad únicamente cuando el importe del IVA impagado rebase un umbral de incriminación de 250 000 euros, mientras que en el caso de la infracción de falta de pago de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta dicho umbral se fija en 150 000 euros.

Firmas

* Lengua de procedimiento: italiano.