

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

2 de maio de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Proteção dos interesses financeiros da União – Artigo 4.º, n.º 3, TUE – Artigo 325.º, n.º 1, TFUE – Diretiva 2006/112/CE – Convenção PIF – Sanções – Princípios da equivalência e da efetividade – Falta de pagamento, nos prazos legalmente estipulados, do IVA resultante da declaração anual – Legislação nacional que só prevê uma pena privativa de liberdade quando o montante de IVA que não foi pago ultrapassar um determinado limiar de criminalização – Legislação nacional que prevê um limiar de criminalização inferior para o não pagamento das retenções na fonte relativas ao imposto sobre o rendimento»

No processo C-574/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunale di Varese (Tribunal de Varese, Itália), por Decisão de 30 de outubro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de novembro de 2015, no processo penal contra

Mauro Scialdone

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

composto por: K. Lenaerts, presidente, A. Tizzano, vice-presidente, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (relator), A. Rosas, C. G. Fernlund e C. Vajda, presidentes de secção, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras e E. Regan, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: R. Schiano, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 21 de março de 2017,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Galluzzo e por E. De Bonis, avvocati dello Stato,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e J. Möller, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo neerlandês, por M. K. Bulterman, B. Koopman e L. Noort, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo austríaco, por G. Eberhard, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por E. Traversa, P. Rossi e C. Cattabriga, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 13 de julho de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.º 3, TUE, do artigo 325.º, n.os 1 e 2, TFUE, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), e da Convenção estabelecida com base no artigo K.3 do Tratado da União Europeia, relativa à proteção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias, assinada em Bruxelas, em 26 de julho de 1995 (JO 1995, C 316, p. 49, a seguir «Convenção PIF»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um processo penal instaurado contra Mauro Scialdone pelo facto de este último, na sua qualidade de administrador único da Siderlaghi Srl, não ter pago no prazo legalmente estipulado o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) resultante da declaração anual desta sociedade para o exercício fiscal de 2012.

Quadro jurídico

Direito da União

Convenção PIF

3 O artigo 1.º, n.º 1 da Convenção PIF, sob a epígrafe «Disposições gerais», dispõe:
«Para efeitos da presente convenção, constitui fraude lesiva dos interesses financeiros [da União]:
[...]

b) Em matéria de receitas, qualquer ato ou omissão intencionais relativos:

- à utilização ou apresentação de declarações ou de documentos falsos, inexatos ou incompletos, que tenha por efeito a diminuição ilegal de recursos do Orçamento Geral [da União] ou dos orçamentos geridos [pela União] ou por sua conta,
- à não comunicação de uma informação em violação de uma obrigação específica, que produza o mesmo efeito,
- ao desvio de um benefício legalmente obtido, que produza o mesmo efeito.»

4 O artigo 2.º, n.º 1 desta convenção, sob a epígrafe «Sanções», prevê:

«Cada Estado?Membro deve tomar as medidas necessárias para que os comportamentos referidos no artigo 1.º, bem como a cumplicidade, a instigação ou a tentativa relativas aos comportamentos referidos no n.º 1 do artigo 1.º, sejam passíveis de sanções penais efetivas, proporcionadas e dissuasoras, incluindo, pelo menos nos casos de fraude grave, penas privativas de liberdade que possam determinar a extradição, entendendo?se que se deve considerar fraude grave qualquer fraude relativa a um montante mínimo, a fixar em cada Estado?Membro. Esse montante mínimo não pode ser fixado em mais de 50 000 [euros].»

Diretiva IVA

5 O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA determina as operações sujeitas ao IVA.

6 O artigo 206.º desta diretiva dispõe o seguinte:

«Os sujeitos passivos que sejam devedores do imposto devem pagar o montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º Contudo, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.»

7 Nos termos do artigo 250.º, n.º 1, da referida diretiva:

«Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

8 O artigo 273.º da mesma diretiva prevê:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

[...]»

Direito italiano

9 O artigo 13.º, n.º 1, do 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.º 662 [Decreto Legislativo n.º 471, que aprova a reforma das sanções tributárias não penais relativas a impostos diretos, ao imposto sobre o valor acrescentado e à receita tributária, nos termos do artigo 3.º, n.º 133, alínea q), da Lei n.º 662, de 23 de dezembro de 1996], de 18 de dezembro de 1997 (suplemento ordinário ao GURI n.º 5, de 8 de janeiro de 1998; a seguir «Decreto Legislativo n.º 471/97»), tem a seguinte redação:

«Quem não efetuar, no todo ou em parte, no prazo legal, os pagamentos por conta, periódicos, de liquidação do saldo final ou do remanescente do imposto resultante da declaração, depois da dedução, nesse caso, dos montantes dos pagamentos periódicos e por conta, mesmo que não tenham sido efetuados, está sujeito a coima no valor de 30% de cada montante não pago, mesmo quando, após a correção de erros materiais ou de cálculo detetados no controlo da declaração anual, resultar que o imposto é superior ou que o valor a deduzir é inferior. [...]»

10 O artigo 10.º *bis*, n.º 1 do 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.º 205 (Decreto Legislativo n.º 74, que estabelece o novo regime das infrações em matéria de impostos sobre o rendimento e de imposto sobre o valor acrescentado, em conformidade com o artigo 9.º da Lei n.º 205, de 25 de junho de 1999), de 10 de março de 2000 (GURI n.º 76, de 31 de março de 2000, p. 4, a seguir «Decreto Legislativo n.º 74/2000»), na versão em vigor à data dos factos no processo principal e até 21 de outubro de 2015, sob a epígrafe «Não pagamento das retenções devidas ou certificadas», dispunha:

«É punido com pena de seis meses a dois anos de prisão quem não pagar, no prazo previsto para a apresentação da declaração anual, em substituição do sujeito passivo, as retenções que resultem da certificação emitida aos substituídos, num montante superior a 50 000 euros por cada exercício fiscal.»

11 O artigo 10.º *ter*, n.º 1, deste decreto legislativo, na versão em vigor à data, previa, sob a epígrafe «Não pagamento do IVA»:

«O disposto no artigo 10.º *bis* aplica-se, nos limites previstos, também a quem não pague o [IVA], devido com base na declaração anual, no prazo previsto para o pagamento por conta relativo ao exercício ulterior.»

12 O artigo 13.º, n.º 1, do referido decreto legislativo, sob a epígrafe «Circunstância atenuante. Pagamento da dívida fiscal», previa:

«As penas previstas para as infrações a que se refere o presente decreto são reduzidas até um terço [...] se, antes da abertura da audiência de julgamento em primeira instância, as dívidas fiscais relativas aos factos constitutivos dessas infrações tiverem sido liquidadas [...]»

13 O Decreto Legislativo n.º 74/2000 foi alterado pelo 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, que procede à revisão do regime sancionatório que aplica o artigo 8.º, n.º 1, da Lei n.º 23 de 11 de março de 2014), de 24 de setembro de 2015 (suplemento ordinário ao GURI n.º 233, de 7 de outubro de 2015; a seguir «Decreto Legislativo n.º 158/2015»), entrado em vigor em 22 outubro de 2015.

14 Desde essa data, o artigo 10.º *bis*, do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, dispõe:

«É punido com pena de seis meses a dois anos de prisão quem não pagar, no prazo previsto para a apresentação da declaração anual, em substituição do sujeito passivo, as retenções que resultem dessa declaração ou da certificação emitida aos substituídos, num montante superior a 150 000 euros por cada exercício fiscal.»

15 O artigo 10.º *ter*, do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, prevê:

«É punido com pena de seis meses a dois anos de prisão quem não pagar, no prazo previsto para o pagamento por conta relativo ao exercício ulterior, o [IVA] devido com base na declaração anual, num montante superior a 250 000 euros por cada exercício fiscal.»

16 O artigo 13.º do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, sob a epígrafe «Causas de extinção. Pagamento da dívida», tem a seguinte redação:

«1. Os crimes previstos nos artigos 10.^{bis}, 10.º *ter* [...] não são puníveis se, até à abertura da audiência de julgamento em primeira instância, as dívidas fiscais, incluindo as sanções administrativas e juros, se extinguirem pelo pagamento integral dos montantes devidos, incluindo na sequência de processos especiais de conciliação e de acordo com a avaliação prevista pelas normas fiscais, ou em caso de regularização voluntária.

[...]

3. Se, antes da abertura da audiência de julgamento em primeira instância, a dívida fiscal estiver a ser liquidada através de pagamentos escalonados, nomeadamente a título do artigo 13.º *bis*, será concedido um prazo de três meses para o pagamento da dívida remanescente. Neste caso, a prescrição é suspensa. O juiz pode prorrogar o referido prazo uma única vez por um período máximo de três meses, se o considerar necessário, sem prejuízo da suspensão da prescrição.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

17 A Agenzia delle Entrate (Administração Fiscal, Itália) procedeu a uma inspeção à Siderlaghi. Esta inspeção revelou que aquela sociedade não tinha pago o IVA resultante da sua declaração anual relativa ao exercício fiscal de 2012, que ascendia a 175 272 euros, nos prazos estipulados por lei. A Administração Fiscal notificou esta irregularidade à Siderlaghi e solicitou que esta regularizasse a sua situação mediante o pagamento do imposto devido, de juros de mora e, ao abrigo do artigo 13.º, n.º 1, do Decreto Legislativo n.º 471/97, de uma coima equivalente a 30% da sua dívida fiscal. Uma vez que esta sociedade se comprometeu a pagar o IVA em dívida de forma escalonada no prazo de 30 dias após a notificação, beneficiou de uma redução de dois terços da coima prevista.

18 Por outro lado, em 29 de maio de 2015, a Procura della Repubblica (Ministério Público, Itália) intentou uma ação perante o órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunale di Varese (Tribunal de Varese, Itália), com vista a obter a condenação de M. Scialdone no pagamento de uma multa de 22 500 euros. Este pedido baseava-se na falta de pagamento do IVA em causa, que constituía uma infração prevista e punida pelos artigos 10.º *bis* e 10.º *ter* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, uma vez que, nomeadamente, o montante do IVA não pago excedia o limiar de criminalização de 50 000 euros, a partir do qual aquela omissão era sancionada nos termos das referidas disposições, e no facto de essa infração ser imputável a M. Scialdone, na qualidade de administrador único da Siderlaghi.

19 Em 22 de outubro de 2015, entrou em vigor o Decreto Legislativo n.º 158/2015. O órgão jurisdicional de reenvio assinala que, por se tratar de normas mais favoráveis, as alterações introduzidas por esse diploma ao Decreto Legislativo n.º 74/2000 são retroativamente aplicáveis aos factos imputados a M. Scialdone. Consequentemente, os factos em questão já não constituem uma infração penal, uma vez que o artigo 10.º *ter* deste decreto legislativo, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, passou a prever um limiar de criminalização de 250 000 euros para a omissão de pagamento do IVA, e que a dívida fiscal da Siderlaghi era de um montante inferior a esse novo limiar. Por outro lado, M. Scialdone poderia beneficiar da causa de exclusão da ilicitude que passou a constar do artigo 13.º do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, uma vez que a Siderlaghi e a Administração Fiscal chegaram a um acordo a respeito de um

pagamento escalonado do IVA em dívida, da coima aplicada e dos juros de mora.

20 O órgão jurisdicional de reenvio tem no entanto dúvidas a respeito da compatibilidade das alterações à legislação italiana introduzidas pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015 com o direito da União, sendo que, se tais alterações não forem conformes com este direito, aquele tribunal considera estar obrigado a não as aplicar e a retomar a aplicação da versão inicial do Decreto Legislativo n.º 74/2000, continuando assim M. Scialdone a estar sujeito à aplicação de uma sanção penal.

21 A este respeito, por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, ao abrigo da versão inicial dos artigos 10.º *bis* e 10.º *ter* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, o mesmo limiar de criminalização de 50 000 euros era aplicável quer à omissão de pagamento das retenções na fonte relativas ao imposto sobre o rendimento quer à falta de pagamento do IVA. Em contrapartida, a partir da alteração do Decreto Legislativo n.º 74/2000 pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, esse limiar passou a ser de 150 000 euros para a falta de pagamento das referidas retenções, em conformidade com o novo artigo 10.º *bis*, e de 250 000 euros em caso de falta de pagamento do IVA declarado, em conformidade com o novo artigo 10.º *ter*. Ora, este tribunal tem dúvidas a respeito da compatibilidade dessa diferença com as exigências decorrentes do artigo 4.º, n.º 3, TUE e do artigo 325.º TFUE, bem como da Diretiva IVA, dado que, no seu entender, tal diferença implica uma melhor proteção dos interesses financeiros nacionais face aos interesses da União Europeia.

22 Por outro lado, o referido órgão jurisdicional deduz destas disposições e da Convenção PIF que os Estados-Membros podem estar obrigados a sancionar a falta de pagamento do IVA, como a que está em causa no processo principal, com penas privativas de liberdade quando o montante em dívida ultrapassar os 50 000 euros. Se tal for o caso, o artigo 10.º *ter* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, é contrário ao direito da União, na medida em que a sanção prevista por este artigo só é aplicável às faltas de pagamento de montantes superiores ou iguais a 250 000 euros. Por razões semelhantes, o mesmo órgão jurisdicional tem dúvidas a respeito da questão de saber se uma causa de exclusão da ilicitude, como a prevista no artigo 13.º do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, é compatível com o direito da União.

23 Nestas condições o Tribunale di Varese (Tribunal de Varese) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode o direito da União, em especial, as disposições conjugadas dos artigos 4.º, n.º 3, TUE e 325.º TFUE e da Diretiva [IVA], que impõem aos Estados-Membros uma obrigação de equiparação no que respeita à política de sanções, ser interpretado no sentido de que obsta à promulgação de uma legislação nacional que prevê que a falta de pagamento do IVA tem relevância penal unicamente quando seja atingido um limiar pecuniário mais elevado do que o estabelecido para a falta de pagamento do imposto direto sobre o rendimento?

2) Pode o direito da União, em especial, as disposições conjugadas dos artigos 4.º, n.º 3, TUE e 325.º TFUE e da Diretiva [IVA], que impõem aos Estados-Membros a obrigação de preverem sanções efetivas, dissuasoras e proporcionadas com vista à tutela dos interesses financeiros da União, ser interpretado no sentido de que obsta à promulgação de uma legislação nacional que exclui a responsabilidade penal do arguido (seja ele administrador, representante legal, responsável com funções delegadas nas áreas de relevância tributária ou participante no ilícito), quando a pessoa coletiva em causa tenha efetuado o pagamento tardio do imposto ou das sanções administrativas devidos a título de IVA, não obstante já ter sido efetuada a liquidação do imposto e se ter intentado a ação penal, bem como procedido à distribuição judicial e à abertura do procedimento contraditório, embora ainda não se tenha dado início à fase oral do processo,

num regime que não prevê a aplicação ao referido administrador, representante legal, responsável com funções delegadas nas áreas de relevância tributária ou participante no ilícito nenhuma outra sanção, nem sequer administrativa?

3) Deve o conceito de ilícito fraudulento regulado no artigo 1.º da Convenção PIF ser interpretado no sentido de que inclui também a falta de pagamento ou o pagamento parcial ou tardio do [IVA] e de que, por conseguinte, o artigo 2.º da referida convenção impõe ao Estado? Membro a obrigação de punir com pena de prisão a falta de pagamento ou o pagamento parcial ou tardio do IVA de montantes superiores a 50 000 euros? Em caso de resposta negativa, deve o disposto no artigo 325.º TFUE, que obriga os Estados?Membros a imporem sanções, designadamente penais, dissuasoras, proporcionadas e eficazes, ser interpretado no sentido de que obsta a uma legislação nacional que isenta de responsabilidade penal e administrativa os administradores e os representantes legais das pessoas coletivas, ou os seus responsáveis com funções delegadas nas áreas de relevância tributária ou os participantes no ilícito, pela falta de pagamento ou pagamento parcial ou tardio do IVA em relação a montantes correspondentes a 3 a 5 vezes os limiares mínimos estabelecidos em caso de fraude, no valor de 50 000 euros?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e terceira questões

Observações preliminares

24 Com as primeira e terceira questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o direito da União, em particular o artigo 4.º, n.º 3, TUE, o artigo 325.º, TFUE, a Diretiva IVA e a Convenção PIF, se opõem a uma legislação nacional que, por um lado, prevê que a falta de pagamento do IVA resultante da declaração anual para um determinado exercício fiscal, nos prazos legalmente estipulados, só constitui uma infração penal punível com pena privativa de liberdade se o montante do IVA em dívida ultrapassar um limiar de criminalização de 250 000 euros e que, por outro, prevê um limiar de criminalização de 150 000 euros para a omissão de pagamento das retenções na fonte relativas ao imposto sobre o rendimento.

25 A este respeito, importa recordar que a Diretiva IVA não harmoniza as sanções aplicáveis em matéria de IVA. Esta matéria é, em princípio, da competência dos Estados?Membros.

26 Assim sendo, decorre antes de mais dos artigos 2.º e 273.º da Diretiva IVA, conjugados com o artigo 4.º, n.º 3, TUE, que os Estados?Membros têm a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido nos seus territórios respetivos e para lutar contra a fraude (Acórdão de 20 de março de 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, n.º 18 e jurisprudência referida).

27 Em seguida, o artigo 325.º, n.º 1, TFUE obriga os Estados?Membros a combaterem a fraude e qualquer outra atividade ilegal lesiva dos interesses financeiros da União, por meio de medidas efetivas e dissuasoras. Ora, os interesses financeiros da União incluem, nomeadamente, as receitas provenientes do IVA (Acórdão de 20 de março de 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, n.º 19 e jurisprudência referida).

28 Por fim, em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, embora mantenham a possibilidade de escolher as sanções, os Estados?Membros devem velar por que as violações do direito da União, incluindo as normas harmonizadas da Diretiva IVA, sejam punidas em condições substantivas e processuais análogas às aplicáveis às violações do direito nacional de natureza e importância semelhantes e que, de qualquer forma, confirmem à sanção um

caráter efetivo, proporcionado e dissuasor (v., neste sentido, Acórdãos de 21 de setembro de 1989, Comissão/Grécia, 68/88, EU:C:1989:339, n.º 24; de 8 de julho de 1999, Nunes e de Matos, C?186/98, EU:C:1999:376, n.º 10; e de 3 de maio de 2005, Berlusconi e o., C?387/02, C?391/02 e C?403/02, EU:C:2005:270, n.º 65).

29 Resulta do acima exposto que, embora as sanções que os Estados-Membros prevejam para lutar contra as violações das normas harmonizadas em matéria de IVA pertençam à sua autonomia processual e institucional, esta autonomia está todavia limitada, para além de pelo princípio da proporcionalidade, cuja aplicação não está em causa no caso em apreço, por um lado, pelo princípio da equivalência, que implica que essas sanções sejam análogas às aplicáveis às violações do direito nacional de natureza e importância semelhante e que prejudiquem os interesses financeiros nacionais, e, por outro, pelo princípio da efetividade, que impõe que as referidas sanções tenham um caráter efetivo e dissuasor.

30 Por conseguinte, é à luz destes dois últimos princípios que importa responder à primeira e terceira questões, examinando, em primeiro lugar, o princípio da efetividade e, em segundo lugar, o princípio da equivalência.

Quanto ao princípio da efetividade

31 Como resulta da decisão de reenvio, a legislação italiana prevê dois tipos de sanções para lutar contra a falta de pagamento do IVA resultante da declaração anual para um determinado exercício fiscal, nos prazos legalmente estipulados. Por um lado, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do Decreto Legislativo n.º 471/97, o sujeito passivo em incumprimento está sujeito a coimas cujo montante, em princípio, ascende a 30% do imposto devido e a juros de mora. Por outro lado, o artigo 10.º *ter* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, prevê que, quando o montante do IVA em dívida ultrapassar um limiar de criminalização de 250 000 euros, pode ser aplicada às pessoas singulares uma pena entre seis meses e dois anos de prisão.

32 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, nos casos em que o montante em dívida for igual ou superior a 50 000 euros, o direito da União pode contudo exigir que sejam aplicadas penas privativas de liberdade a quem não proceder a tal pagamento do IVA.

33 A este respeito, resulta dos n.os 25 a 29 do presente acórdão que, apesar de, à data dos factos no processo principal, as sanções aplicáveis em matéria de IVA não estarem harmonizadas, o princípio da efetividade exige que os Estados-Membros prevejam sanções efetivas e dissuasoras para lutar contra as violações das normas harmonizadas nesta matéria e para proteger os interesses financeiros da União, sem contudo exigir, em princípio, que as sanções revistam uma natureza particular.

34 Assim, o Tribunal de Justiça decidiu reiteradamente que, para garantir a cobrança integral das receitas provenientes do IVA e, assim, a proteção dos interesses financeiros da União, os Estados-Membros dispõem de uma liberdade de escolha das sanções aplicáveis, as quais podem assumir a forma de sanções administrativas, de sanções penais ou de uma combinação de ambas (Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, n.º 34; de 5 de dezembro de 2017, M.A.S. e M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, n.º 33; e de 20 de março de 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, n.º 20).

35 É certo que o Tribunal de Justiça declarou igualmente que para combater de forma efetiva e dissuasora certos casos de fraude ao IVA, podem ser indispensáveis sanções penais. Por conseguinte, nesta matéria, os Estados-Membros são obrigados a adotar sanções penais que revistam natureza efetiva e dissuasora (v., neste sentido, Acórdão de 5 de dezembro de 2017,

M.A.S. e M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, n.os 34 e 35).

36 A liberdade de escolha dos Estados-Membros está, além disso, limitada pela Convenção PIF. Com efeito, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, desta convenção, esses mesmos Estados devem tomar as medidas necessárias para garantir que a fraude lesiva dos interesses financeiros da União, tal como definida no artigo 1.º, n.º 1, da referida convenção, incluindo a fraude ao IVA (Acórdão de 8 de setembro de 2015, Taricco e o., C?105/14, EU:C:2015:555, n.º 41), sejam passíveis de sanções penais que, pelo menos nos casos de fraude grave, concretamente nos casos relativos a um montante mínimo que não pode ser fixado pelos Estados-Membros em mais de 50 000 euros, incluam penas privativas de liberdade que possam conduzir à extradição.

37 No entanto, cumpre realçar que uma falta de pagamento do IVA, como a que está em causa no processo principal, se caracteriza pelo facto de, depois de apresentar a declaração de IVA completa e correta para o exercício fiscal em causa ao abrigo do disposto no artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o sujeito passivo não pagar à Fazenda Pública o IVA resultante dessa declaração, nos prazos legalmente estipulados, contrariamente às exigências decorrentes do artigo 206.º desta diretiva.

38 Assim, como alegam as partes que apresentaram observações no Tribunal de Justiça, uma vez que o sujeito passivo cumpriu devidamente a sua obrigação de declaração em matéria de IVA, essa falta de pagamento do imposto não constitui uma «fraude» na aceção do artigo 325.º TFUE, e tal independentemente do carácter intencional da omissão.

39 De igual modo, a falta de pagamento do IVA declarado não constitui uma «fraude» na aceção da Convenção PIF. Com efeito, de acordo com o artigo 1.º, n.º 1, alínea b), desta convenção, para efeitos da mesma, uma «fraude» às receitas da União implica a «não comunicação de uma informação em violação de uma obrigação específica» ou «[a] utilização ou apresentação de declarações ou de documentos falsos, inexatos ou incompletos». Ora, como resulta do n.º 37 do presente acórdão, no caso em apreço, não estão em causa tais incumprimentos das obrigações de declaração. Por outro lado, embora esta disposição também vise o «desvio de um benefício legalmente obtido», há que salientar, como fez o Governo alemão, que o facto de o sujeito passivo não proceder ao pagamento do IVA declarado nos prazos legalmente estipulados não lhe proporciona uma vantagem, uma vez que o imposto continua a ser devido e que, ao não pagar, o sujeito passivo pratica uma ilegalidade.

40 Daqui resulta que nem a interpretação seguida pelo Tribunal de Justiça do artigo 325.º, n.º 1, TFUE, respeitante aos casos de fraude ao IVA, nem a Convenção PIF são aplicáveis aos casos de falta de pagamento do IVA declarado. Por conseguinte, neste caso concreto, o montante de 50 000 euros previsto no artigo 2.º, n.º 1, desta convenção é irrelevante.

41 Além disso, importa salientar que tais faltas de pagamento do IVA declarado não têm a mesma gravidade que a fraude a este imposto.

42 Com efeito, se o sujeito passivo tiver cumprido corretamente a sua obrigação de declaração, a Administração já dispõe dos dados necessários para apurar o montante do IVA devido e constatar a eventual falta de pagamento deste.

43 Por conseguinte, ainda que, como recordado no n.º 35 do presente acórdão, as sanções penais possam ser indispensáveis para combater certos casos de fraude grave ao IVA de forma efetiva e dissuasora, tais sanções não são indispensáveis, em igual medida, para lutar contra as faltas de pagamento do IVA declarado.

44 Assim sendo, não é menos verdade que estas faltas de pagamento, designadamente

quando resultem de um comportamento do sujeito passivo que consista em utilizar os fundos correspondentes ao imposto exigível para satisfazer as suas próprias necessidades, em detrimento da Fazenda Pública, constituem «atividades ilegais» suscetíveis de lesar os interesses financeiros da União na aceção do artigo 325.º, n.º 1, TFUE, que, por conseguinte, exigem que sejam aplicadas sanções efetivas e dissuasoras.

45 Esta interpretação não pode ser posta em causa pelo argumento dos Governos alemão e neerlandês de que a expressão «quaisquer outras atividades ilegais», que consta do artigo 325.º, n.º 1, TFUE, apenas remete para atos da mesma natureza e da mesma gravidade que a fraude. Como observou o advogado-geral nos n.os 68 e 69 das suas conclusões, normalmente os termos «atividades ilegais» designam comportamentos contrários à lei, sendo que a utilização do pronome «quaisquer» indica que todos estes comportamentos são indiferenciadamente visados. De resto, tendo em conta a importância que deve ser reconhecida à proteção dos interesses financeiros da União, que constitui um dos seus objetivos (v., neste sentido, acórdão de 18 de novembro de 1999, Comissão/Conselho, C-209/97, EU:C:1999:559, n.º 29), o conceito de «atividade ilegal» não pode ser restritivamente interpretado.

46 De resto, em conformidade com a jurisprudência constante recordada no n.º 28 do presente acórdão, qualquer violação do direito da União, incluindo das normas harmonizadas em matéria de IVA, deve ser objeto de sanções efetivas, proporcionadas e dissuasoras.

47 No caso em apreço, como alegaram todas as partes que apresentaram observações no Tribunal de Justiça, tendo em conta a margem de apreciação de que dispõem os Estados-Membros nesta matéria, pode considerar-se que sanções como as que estão previstas no artigo 13.º, n.º 1, do Decreto Legislativo n.º 471/97 são suficientemente efetivas e dissuasoras.

48 Com efeito, há que recordar que estas sanções revestem a forma de coimas cujo montante, em princípio, ascende a 30% do imposto devido, podendo contudo o sujeito passivo beneficiar de uma redução do montante da coima em função do prazo no qual regularizar a sua situação. A Administração Fiscal aplica além disso juros de mora.

49 Ora, tendo em conta a sua elevada gravidade (Acórdão de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 33) essas coimas podem conduzir os sujeitos passivos a renunciar a qualquer tentação de atrasar ou omitir o pagamento do IVA, apresentando assim um caráter dissuasor. Por outro lado, as referidas coimas, associadas a um mecanismo de redução e a juros de mora, incentivam os sujeitos passivos que se encontrem em incumprimento a pagar o mais rapidamente possível o imposto devido e podem, em princípio, ser consideradas eficazes (v., por analogia, Acórdão de 20 junho de 2013, Rodopi, C-259/12, EU:C:2013:414, n.º 40).

50 Por último, numa situação em que o sujeito passivo é uma pessoa coletiva, como é o caso no processo principal, a circunstância de essas sanções serem aplicáveis à pessoa coletiva, e não aos seus dirigentes, não põe em causa a interpretação constante do n.º 47 do presente acórdão.

51 Com efeito, também neste caso a determinação dos destinatários dessas sanções pertence à autonomia processual e institucional dos Estados-Membros. Estes podem, portanto, prever que as referidas sanções se aplicam ao próprio sujeito passivo ou, quando este for uma pessoa coletiva, aos seus dirigentes, ou ainda a essas duas categorias, desde que não comprometam a eficácia da luta contra a violação do direito da União em causa. Ora, no que diz respeito à falta de pagamento do IVA declarado, sanções como as descritas no n.º 48 do presente acórdão não parecem perder o seu carácter efetivo ou dissuasor se só forem aplicadas à pessoa coletiva tributada, tendo em conta as consequências que podem ter no património desta e, portanto, na atividade económica que a mesma prossegue.

52 Atendendo ao acima exposto há que considerar que o princípio da efetividade não se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê que a falta de pagamento do IVA resultante da declaração anual para um determinado exercício fiscal, nos prazos legalmente estipulados, só constitui uma infração penal punível com uma pena privativa de liberdade se o montante do IVA em dívida ultrapassar um limiar de criminalização de 250 000 euros.

Quanto ao princípio da equivalência

53 Como resulta dos n.os 25 a 29 do presente acórdão, a liberdade de escolha de que dispõem os Estados-Membros para punir violações do direito da União ao abrigo da sua autonomia institucional e processual está limitada pela obrigação de estes últimos garantirem que essas sanções preenchem requisitos, substantivos e processuais, análogos aos aplicáveis às violações do direito nacional de natureza e importância semelhantes.

54 No caso em apreço, a legislação italiana prevê que a falta de pagamento das retenções na fonte a título do imposto sobre o rendimento constitui, à semelhança do não pagamento do IVA declarado, uma infração penal punível com pena de seis meses a dois anos de prisão quando o montante em dívida ultrapassar um determinado limiar de criminalização. Ora, desde a entrada em vigor do artigo 10.º *ter* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, este limiar ascende a 250 000 euros para a falta de pagamento de IVA, ao passo que, nos termos do artigo 10.º *bis* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, o referido limiar é de apenas 150 000 euros nos casos de falta de pagamento das referidas retenções.

55 Para verificar se uma diferença como a que existe entre os limiares previstos, respetivamente, no artigo 10.º *bis* e no artigo 10.º *ter* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, respeita o princípio da equivalência, importa determinar, à luz das considerações recordadas no n.º 53 do presente acórdão, se a falta de pagamento das retenções na fonte a título do imposto sobre o rendimento pode ser considerada uma violação do direito nacional de natureza e importância semelhantes à falta de pagamento do IVA declarado.

56 Neste contexto, há que salientar que, na verdade, a falta de pagamento do IVA e a falta de pagamento das retenções na fonte a título do imposto sobre o rendimento se caracterizam indistintamente pela inobservância da obrigação de pagamento do imposto declarado no prazo legalmente estipulado. Resulta igualmente da decisão de reenvio que, ao criminalizar tais comportamentos, o legislador italiano prossegue a mesma finalidade, concretamente, garantir que a Fazenda Pública recebe o imposto em tempo útil e que, desse modo, é preservada a integridade das receitas fiscais.

57 Todavia, como alega o Governo italiano, no caso vertente, as infrações previstas e punidas,

respetivamente, pelo artigo 10.º *bis* e pelo artigo 10.º *ter* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015, distinguem-se quer pelos respetivos elementos constitutivos quer pela dificuldade na sua deteção.

58 Com efeito, enquanto a segunda infração diz respeito aos comportamentos dos sujeitos passivos do IVA, a primeira não se refere às atividades dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento, mas sim às atividades dos substitutos fiscais, que devem proceder ao pagamento das retenções na fonte relativas ao referido imposto. Resulta além disso dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, de acordo com o direito fiscal italiano, quando o substituto fiscal faz essas retenções sobre os rendimentos dos devedores, deve enviar-lhes um documento, designado «certificado», que permite que estes declarem à Administração Fiscal que as referidas retenções foram efetuadas e que, assim sendo, o imposto devido foi pago, ainda que, posteriormente, o substituto fiscal não proceda ao pagamento das retenções em causa à Fazenda Pública. Nestas condições, o facto de o substituto fiscal não pagar as retenções na fonte à Administração Fiscal pode, devido à emissão deste certificado, revelar-se mais difícil de detetar do que a falta de pagamento do IVA declarado.

59 Tendo em conta estes elementos, não se pode considerar que estas duas infrações têm natureza e importância semelhantes, na aceção da jurisprudência recordada no n.º 28 do presente acórdão. Ora, quando duas categorias de infrações se distinguem por diferentes circunstâncias relativas tanto aos elementos constitutivos da infração como à maior ou menor facilidade na sua descoberta, estas diferenças implicam, nomeadamente, que o Estado-Membro em causa não está obrigado a prever um regime idêntico para essas duas categorias (Acórdão de 25 de fevereiro de 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, n.º 22).

60 Por conseguinte, o princípio da equivalência não se opõe a uma diferença, como a que se verifica no caso em apreço, entre os limiares estabelecidos, respetivamente, no artigo 10.º *bis* e no artigo 10.º *ter* do Decreto Legislativo n.º 74/2000, na redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo n.º 158/2015.

61 Tendo em conta o acima exposto, há que responder à primeira e terceira questões que a Diretiva IVA, lida em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, TUE, e o artigo 325.º, n.º 1, TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional que prevê que a falta de pagamento do IVA resultante da declaração anual para um determinado exercício fiscal, nos prazos legalmente estipulados, só constitui uma infração penal punível com pena privativa de liberdade se o montante do IVA em dívida ultrapassar um limiar de criminalização de 250 000 euros, ao passo que, para a infração de falta de pagamento das retenções na fonte relativas ao imposto sobre o rendimento, está previsto um limiar de criminalização de 150 000 euros.

Quanto à segunda questão

62 Tendo em conta a resposta dada à primeira e terceira questões, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

63 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lida em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, TUE, e o 325.º, n.º 1, TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional que prevê que a falta de pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) resultante da declaração anual para um determinado exercício fiscal, nos prazos legalmente estipulados, só constitui uma infração penal punível com pena privativa de liberdade se o montante do IVA em dívida ultrapassar um limiar de criminalização de 250 000 euros, ao passo que, para a infração de falta de pagamento das retenções na fonte relativas ao imposto sobre o rendimento, está previsto um limiar de criminalização de 150 000 euros.

Assinaturas

* Língua do processo: italiano.