



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MICHAL BOBEK
presentadas el 13 de julio de 2017¹

Asunto C-574/15

Mauro Scialdone

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunale di Varese (Tribunal de Distrito de Varese, Italia)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112 — Artículo 4 TUE, apartado 3 — Principio de cooperación leal — Artículo 325 TFUE — Protección de los intereses financieros de la Unión — Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (Convenio PIF) — Normativa nacional que establece sanciones penales por la falta de pago de las retenciones a cuenta de impuestos y del IVA en el plazo legal — Umbral económico más elevado aplicable a las infracciones relacionadas con el IVA — Normativa nacional que establece la extinción de la responsabilidad penal si se abona el IVA — Obligación de los Estados miembros de establecer sanciones eficaces, proporcionadas y disuasorias — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 49, apartado 1, de la Carta — Principio de legalidad — Principio de aplicación retroactiva de la pena más favorable — Seguridad jurídica»

Índice

I. Introducción	3
II. Marco jurídico	3
A. Derecho de la Unión	3
1. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea	3
2. Artículo 325 TFUE	4
3. Convenio PIF	4
4. Directiva IVA	5
5. Reglamento n.º 2988/95	5

¹ Lengua original: inglés.

B. Derecho italiano	5
III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales	7
IV. Análisis	9
A. Disposiciones de Derecho de la Unión aplicables al presente asunto	9
1. Convenio PIF	9
a) El Convenio PIF y el IVA	9
b) El concepto de fraude en el marco del Convenio PIF	12
2. Artículo 325 TFUE	13
a) Sobre si los intereses financieros de la Unión se ven afectados	14
b) La aplicabilidad de los apartados 1 y 2 del artículo 325 TFUE	15
c) Artículo 325 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3	17
3. La Directiva IVA y el principio de cooperación leal	18
4. Conclusión provisional	19
B. Respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas	19
1. Primera parte de la tercera cuestión prejudicial: Convenio PIF	19
2. Primera cuestión prejudicial: umbrales diferenciados y la obligación de establecer sanciones equivalentes	19
a) ¿Qué debe entenderse por régimen nacional «análogo»?	20
b) ¿Una diferenciación justificada?	22
3. Segunda cuestión prejudicial y segunda parte de la tercera cuestión prejudicial: extinción de la responsabilidad penal y sanciones eficaces y disuasorias	23
a) Nueva causa de extinción de la responsabilidad penal	23
b) La importancia del umbral de 50 000 euros establecido en el Convenio PIF	26
c) Conclusión provisional	26
C. Efectos de la posible incompatibilidad entre la normativa nacional y el Derecho de la Unión	27
1. El «núcleo» del principio de legalidad: la prohibición de retroactividad	28
2. La concepción más amplia del principio de legalidad: la lex mitior y la seguridad jurídica en asuntos penales	29
3. Las consecuencias de los principios de la lex mitior y de seguridad jurídica en el presente asunto	32
V. Conclusión	35

I. Introducción

1. En Italia, la falta de pago, en el plazo prescrito por la ley, del IVA correctamente declarado da lugar a la imposición de sanciones penales. Por ese motivo, el Sr. Mauro Scialdone, director único de una empresa que había incumplido su obligación de pago en los plazos prescritos, fue acusado de haber cometido un delito.

2. La normativa nacional aplicable se modificó mientras el proceso penal contra el Sr. Scialdone estaba en curso. En primer lugar, la modificación elevó significativamente el umbral a partir del cual la falta de pago del IVA se considera infracción penal. Asimismo, estableció diferentes umbrales para el IVA y para las retenciones fiscales a cuenta. En segundo lugar, añadió una nueva causa de extinción de la responsabilidad penal en caso de que la deuda tributaria, incluidas las sanciones administrativas y los intereses devengados, sea íntegramente satisfecha antes de que se declare la apertura del juicio oral en primera instancia.

3. A raíz de la entrada en vigor de la nueva modificación, el comportamiento del Sr. Scialdone dejó de ser punible sobre la base del principio de aplicación retroactiva de la pena más favorable. El importe del IVA cuyo pago no satisfizo en el plazo previsto es inferior al nuevo umbral. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si la modificación es compatible con el artículo 4 TUE, apartado 3, con el artículo 325 TFUE, con la Directiva IVA² y con el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas.³ ¿Respetan el nuevo régimen de sanciones por impago del IVA la obligación de imponer sanciones en caso de infracción del Derecho de la Unión de manera análoga a las que se imponen por la comisión de una infracción similar con arreglo al Derecho nacional? ¿Respetan la obligación de los Estados miembros de imponer sanciones eficaces y disuasorias? Éstas son las cuestiones principales que el Tribunal de Justicia ha de responder en el presente asunto.

4. Ahora bien, por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente también ha sugerido que, en caso de que se declare que la modificación en cuestión es incompatible con el Derecho de la Unión, dicha modificación debería dejarse inaplicada. El efecto sería la continuación del enjuiciamiento penal del Sr. Scialdone. En consecuencia, el presente asunto plantea cuestiones fundamentales relativas a los principios de legalidad y de seguridad jurídica y, en particular, a la aplicación retroactiva de la pena más favorable, consagrada en el artículo 49, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

5. El artículo 49 de la Carta establece los principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas. Su primer apartado tiene el siguiente tenor: «Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho interno o el Derecho internacional. Del mismo modo, no podrá imponerse una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida. Si con posterioridad a esta infracción la ley dispone una pena más leve, deberá aplicarse ésta.»

2 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 IVA»).

3 Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea (DO 1995, C 316, p. 49; en lo sucesivo, «Convenio PIF»).

2. Artículo 325 TFUE

6. Con arreglo al artículo 325 TFUE, apartado 1, «la Unión y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión».

7. El artículo 325 TFUE, apartado 2, dispone que «los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros».

3. Convenio PIF

8. El artículo 1 del Convenio PIF establece lo siguiente:

«1. A efectos del presente Convenio será constitutivo de fraude que afecta a los intereses financieros de las Comunidades Europeas:

[...]

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 las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas 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.

2. Sin perjuicio del apartado 2 del artículo 2, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias y adecuadas para trasladar al Derecho penal interno las disposiciones del apartado 1 de manera que los comportamientos que contemplan supongan una infracción penal.

[...]

4. Para determinar si una acción u omisión de las mencionadas en los apartados 1 y 3 es intencionada se podrán tener en cuenta circunstancias de hecho objetivas.»

9. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, del Convenio PIF, «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 eficaces, 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]».

4. Directiva IVA

10. El artículo 206 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor: «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.»

11. El artículo 250, apartado 1, de la Directiva IVA dispone que «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».

12. Con arreglo al artículo 273 de la Directiva IVA, «los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. [...]».

5. Reglamento n.º 2988/95

13. De conformidad con el artículo 1, apartado 2, del Reglamento (CE, Euratom) n.º 2988/95, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas,⁴ «constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido».

B. Derecho italiano

14. Los artículos 10 *bis* y 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000,⁵ en el momento de los hechos del presente asunto y hasta el 21 de octubre de 2015, disponían lo siguiente:

«Artículo 10 *bis*

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 agente de retención, las retenciones fiscales a cuenta resultantes de la certificación expedida a los contribuyentes a quienes se haya practicado la retención, si el importe supera los 50.000 euros por cada período impositivo.

Artículo 10 *ter*

El artículo 10 *bis* también se aplicará, en los límites establecidos en el mismo, a quien no pague, dentro del plazo establecido para efectuar el pago a cuenta relativo al período impositivo sucesivo, el impuesto sobre el valor añadido adeudado en virtud de la declaración anual.»

⁴ Reglamento del Consejo de 18 de diciembre de 1995 (DO 1995, L 312, p. 1).

⁵ Decreto Legislativo 10 de marzo de 2000, 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, de 10 de marzo de 2000, 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) (GURI n.º 76, de 31 de marzo de 2000) (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 74/2000»).

15. El artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74/2000 establecía una reducción de las penas en atención a circunstancias atenuantes, con una disminución de la pena de hasta un tercio y exclusión de las penas accesorias si las deudas tributarias, incluidas las sanciones administrativas, se habían extinguido en virtud del pago efectuado antes de que se declarase la apertura del juicio oral en primera instancia.

16. A raíz de las modificaciones introducidas, respectivamente, por los artículos 7 y 8 del Decreto Legislativo n.º 158/2015,⁶ los artículos 10 *bis* y 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 establecen lo siguiente (desde el 22 de octubre de 2015):

«Artículo 10 *bis*

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 agente de retención, las retenciones fiscales a cuenta resultantes de dicha declaración o de la certificación expedida a los contribuyentes a quienes se haya practicado la retención, si el importe supera los 150.000 euros por cada período impositivo.

Artículo 10 *ter*

Se castigará con pena privativa de libertad de seis meses a dos años a quien no pague, dentro del plazo establecido para el pago a cuenta relativo al período impositivo sucesivo, el impuesto sobre el valor añadido adeudado en virtud de la declaración anual, si el importe supera los 250.000 euros por cada período impositivo.»

17. El Decreto Legislativo n.º 158/2015 también modificó el artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74/2000, añadiendo una nueva causa de extinción de la responsabilidad penal. Establece lo siguiente: «No se castigarán los delitos tipificados en los artículos 10 *bis*, 10 *ter* y 10 *quater*, apartado 1, 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 [...]»

18. Por último, una disposición independiente regula las sanciones administrativas de carácter fiscal. El artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/1997⁷ establece lo siguiente: «El que eluda, total o parcialmente, en los plazos reglamentarios, los pagos a cuenta, periódicos, de cantidades pendientes o a saldo del impuesto resultantes de la declaración, previa deducción, en este caso, 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. [...]»

⁶ Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 de marzo de 2014, n. 23 (Decreto legislativo n.º 158, de 24 de septiembre de 2015, 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) (GURI n.º 233, de 7 de octubre de 2015 — Suplemento ordinario n.º 55) (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 158/2015»).

⁷ Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, 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, de 18 de diciembre de 1997, relativo a la reforma de las sanciones tributarias no penales en materia de los impuestos directos, del impuesto sobre el valor añadido y de la recaudación tributaria, de conformidad con el artículo 3, apartado 113, letra q), de la Ley n.º 662 de 23 de diciembre de 1996] (GURI n.º 5, de 8 de enero de 1998 — Suplemento ordinario n.º 4).

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

19. La Agenzia delle Entrate (en lo sucesivo, «Agencia Tributaria») llevó a cabo una inspección de la sociedad Siderlaghi Srl. La sociedad había declarado debidamente el IVA correspondiente al ejercicio 2012. El importe del IVA adeudado ascendía a 175 272 euros. El Derecho nacional exigía que el pago de dicho importe se efectuase al final del plazo establecido para el pago relativo al período impositivo sucesivo, es decir, el 27 de diciembre de 2013. La inspección puso de manifiesto que Siderlaghi Srl no había abonado el IVA adeudado dentro del plazo.

20. La Agencia Tributaria notificó la deuda a Siderlaghi Srl. La sociedad optó por pagar el impuesto de forma fraccionada. Con arreglo al Derecho nacional, esto suponía que el importe correspondiente a las sanciones administrativas aplicables podía reducirse en dos terceras partes.

21. Dado que el Sr. Scialdone es director único de Siderlaghi Srl, la Fiscalía inició un procedimiento penal contra él como representante legal de la sociedad por no haber abonado el IVA en el período prescrito. La Fiscalía acusó al Sr. Scialdone del delito tipificado en el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 y solicitó al Tribunale di Varese (Tribunal de Distrito de Varese, Italia), el órgano jurisdiccional remitente, que lo condenase al pago de una multa de 22 500 euros.

22. Después de que se iniciara el procedimiento penal contra el Sr. Scialdone, el Decreto Legislativo n.º 158/2015 modificó los artículos 10 *bis* y 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 y añadió también una causa de extinción de la responsabilidad penal a través del artículo 13 del Decreto Legislativo n.º 74/2000.

23. Los efectos de dichas modificaciones son que, en primer lugar, se han elevado los umbrales a partir de los cuales la falta de pago del impuesto es constitutiva de delito. El umbral inicial, fijado en 50 000 euros para los delitos relacionados con la falta de pago de las retenciones fiscales a cuenta y del IVA (hay que señalar que el mismo umbral se aplicaba a ambos tipos de impuestos), se elevó a 150 000 euros en el caso de las retenciones fiscales a cuenta y a 250 000 euros en el caso del IVA. En segundo lugar, el delito deja de ser punible si la deuda tributaria, incluidas las sanciones administrativas y los intereses devengados, se satisface antes de que se declare la apertura del juicio oral en primera instancia.

24. El órgano jurisdiccional nacional señala que, en el presente asunto, se acusa al imputado de un impago del IVA correspondiente a la cantidad de 175 272 euros. El efecto de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo n.º 158/2015 es que su comportamiento ya no reviste carácter delictivo, puesto que esa cantidad es inferior al nuevo umbral mínimo de 250 000 euros. Sería aplicable la disposición más reciente, en cuanto disposición más favorable al infractor. No obstante, si las nuevas normas fuesen declaradas incompatibles con el Derecho de la Unión, deberían dejarse inaplicadas. En consecuencia, el comportamiento del imputado podría seguir dando lugar a una condena penal.

25. En lo que atañe a la nueva causa de extinción de la responsabilidad penal, el órgano jurisdiccional nacional afirma que, dado que Siderlaghi Srl ha optado por el pago fraccionado de la deuda, es probable que dicho pago se efectúe antes de que se declare la apertura del juicio oral. Por consiguiente, la solicitud formulada por la Fiscalía para que se dicte un auto de autorización de un decreto de propuesta de imposición de pena debería desestimarse. Sin embargo, si esta nueva causa de extinción de la responsabilidad penal se considera incompatible con el Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional nacional podría pronunciarse sobre la responsabilidad penal del imputado.

26. Además, si el Derecho de la Unión debiera interpretarse de la forma que propone el órgano jurisdiccional remitente, los Estados miembros estarían obligados a sancionar con penas de prisión los impagos del IVA por una cantidad igual o superior a 50 000 euros. Según el referido órgano jurisdiccional, esto daría lugar a que la infracción cometida en el presente asunto se considerase particularmente grave. Así, el juez nacional podría rechazar la pena solicitada por la Fiscalía, puesto que la sanción propuesta, que vincula al juez nacional, excluye la pena de prisión. Según el órgano jurisdiccional nacional, esta exclusión reduce considerablemente la eficacia de la sanción.

27. Teniendo en cuenta estos antecedentes de hecho y de Derecho, el Tribunale di Varese (Tribunal de Distrito de Varese) suspendió el procedimiento y planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el Derecho de la Unión Europea, en particular los artículos 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE y la Directiva 2006/112/CE, 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 los artículos 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE y la Directiva 2006/112/CE, que obligan a los Estados miembros a establecer sanciones eficaces, 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 éste administrador, representante legal, apoderado en materia tributaria o bien partícipe en el ilícito), cuando la persona jurídica que haya cometido la infracción 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 impuesto sobre el valor añadido 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 quintuple del umbral mínimo establecido en caso de fraude, igual a 50 000 euros?»

28. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos alemán, italiano, neerlandés y austriaco y la Comisión Europea. Todos estos intervinientes, salvo el Gobierno austriaco, expusieron sus informes orales en la vista celebrada el 21 de marzo de 2017.

IV. Análisis

29. Las tres cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente tratan de determinar si las modificaciones efectuadas por el Decreto Legislativo n.º 158/2015 en relación con la falta de pago del IVA declarado se ajustan al Derecho de la Unión. El órgano jurisdiccional remitente ha planteado sus cuestiones prejudiciales a la luz del artículo 4 TUE, apartado 3, del artículo 325 TFUE, del Convenio PIF y de la Directiva IVA.

30. En efecto, el panorama legislativo del presente asunto es bastante complejo. Ésta es la razón por la que, en primer lugar, analizaré qué disposiciones específicas del Derecho de la Unión invocadas por el órgano jurisdiccional nacional son aplicables en el presente asunto (A), antes de proponer las respuestas a las tres cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente (B). Para concluir, me centraré en las consecuencias que una posible declaración de incompatibilidad con el Derecho de la Unión podría (o más bien no debería) tener en el litigio principal (C).

A. Disposiciones de Derecho de la Unión aplicables al presente asunto

1. Convenio PIF

31. Todos los intervinientes que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia están de acuerdo en que el Convenio PIF no se aplica en el presente asunto. No obstante, las razones para llegar a esta conclusión difieren.

32. El Gobierno neerlandés sostiene que el Convenio PIF no se aplica al IVA. Los demás intervinientes que han presentado observaciones (así como el Gobierno neerlandés, como argumento subsidiario) alegan que el delito relacionado con la falta de pago del IVA, controvertido en el presente asunto, no queda comprendido en el concepto de «fraude» con arreglo al Convenio PIF.

33. Así, se formulan dos argumentos distintos. El primero rechaza la aplicabilidad del Convenio PIF al IVA *per se*, en general. El segundo argumento sostiene que, aunque el IVA pudiera estar cubierto por el Convenio PIF, el tipo específico de comportamiento controvertido en el presente asunto no lo está. Examinaré estos dos argumentos sucesivamente.

a) El Convenio PIF y el IVA

34. En la sentencia Taricco, el Tribunal de Justicia declaró que el concepto de «fraude», tal como se define en el artículo 1 del Convenio PIF, «engloba los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según la normas de la Unión».⁸

35. En el presente asunto, el Gobierno neerlandés ha instado al Tribunal de Justicia a reexaminar esta conclusión. En su opinión, el IVA no forma parte del concepto de «ingresos» a los efectos del Convenio PIF. Según el Gobierno neerlandés, los Estados miembros, como partes del Convenio PIF, facilitaron una interpretación auténtica del alcance del concepto de «ingresos» con arreglo al artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados⁹ en un informe

⁸ Sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 41.

⁹ Adoptado el 23 de mayo de 1969, *Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 1155, p. 331. El Gobierno neerlandés aduce que un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin; también debe tenerse en cuenta el contexto, así como, en particular, todo acuerdo entre las partes en relación con la aplicación de sus disposiciones [artículo 31, apartados 1 y 3, letra a), de la Convención de Viena]. También cita el artículo 31, apartado 4, de la Convención de Viena, en virtud del cual se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

explicativo.¹⁰ Este informe excluye explícitamente el IVA del concepto de «ingresos» establecido en el artículo 1, apartado 1, del Convenio PIF.¹¹ El Gobierno neerlandés añade que el Tribunal de Justicia ya ha tenido en cuenta declaraciones e informes explicativos como elementos de interpretación auténtica y que también debería hacerlo en el presente asunto.

36. Discrepo de la propuesta de que el Informe explicativo del Consejo de 1997 constituya toda especie de «interpretación auténtica» de un convenio firmado entre los Estados miembros dos años antes. Desde mi punto de vista, la argumentación del Gobierno neerlandés puede desestimarse sin que el Tribunal de Justicia tenga que pronunciarse sobre la compleja cuestión del papel de la Convención de Viena en la interpretación de los convenios entre Estados miembros.¹²

37. Al nivel de una propuesta general, coincido sin duda con el Gobierno neerlandés en que, en el marco del sistema jurídico de la Unión, la voluntad o la intención del autor del acto juega un papel interpretativo *incuestionable*.¹³ Esta intención legislativa puede expresarse en el mismo documento, como sucede en el preámbulo, o en un documento independiente. Por ejemplo, en el pasado, el Tribunal de Justicia se ha referido a trabajos preparatorios,¹⁴ a declaraciones anexas a los Tratados,¹⁵ o a determinados documentos explicativos para interpretar el Derecho primario.¹⁶

38. No obstante, deben concurrir dos elementos para que estos documentos o declaraciones puedan considerarse expresión de la voluntad de los redactores: institucional y temporal. *Desde el punto de vista institucional*, dichos documentos han de ser debatidos o aprobados por las mismas partes o los mismos órganos que adoptaron el instrumento final o participaron en su adopción. *Desde el punto de vista temporal*, para poder considerar que dichos documentos reflejan fielmente la actitud del redactor (o de los redactores) durante el proceso de toma de decisiones, éstos deben elaborarse, por lo general, bien durante la redacción o, a más tardar, en el momento en que se adopta el instrumento.

10 Informe explicativo del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (texto aprobado por el Consejo el 26 de mayo de 1997) (DO 1997, C 191, p. 1).

11 Con arreglo al artículo 1, apartado 1, de dicho Informe, «se entenderá por ingresos aquellos procedentes de las dos primeras categorías de recursos propios contempladas en el apartado 1 del artículo 2 de la Decisión 94/728/CE del Consejo, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas [...] No comprenderán los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme válido para todos los Estados miembros a la base IVA, dado que el IVA no constituye un recurso propio percibido directamente por cuenta de las Comunidades, como tampoco incluirán los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la suma de los PNB de todos los Estados miembros».

12 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, aunque la Convención de Viena no vincula a la Unión Europea ni a todos sus Estados miembros, refleja las normas de Derecho consuetudinario internacional, que, como tales, vinculan a las instituciones de la Unión Europea. Éstas forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, véase, por ejemplo, la sentencia de 25 de febrero de 2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91), apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada, o, para una confirmación más reciente, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Consejo/Frente Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973), apartado 86. Para un estudio general, véase, por ejemplo, Kuijper, P.J.: «The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story», en E. Cannizzaro (ed.) *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, pp. 256 a 278. Sin embargo, el Tribunal de Justicia se ha referido a la Convención de Viena fundamentalmente en lo relativo a los tratados con terceros países. El Tribunal de Justicia también ha señalado que las reglas contenidas en la Convención de Viena se aplican a un acuerdo entre un Estado y una organización internacional (sentencia de 11 de marzo de 2015, Oberto y O'Leary, C-464/13 y C-465/13, EU:C:2015:163, apartado 36). Según mi leal saber y entender, sólo se ha hecho referencia a la Convención de Viena una vez en el marco de un convenio entre Estados miembros adoptado sobre la base del antiguo artículo 220 CEE, en la sentencia de 27 de febrero de 2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122), apartado 29, relativa a la aplicación territorial del Convenio de 27 de septiembre de 1968 sobre la competencia judicial y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil (DO 1972, L 299, p. 32; texto codificado en español en DO 1990, C 189, p. 2), en su versión modificada por los posteriores Convenios de Adhesión de los nuevos Estados miembros.

13 Sin embargo, en el sistema del Derecho de la Unión, este papel es muy diferente al de cualquier forma de interpretación auténtica *vinculante* en el sentido del artículo 31, apartados 2 y 3, letras a) y b), de la Convención de Viena (véase, también sobre estas disposiciones, entre otros, Villinger, M.E.: *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, pp. 429 a 432).

14 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 27 de noviembre de 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756), apartado 135, y de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 59.

15 Véase, por ejemplo, la sentencia de 2 de marzo de 2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104), apartado 40.

16 Véanse, en particular, las Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales (DO 2007, C 303, p. 17), elaboradas inicialmente bajo la responsabilidad del *Praesidium* de la Convención que redactó la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

39. El problema de la argumentación del Gobierno neerlandés es que no tiene en cuenta estos dos aspectos. El Informe explicativo de 1997 controvertido en el presente asunto no fue adoptado por las mismas partes —esto es, los Estados miembros—, sino que fue aprobado por el Consejo, que no es parte del Convenio.¹⁷ Por otra parte, el Convenio se firmó el 1995. El Informe explicativo es de 1997.

40. Sin embargo, el hecho de que en el presente asunto no pueda considerarse que el Informe explicativo está dotado de valor interpretativo «auténtico» no excluye que dicho informe explicativo cuente con alguna fuerza *persuasiva*. Después de todo, el Informe explicativo fue aprobado por la institución responsable de la preparación del proyecto que debía presentarse a los Estados miembros como partes contratantes.¹⁸ En situaciones análogas, el Tribunal de Justicia se ha basado en informes explicativos en diferentes ocasiones en el pasado.¹⁹ En particular, ha tomado en consideración informes explicativos establecidos por el Consejo en relación con convenios que, como el Convenio PIF, se adoptaron sobre la base del artículo K.3 TUE.²⁰

41. No obstante, el valor interpretativo de informes explicativos similares es diferente. Estos informes explicativos no son *la* interpretación «auténtica», sino *uno de* los argumentos interpretativos que podrían tenerse en cuenta y, a continuación, ponderarse conjuntamente y con respecto a otros argumentos derivados del tenor, de la lógica, de un contexto más amplio y de la finalidad de la disposición objeto de interpretación. De forma aún más importante, el uso de tales argumentos halla sus límites bien definidos en el tenor de la norma jurídica objeto de interpretación. Así, tal informe no puede invocarse para llegar a una interpretación que sea contraria al tenor y a la interpretación sistemática y teleológica de una disposición.

42. Como ya expuso claramente la Abogado General Kokott en sus conclusiones presentadas en el asunto Taricco,²¹ éste sería precisamente el resultado al que llegaría el Tribunal de Justicia si siguiera el argumento formulado por el Gobierno neerlandés.

43. En efecto, la exclusión del IVA del concepto de «ingresos» que figura en la definición de fraude recogida en el Convenio PIF no se desprende de su tenor. Por el contrario, el Convenio PIF sugiere a través de su artículo 1, apartado 1, letra b), que se lleve a cabo una interpretación amplia del concepto de «ingresos», dado que hace una referencia genérica a los «recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta». El IVA forma parte de los recursos propios de la Unión Europea, que constituyen el núcleo del concepto de «ingresos».²² Además, el Convenio PIF no establece ningún requisito referido a la recaudación directa por cuenta de la Unión Europea.²³ Corroboran esta concepción amplia los

17 En aras de la exhaustividad, es preciso añadir que lo mismo podría aplicarse también a un posible argumento basado en el artículo 31, apartados 3, letra a), y 4, de la Convención de Viena, expuesto por el Gobierno neerlandés (véase la nota 9 *supra*).

18 El Convenio PIF se adoptó sobre la base del artículo K.3 TUE, apartado 2, letra c) (en su versión del Tratado de Maastricht), en virtud del cual el Consejo estaba autorizado a celebrar convenios recomendando su adopción a los Estados miembros según sus respectivas normas constitucionales.

19 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 26 de mayo de 1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120), apartado 8; de 17 de junio de 1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312), apartados 16 y 17; de 11 de julio de 2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436), apartados 41 y ss., y de 15 de marzo de 2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151), apartado 40.

20 El Tribunal de Justicia también se ha referido a los informes explicativos de convenios adoptados sobre la base de dicha disposición (algunos de los cuales nunca han entrado en vigor), cuyo texto sirvió como fuente de inspiración de actos posteriores de Derecho derivado. Véanse, por ejemplo, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264), apartado 53; de 1 de diciembre de 2008, Leymann y Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669), apartado 74; de 15 de julio de 2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437), apartados 84 y ss.; de 11 de noviembre de 2015, Tecom Mican y Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744), apartados 40 y 41, y de 25 de enero de 2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39), apartado 50.

21 Conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:293), puntos 99 a 102.

22 Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (70/243/CECA, CEE, Euratom) (DO 1970, L 94, p. 19). Véase, para la disposición actualmente vigente, el artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión del Consejo de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (2014/335/UE, Euratom) (DO 2014, L 168, p. 105). Se estima que, para 2015, los ingresos procedentes de los «recursos propios tradicionales» asciendan al 12,8 % y los procedentes del IVA, al 12,4 % de los ingresos totales por recursos propios. Véase Comisión Europea, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015.

23 Sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 41. Éste es el caso del artículo 2 del Reglamento n.º 2899/95, que se refiere a los «ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades».

objetivos previstos en el preámbulo del Convenio: «observando que el fraude que afecta a los ingresos y los gastos comunitarios no se limita en muchos casos a un solo país y es cometido a menudo por organizaciones criminales organizadas», declarando que «la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas exige el enjuiciamiento penal de todo comportamiento fraudulento que perjudique dichos intereses», y añadiendo que es preciso «convertir este comportamiento en infracción penal sujeto a sanciones penales eficaces, proporcionadas y disuasorias». Cabe considerar que tales declaraciones tienen en su conjunto también por objeto el sistema del IVA. Por último, el hecho de que el Convenio PIF se refiera a infracciones en materia fiscal indica igualmente que el IVA no está excluido del concepto de intereses financieros de la Unión.²⁴

44. En consecuencia, el Informe explicativo no puede utilizarse para modificar sustancialmente el ámbito de aplicación de una disposición respecto de su tenor, el sistema y los objetivos previstos en el Convenio PIF. La exclusión de un componente del sistema de recursos propios de la Unión Europea del ámbito de aplicación del Convenio PIF mediante dicho informe iría mucho más allá de una simple «explicación». De hecho, equivaldría a modificar el ámbito de aplicación del Convenio PIF.

45. Es preciso añadir que esta modificación era perfectamente posible. Si las partes contratantes hubieran tenido realmente la intención de excluir el IVA del ámbito de aplicación del Convenio, nada les habría impedido incluir una definición modificada del concepto de «ingresos» en un protocolo posterior. En efecto, cuando se ha considerado necesario modificar el ámbito de aplicación del Convenio, tal modificación se ha efectuado mediante la adopción de protocolos específicos en dos ocasiones diferentes.²⁵

46. Por consiguiente, no veo ninguna razón válida por la que deba apartarme de la conclusión de que el IVA está comprendido en el ámbito de aplicación del Convenio PIF.

b) El concepto de fraude en el marco del Convenio PIF

47. Las partes que han presentado sus observaciones ante el Tribunal de Justicia han coincidido en que el impago del IVA debidamente declarado no constituye fraude en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra b), del Convenio PIF. El Gobierno italiano ha aclarado además, en sus observaciones escritas y orales, que las infracciones relativas al incumplimiento de la obligación de declarar, o al suministro de información falsa, así como otras infracciones relativas a conductas fraudulentas, están previstas en otras disposiciones del Decreto Legislativo n.º 74/2000.

48. Coincido con la opinión de que la infracción a la que se refiere el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 (tanto antes como después de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015) no puede quedar comprendida en el concepto de fraude recogido en el Convenio PIF.

49. El artículo 1, apartado 1, letra b), del Convenio PIF define el fraude a los efectos de dicho Convenio. Se refiere, en materia de ingresos, a tres tipos de acciones u omisiones intencionadas que tienen por efecto la disminución ilegal de los recursos de la Unión Europea: i) la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos; ii) el incumplimiento de una obligación expresa de comunicar información, y iii) el desvío de un derecho obtenido legalmente.

²⁴ Artículo 5, apartado 3, del Convenio PIF.

²⁵ Protocolo establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (DO 1996, C 313, p. 2) y Segundo Protocolo establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (DO 1997, C 221, p. 12).

50. Ninguno de los tres tipos de fraude enumerados corresponde al comportamiento objeto del presente asunto. El artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 se refiere a la falta de pago, en el plazo establecido por la ley, del IVA debidamente declarado. Aunque tal falta de pago pueda ser intencionada y tener por efecto la disminución de los ingresos fiscales, esta conducta no implica declaraciones o documentos falsos, inexactos o incompletos, o la no revelación de información. La declaración presentada era correcta. No obstante, por alguna razón, a la declaración correctamente presentada no siguió un pago igualmente correcto, es decir, oportunamente efectuado. Además, no puede considerarse que el impago del IVA debidamente declarado entrañe el «desvío de un derecho obtenido legalmente». Por definición, la falta de pago en el plazo prescrito por la ley es ilegal.

51. Por estos motivos, soy de la opinión de que no puede considerarse que el concepto de fraude del artículo 1, apartado 1, letra b), del Convenio PIF englobe una infracción como la controvertida en el litigio principal: la falta de pago, en el plazo previsto por la ley, del IVA debidamente declarado. Por lo tanto, estoy de acuerdo en que el Convenio PIF no es aplicable al presente asunto.

2. Artículo 325 TFUE

52. El artículo 325 TFUE supone la consolidación de las obligaciones de la Unión y de los Estados miembros de proteger los intereses financieros de la Unión. Asimismo, establece las competencias de la Unión en este ámbito.

53. El artículo 325 TFUE, apartado 1, establece la obligación de la Unión Europea y de los Estados miembros de combatir el *fraude y toda actividad ilegal* que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas que deberán tener un efecto disuasorio y ser eficaces. El artículo 325 TFUE, apartado 2, dispone que los Estados miembros adoptarán para combatir el *fraude* que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.

54. Las partes que han presentado sus observaciones se han mostrado en desacuerdo en lo que respecta a la aplicabilidad del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, al presente asunto.

55. El Gobierno alemán sostiene que los apartados 1 y 2 del artículo 325 TFUE no son aplicables. Esto se debe, en primer lugar, al hecho de que los intereses financieros de la Unión no se ven afectados, puesto que el IVA se ha declarado correctamente. En segundo lugar, la infracción controvertida en el presente asunto no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 325 TFUE, apartado 2, dado que sólo se refiere al «fraude». En tercer lugar, la infracción tampoco está cubierta por el artículo 325 TFUE, apartado 1, puesto que dicha disposición debe interpretarse sistemáticamente en el sentido de que la «actividad ilegal» a la que se refiere sólo atañe a los actos fraudulentos de la misma gravedad. El Gobierno neerlandés ha mantenido una postura similar en la vista.

56. El Gobierno italiano ha alegado en la vista que los apartados 1 y 2 del artículo 325 TFUE no son aplicables a la infracción controvertida en el presente asunto. Esto se debe a que el comportamiento cubierto por el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 no puede considerarse un acto fraudulento en el sentido del Convenio PIF.

57. La Comisión sostiene lo contrario. Aduce que el artículo 325 TFUE, apartado 2, debe interpretarse en sentido amplio. Engloba el concepto de «toda actividad ilegal» contemplado en el artículo 325 TFUE, apartado 1, que podría incluir infracciones o irregularidades de carácter no fraudulento.

58. Desde mi punto de vista, la correcta interpretación del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, parece estar a medio camino entre estas dos posturas. En primer lugar, la infracción controvertida en el presente asunto puede afectar a los intereses financieros de la Unión (a). En segundo lugar, la infracción está comprendida en el artículo 325 TFUE, apartado 1, pero no en el artículo 325 TFUE, apartado 2 (b). En tercer lugar, la obligación de adoptar medidas para proteger los intereses financieros de la Unión que sean análogas a las adoptadas para proteger los intereses financieros nacionales no sólo se desprende del artículo 325 TFUE, apartado 2, sino también de la lectura del artículo 325 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3 (c).

a) Sobre si los intereses financieros de la Unión se ven afectados

59. El Tribunal de Justicia ya ha aclarado que el alcance de los «intereses financieros de la Unión» es amplio. Engloba los ingresos y gastos incluidos en el presupuesto de la Unión y de otros órganos y organismos creados por los Tratados.²⁶ Los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según la normas de la Unión se incluyen en los recursos propios de la Unión. Sobre esta base, el Tribunal de Justicia ha confirmado que existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos IVA correspondientes: «cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos».²⁷

60. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha declarado que no son sólo los recargos fiscales impuestos y la acción penal ejercitada debido a la inexactitud de la información proporcionada en materia de IVA,²⁸ sino, de forma más general, la *recaudación adecuada* del IVA lo que está vinculado a la protección de los intereses financieros de la Unión con arreglo al artículo 325 TFUE.²⁹ Asimismo, el Tribunal de Justicia ha confirmado que las medidas nacionales que tienen por objeto las infracciones en materia de IVA y que pretenden garantizar la exacta recaudación del impuesto, como las disposiciones del Derecho italiano relativas a la falta de pago del IVA controvertidas en el presente asunto, constituyen una aplicación del artículo 325 TFUE a los efectos del artículo 51, apartado 1, de la Carta.³⁰

61. La infracción controvertida en el presente asunto se refiere a la *falta* de pago. En consecuencia, podría argumentarse que los intereses financieros de la Unión no se ven realmente afectados: el pago se efectúa con retraso, pero es inminente. Si se añade la obligación de pagar los intereses devengados sobre la cantidad adeudada una vez que se efectúe el pago, los ingresos de la Unión no deberían verse finalmente afectados. Por lo tanto, esta infracción podría no estar cubierta por el artículo 325 TFUE, apartado 1.

62. Es preciso señalar que la infracción no sólo se refiere a los pagos *extemporáneos*, sino, de manera más amplia, a la *falta* de pago, por la razón que sea. Por lo tanto, la cantidad adeudada puede, en efecto, pagarse más tarde, pero también puede no pagarse en absoluto. Sea como fuere, las cantidades adeudadas sencillamente no se pagaron. Como cuestión de sentido común, no cabe duda de que la

26 Sentencias de 10 de julio de 2003, Comisión/BCE (C-11/00, EU:C:2003:395), apartado 89, y de 10 de julio de 2003, Comisión/BEI (C-15/00, EU:C:2003:396), apartado 120.

27 Véanse las sentencias de 15 de noviembre de 2011, Comisión/Alemania (C-539/09, EU:C:2011:733), apartado 72; de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 26; de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 38; de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartado 22, y de 16 de marzo de 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219), apartado 19.

28 Sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 27.

29 Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 39.

30 Véase la sentencia de 5 de abril de 2017, Orsi y Baldetti (C-217/15 y C-350/15, EU:C:2017:264), apartado 16.

falta de pago de una cantidad de dinero por parte de una persona puede afectar a los intereses financieros de otra, máxime cuando, como ha puesto de relieve acertadamente la Comisión, el nacimiento de la infracción sólo tiene lugar cuando se alcanza un umbral determinado, nada desdeñable y marginal.

63. En consecuencia, no cabe admitir la alegación del Gobierno alemán de que el «pago extemporáneo» del IVA no puede afectar a los intereses financieros de la Unión dado que el IVA se ha declarado correctamente.

b) La aplicabilidad de los apartados 1 y 2 del artículo 325 TFUE

64. En razón de su compleja historia legislativa,³¹ es posible que el artículo 325 TFUE no sea la disposición más clara del Tratado.

65. El elemento clave ampliamente debatido en el presente asunto es la diferencia de tenor de los apartados 1 y 2 del artículo 325 TFUE. El artículo 325 TFUE, apartado 1, se refiere tanto al «fraude» como a «toda actividad ilegal». Sin embargo, el artículo 325 TFUE, apartado 2, sólo menciona el «fraude».

66. Ninguno de estos conceptos está definido en los Tratados. El concepto de *fraude* debe interpretarse como un concepto autónomo del Derecho de la Unión, a la luz del objetivo general del artículo 325 TFUE de ofrecer un marco sólido para la protección de los intereses financieros de la Unión.³² El alcance de este concepto no se corresponde necesariamente con la definición de fraude prevista de los Derechos penales nacionales.³³ La definición de «fraude» que figura en el Convenio PIF, a la que se refiere el Tribunal de Justicia en su sentencia Taricco,³⁴ supone una orientación útil en este sentido, puesto que se trata de la primera definición proporcionada por el Derecho de la Unión. Sin embargo, el concepto de fraude que figura en el artículo 325 TFUE no está necesariamente limitado por el previsto en el Convenio PIF o en el Derecho derivado.³⁵ El concepto genérico de «fraude» del artículo 325 TFUE puede abarcar asimismo, en el ámbito específico del IVA, acciones u omisiones intencionadas cuya finalidad sea obtener una ventaja económica o fiscal injusta, en detrimento de los intereses financieros de la Unión.³⁶

31 El artículo 209a TCE (Maastricht) sólo contenía los actuales apartados 2 y 3. El Tratado de Ámsterdam añadió el actual apartado 1 al entonces artículo 280 TCE, así como el apartado 4, que incluye el fundamento jurídico para la adopción de medidas comunitarias, estableciendo no obstante que «dichas medidas no se referirán a la aplicación de la legislación penal nacional ni a la administración nacional de la justicia». El Tratado de Lisboa eliminó esta limitación. En lo referente a la evolución del texto de esta disposición a lo largo de las versiones sucesivas del Tratado antes del Tratado de Lisboa, véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Comisión/BCE (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Véase, en lo referente al concepto amplio de «fraude» del artículo 325 TFUE, por ejemplo: Waldhoff, C.: «AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]», en C. Calliess y Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar*, 5ª ed., C.H. Beck, Múnich, 2016, apartado 4; Magiera: «Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung», en E. Grabitz, M. Hilf y M. Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, C.H. Beck, Múnich, 2016, apartados 15 y ss.; Satzger: «AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]», en Streinz, *EUV/AEUV*, C.H. Beck, Múnich, 2012, apartado 6; Spitzer, H. y Stiegel, U.: «AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]», en von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, apartados 12 y ss.

33 Véase por ejemplo, en lo tocante a la dificultades que plantea la definición de «fraude», Delmas-Marty, M.: «Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté», en *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community*, Bruselas, noviembre de 1993, Oak Tree Press, Dublín, 1994. Véase también, para tener una visión de conjunto, *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law* RS 2011/07, informe final de 4 de mayo de 2012.

34 Sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 41.

35 Véase, por ejemplo, la definición que figura en la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal, COM(2012) 363 final. El fundamento jurídico inicial de la propuesta era el artículo 325 TFUE, apartado 4. El fundamento jurídico se ha modificado en la negociación de la propuesta, pasando a serlo el artículo 83 TFUE, apartado 2 (Posición del Consejo en primera lectura, Documento del Consejo 6182/17, de 7 de abril de 2017).

36 Véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 39; de 8 de mayo de 2008, Ecotrade SpA (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartado 71, y de 17 de julio de 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091), apartado 39.

67. Sea como fuere, el Tribunal de Justicia ha confirmado que el pago con retraso del IVA no puede, *per se*, equipararse a la evasión o al fraude fiscales.³⁷

68. El concepto de *toda actividad ilegal* del artículo 325 TFUE, apartado 1, es, sin lugar a dudas, un concepto más amplio que el de fraude. Si se atiende a su interpretación natural, el concepto puede englobar todo comportamiento ilegal, es decir, ilícito, que afecte a los intereses financieros de la Unión.

69. No veo por qué la falta de pago en el plazo establecido por la ley, que en este sentido es claramente ilegal, no debería considerarse actividad ilegal. Como ya se ha expuesto en los puntos 59 a 63 de las presentes conclusiones, la falta de pago una vez que se han alcanzado umbrales como los que establece el Derecho nacional puede afectar, sin lugar a dudas, a los intereses financieros de la Unión en el sentido del artículo 325 TFUE, apartado 1.

70. Sin embargo, el concepto de «toda actividad ilegal» no figura en el artículo 325 TFUE, apartado 2, que únicamente establece la obligación de los Estados miembros de adoptar, para combatir el *fraude* que afecte a los intereses financieros de la Unión, las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros. Existen dos posibles formas de interpretar esta diferencia de redacción.

71. Por un lado, podría sugerirse que, al igual que el artículo 325 TFUE, apartado 1, el artículo 325 TFUE, apartado 2, cubre tanto el «fraude» como «toda actividad ilegal». Esta línea argumental presentaría al artículo 325 TFUE, apartado 1, como una «introducción» que establece un marco de referencia aplicable a la totalidad del artículo 325 TFUE, incluidos todos sus apartados. Pondría de relieve el hecho de que el artículo 325 TFUE, apartado 1, establece la obligación general de la Unión y sus Estados miembros de combatir el fraude y toda actividad ilegal «mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo». Asimismo, haría referencia a la compleja historia legislativa de esta disposición,³⁸ que dificulta la tarea de extraer una conclusión clara sobre la voluntad legislativa teniendo en cuenta las rápidas modificaciones sucesivas de la misma.

72. Por otro lado, podría ser igualmente plausible invocar la clara diferencia de tenor entre el artículo 325 TFUE, apartado 1, y el artículo 325 TFUE, apartado 2, y sostener que el artículo 325 TFUE, apartado 2, comprende únicamente las medidas que tienen como finalidad combatir el fraude, *pero no* otras actividades ilegales. Estas dos disposiciones establecen un alcance distinto de la obligación de eficacia y de la obligación de equiparación que se establecen respectivamente en las mismas. Si los redactores de los Tratados hubieran pretendido que ambos apartados significaran lo mismo, ¿a qué se debe la diferencia de redacción? Si hubieran tenido la intención de que los dos conceptos recogidos en el artículo 325 TFUE, apartado 1, se interpretasen como una «introducción» del artículo entero, ¿por qué no se introdujo un tercer concepto, conjunto, que englobara a ambos (un término legislativo general)? Asimismo, existen otros argumentos sistemáticos: el artículo 325 TFUE, apartados 3 y 4, mantiene claramente la misma distinción y se refiere únicamente al fraude. Por lo tanto, es difícil ver la falta de la expresión «toda actividad ilegal» en el artículo 325, apartado 2, como un simple lapsus de los redactores del Tratado, a no ser que, por supuesto, dichos redactores estuvieran extremadamente despistados y sufrieran un lapsus tres veces en el mismo artículo.

73. En general, considero que el segundo enfoque interpretativo es más plausible. No obstante, a los efectos del presente asunto, no estoy convencido de que el Tribunal de Justicia necesite, en la práctica, pronunciarse sobre esta cuestión. Aunque se ha debatido ampliamente, el artículo 325 TFUE, apartado 2, actúa en cierta medida como una pista falsa en el presente asunto. A todos los efectos

³⁷ Véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 74, y de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414), apartado 42.

³⁸ Nota 31 *supra*.

prácticos, el ámbito de aplicación de la obligación prevista en el artículo 325 TFUE, apartado 1, si se lee y se interpreta en relación con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, equivale a una obligación prácticamente idéntica de adoptar medidas similares para proteger los intereses financieros nacionales y los de la Unión Europea.

c) Artículo 325 TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3

74. Incluso si se considerase que el artículo 325 TFUE, apartado 2, no es aplicable al presente asunto, aún debe tenerse en cuenta el principio transversalmente aplicable de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3. Este principio, leído en relación con la obligación general prevista en el artículo 325 TFUE, apartado 1, equivale a la obligación de adoptar medidas contra las actividades ilegales que afectan a los intereses financieros de la Unión en condiciones similares a las aplicables a las actividades ilegales que afectan a los intereses financieros nacionales.

75. La sustancial coincidencia de las obligaciones impuestas por el artículo 325 TFUE, apartado 2, y el principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, tiene sus orígenes en la genealogía de la primera disposición. En cierto modo, el artículo 325 TFUE, apartado 2, supone una codificación específica de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el principio de cooperación leal.³⁹

76. El hecho de que las obligaciones previstas por el artículo 4 TUE, apartado 3, sean de naturaleza transversal, extendiéndose al sistema jurídico de la Unión en su totalidad, tiene una consecuencia adicional. La obligación de adoptar medidas para combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión en condiciones similares a las aplicables por lo que se refiere a los intereses financieros nacionales no sólo opera en combinación con las obligaciones impuestas por el artículo 325 TFUE, apartado 1: también opera en combinación con las obligaciones más específicas que se desprenden de la Directiva IVA. Puesto que las disposiciones de la Directiva IVA son, sin lugar a dudas, las disposiciones más detalladas en lo que respecta al pago y a la recaudación del impuesto, puede efectuarse convenientemente un análisis más inquisitivo a la luz de las disposiciones de dicha Directiva. Abordaré esta cuestión en el siguiente epígrafe de las presentes conclusiones.

77. Antes de esto, no obstante, merece la pena hacer hincapié en una última observación: las *medidas* que han de adoptarse a fin de combatir el fraude y otras actividades ilegales con arreglo al artículo 325 TFUE, apartado 1, y al artículo 4 TUE, apartado 3, no son necesariamente medidas de carácter penal. Lo que se exige es que estas medidas sean eficaces y disuasorias. Por lo tanto, es obvio que tales medidas pueden implicar, como *ultima ratio*, sanciones penales. Sin embargo, antes de llegar a este nivel, una gama más amplia de acciones, tales como medidas administrativas, civiles y organizativas, puede ser suficiente para combatir eficazmente el fraude y otras actividades ilegales.⁴⁰ Del mismo modo, las medidas que deben adoptar los Estados miembros de conformidad con el artículo 325 TFUE no se limitan a las vinculadas a actividades delictivas o a irregularidades administrativas ya cubiertas por la legislación sectorial de la Unión.⁴¹

39 Sentencia de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339), apartados 24 y 25. Véase, confirmando la sustancial coincidencia, la sentencia de 8 de julio de 1999, Nunes y de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376), apartado 13, en relación con el artículo 5 del Tratado CE y con el primer apartado del artículo 209a del Tratado CE.

40 Véase, por ejemplo, la sentencia de 29 de marzo de 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190), apartado 52, con respecto al artículo 325 TFUE en relación con las medidas para el cobro de intereses al recuperar una ventaja obtenida indebidamente del presupuesto de la Unión.

41 Véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 2010, SGS Belgium y otros (C-367/09, EU:C:2010:648), apartados 40 y 42.

3. La Directiva IVA y el principio de cooperación leal

78. El artículo 206 de la Directiva IVA establece la obligación de los sujetos pasivos de pagar el IVA en el momento de presentar la declaración tributaria prevista en el artículo 250 de dicha Directiva. No obstante, ofrece a los Estados miembros la posibilidad de fijar un plazo distinto para el pago. El artículo 273 de la Directiva IVA concede a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas para garantizar el pago: podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

79. Pues bien, al margen de estas disposiciones, la Directiva IVA no establece ninguna norma específica adicional para garantizar la correcta recaudación. No prevé ninguna medida concreta o, en su caso, sanción que deba adoptarse en caso de que no se haga frente al pago en el plazo establecido por los Estados miembros de conformidad con el artículo 206 de la Directiva IVA.

80. Por lo tanto, la elección de las sanciones adecuadas queda a discreción de los Estados miembros. Sin embargo, esta discreción no es ilimitada: a falta de disposición específica que establezca sanciones en caso de infracción, el artículo 4 TUE, apartado 3, obliga a los Estados miembros a adoptar medidas eficaces contra las conductas que afecten a los intereses financieros de la Unión.⁴² Estas medidas deben aplicarse en condiciones análogas de fondo y de procedimiento a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional cuando tengan una índole y una importancia similares. En cualquier caso, las sanciones impuestas por tales medidas deben ser eficaces, proporcionadas y disuasorias.⁴³

81. En el ámbito particular del IVA, los Estados miembros están obligados a combatir el fraude fiscal.⁴⁴ En términos más generales, y según jurisprudencia reiterada, de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, se desprende 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 su territorio.⁴⁵ Los Estados miembros tienen la obligación de comprobar las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como de calcular y recaudar el impuesto.⁴⁶

82. En resumen, lo que se desprende de estas consideraciones es que las obligaciones impuestas por la Directiva IVA en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, van claramente más allá de la prevención del fraude. Son de carácter más general. Se refieren a la correcta recaudación del impuesto, *en sentido amplio*. En consecuencia, no sólo cubren aquellas normas establecidas por los Estados miembros para sancionar el incumplimiento de obligaciones de carácter meramente formal, tales como declaraciones incorrectas, sino también los pagos extemporáneos, siempre que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del IVA y de evitar el fraude.⁴⁷

83. Habría que insistir una vez más en que el hecho de que tales medidas nacionales estén cubiertas por las normas antes citadas de la Directiva IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, no prejuzga, desde mi punto de vista, la naturaleza de las medidas nacionales. De forma similar, o más bien incluso *a fortiori*, al artículo 325 TFUE, apartado 1,⁴⁸ de la Directiva IVA no obliga

42 Véase, por ejemplo, la sentencia de 28 de octubre de 2010, SGS Belgium y otros (C-367/09, EU:C:2010:648), apartado 41.

43 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339), apartado 24, 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 y jurisprudencia citada.

44 Véanse las sentencias de 26 de febrero de 2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 25; de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 36, y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 41.

45 Véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), apartado 19 y jurisprudencia citada.

46 Véase, por ejemplo, la sentencia Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartado 37.

47 Véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 69; de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414), apartados 38 y ss., y de 17 de julio de 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091), apartado 46.

48 Punto 77 de las presentes conclusiones.

necesariamente a los Estados miembros a imponer sanciones de carácter penal. La elección de los medios queda, una vez más, a discreción de los Estados miembros. Al Derecho de la Unión le interesa el resultado real: medidas eficaces, proporcionadas y disuasorias que garanticen la correcta recaudación y eviten el fraude.

4. Conclusión provisional

84. Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, considero que el artículo 4 TUE, apartado 3, el artículo 325 TFUE, apartado 1, y los artículos 206 y 273 de la Directiva IVA son las disposiciones aplicables a los efectos del presente asunto.

B. Respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas

85. A continuación, examinaré las concretas cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente a la luz de las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión identificadas anteriormente.

86. La argumentación que expondré a continuación se estructura de la siguiente manera: en primer lugar, abordaré la primera parte de la tercera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional nacional en relación con el Convenio PIF (1). En segundo lugar, analizaré la primera cuestión prejudicial, relativa a la obligación de establecer sanciones equivalentes (2). En tercer lugar, examinaré conjuntamente la segunda cuestión prejudicial y la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente, que se refiere a la obligación de adoptar sanciones eficaces, disuasorias y proporcionadas para las infracciones del Derecho de la Unión (3).

1. Primera parte de la tercera cuestión prejudicial: Convenio PIF

87. El órgano jurisdiccional remitente desea saber si el concepto de fraude previsto en el artículo 1 del Convenio PIF comprende el impago, pago parcial o pago extemporáneo del IVA. Pregunta si, por consiguiente, el artículo 2 de este Convenio obliga al Estado miembro a sancionar tal conducta con penas privativas de libertad cuando el importe en cuestión supera los 50 000 euros.

88. La respuesta es no. Como ya he explicado en los puntos 48 a 51 de las presentes conclusiones, el Convenio PIF no es aplicable al presente asunto. Según entiendo, la infracción controvertida en el presente asunto no puede subsumirse en el concepto de fraude del artículo 1, apartado 1, letra b), de dicho Convenio.

89. Por lo tanto, propongo que la primera parte de la tercera cuestión prejudicial se responda de la siguiente manera: el concepto de fraude del artículo 1, apartado 1, letra b), del Convenio PIF no engloba una infracción como la controvertida en el litigio principal, relativa a la falta de pago, en el plazo previsto por la ley, del IVA correctamente declarado.

2. Primera cuestión prejudicial: umbrales diferenciados y la obligación de establecer sanciones equivalentes

90. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 (en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015), que establece un umbral de penalización más elevado para la falta de pago del IVA (250 000 euros) que el establecido para las retenciones fiscales a cuenta (150 000 euros), es compatible con el Derecho de la Unión.

91. Esta cuestión prejudicial hace referencia, en esencia, a la obligación de establecer, para las infracciones del Derecho de la Unión, sanciones análogas o equivalentes a las previstas para infracciones similares del Derecho nacional. En el contexto del presente asunto, tal obligación nace del artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, y con las disposiciones de la Directiva IVA antes citadas.

92. Basándose específicamente en el principio de cooperación leal enunciado en el artículo 4 TUE, apartado 3, el Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros deben procurar que las infracciones del Derecho de la Unión sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento que sean «análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional cuando tengan una índole y una importancia similares [...]». Además, en relación con las infracciones del Derecho de la Unión, las autoridades nacionales deben proceder «con la misma diligencia que utilizan para la aplicación de las respectivas legislaciones nacionales».⁴⁹

a) ¿Qué debe entenderse por régimen nacional «análogo»?

93. La dificultad del presente asunto reside en el establecimiento del marco de referencia con arreglo al cual debe examinarse la obligación de establecer sanciones análogas. ¿Qué cabe considerar una infracción del Derecho nacional de índole e importancia similares? ¿Qué otro marco legislativo nacional puede servir de punto de referencia en el presente asunto?

94. Las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia concluyen que los umbrales diferenciados establecidos por el Decreto Legislativo n.º 158/2015 no incumplen la obligación de establecer sanciones análogas o equivalentes. No obstante, los motivos para llegar a dicha conclusión difieren.

95. El Gobierno italiano alega que las dos infracciones no son en modo alguno comparables. La Comisión sostiene que los diferentes umbrales introducidos en los artículos 10 *bis* y 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 son comparables, pero que la diferencia puede justificarse. El Gobierno austriaco expone un argumento más novedoso, sugiriendo que el ámbito del IVA no puede, por definición, plantear ningún problema en lo que atañe a la obligación de establecer sanciones equivalentes. El IVA constituye un ingreso tanto para los Estados miembros como para la Unión. Por consiguiente, los intereses financieros de la Unión en forma de ingresos procedentes del IVA siempre están protegidos exactamente de la misma forma que los intereses financieros nacionales.

96. En el presente asunto, la apreciación de las sanciones análogas se reduce, en esencia, a determinar si el sistema del IVA puede compararse con la fiscalidad directa a efectos de valorar la obligación de establecer sanciones análogas.

97. En este sentido, pueden contemplarse dos enfoques.

98. En primer lugar, siguiendo un enfoque más *restrictivo*, que corresponde al defendido por el Gobierno austriaco, el régimen del IVA puede percibirse como una isla, cerrada en sí misma.⁵⁰ Sus características y su funcionamiento únicos y peculiares harían imposible la comparación con cualquier otro sistema fiscal o fuente de ingresos. En la medida en que el IVA es una fuente de ingresos *tanto* nacional *como* de la Unión, la obligación de establecer sanciones análogas siempre se cumpliría *per se*.

49 Véanse las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339), apartados 24 y 25, y de 8 de julio de 1999, Nunes y de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376), apartados 10 y 11.

50 Para un enfoque similar, véase también Delmas-Marty, M.: «Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation», *op. cit.*, p. 97; Waldhoff, C.: «AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]», en C. Callies y Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar*, 5ª ed., C.H. Beck, Múnich, 2016, apartado 10; Spitzer, H., y Stiegel, U.: «AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]» en von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, apartado 44.

99. Entiendo que, en relación con cuestiones más específicas y concretas, cuando puedan existir más diferencias que similitudes en el sistema y en la recaudación del IVA, pueda sugerirse dicho enfoque. Sin embargo, en el Estado actual del Derecho, dicho enfoque podría resultar problemático e ilógico. Privaría de contenido a la exigencia fundamental de adoptar medidas análogas o similares, la «obligación de equiparación». Ya no se podría examinar la equiparación (equivalencia). Su patrón sería, en la práctica, circular, probado en y respecto de sí mismo.⁵¹

100. Un segundo enfoque *más amplio* de comparabilidad sitúa el marco de referencia en un nivel superior de abstracción, a la vez que busca en el ordenamiento jurídico nacional la analogía más próxima posible a la infracción del Derecho de la Unión correspondiente. Una vez que la visión se hace más abstracta y panorámica, se aprecia también que ningún impuesto es una isla cerrada en sí misma: cada impuesto es una pieza de un continente (imponible), una parte del todo.

101. En mi opinión, la «obligación de equiparación» exige este tipo de visión más amplia de la comparabilidad, a fin de identificar las infracciones pertinentes del Derecho nacional que tengan una índole y una importancia similares, en particular en el ámbito de la protección de los intereses financieros de la Unión. Así, la perspectiva consiste, por naturaleza, en una comparación estructural y sistémica. El requisito de la concordancia completa haría sumamente difícil encontrar fuentes de ingresos o gastos equivalentes en los Estados miembros. Las infracciones en materia de IVA, debido a la especificidad del sistema de recaudación del impuesto, nunca podrían considerarse análogas a las infracciones relativas a cualquier otro impuesto.

102. En cambio, en casos concretos que se refieran a la aplicación del principio de no discriminación o del principio de equivalencia a normas procesales o recursos específicos, el enfoque es, por definición, mucho más preciso y mucho más restrictivo. Si tal es el caso, las diferencias concretas y específicas entre la fiscalidad directa e indirecta, examinadas a este nivel de abstracción, pueden hacer que las situaciones individuales resulten incomparables.⁵²

103. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia ya adoptó este enfoque más amplio en la sentencia Taricco. Al proporcionar indicaciones al órgano jurisdiccional nacional a fin de apreciar la equivalencia de los regímenes por lo que se refiere a los plazos de prescripción en casos de fraude en materia de IVA, el Tribunal de Justicia se refirió a los plazos de prescripción aplicables a los impuestos especiales sobre las labores del tabaco.⁵³

104. En el presente asunto, la analogía más cercana a la infracción relativa a la falta de pago del IVA prevista en el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000 es la infracción relativa a la falta de pago de las retenciones fiscales a cuenta por el agente de retención del contribuyente contemplada en el artículo 10 *bis* del mismo Decreto. Las dos infracciones comparten una serie de similitudes: su

51 A no ser que, por supuesto, la apreciación de la equiparación (o equivalencia) deje un día de tener que efectuarse *internamente* (en un Estado miembro) y se lleve a cabo *externamente* (comparando los enfoques entre los Estados miembros). Desde el punto de vista pragmático, es posible que dicha modificación jurídica pueda, en efecto, ser necesaria algún día, si los regímenes jurídicos nacionales se armonizan cada vez más y desaparecen de manera efectiva los comparadores nacionales adecuados. Desde el punto de vista sistemático, es probable que esta forma de apreciar la idoneidad de los procedimientos o recursos promueva mejor la idea de similitud que debe incorporarse a la aplicación nacional del Derecho de la Unión, en lugar de un examen que, además, subraye efectivamente las posibles discrepancias.

52 Esto es, en ese contexto específico, lo que entiendo que el Tribunal Constitucional italiano consideró una falta de comparabilidad de los artículos 10 *bis* y 10 *ter* del Decreto Legislativo controvertido en el presente asunto. Véase la sentencia del Tribunal Constitucional italiano 100/2015, de 12 de mayo de 2015 (IT:COST:2015:100). En un sentido más amplio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también ha considerado que las fiscalidades directa e indirecta son incomparables, si bien, una vez más, en un contexto diferente (también en materia de IVA, pero en un asunto relativo al derecho del sujeto pasivo al reembolso, no en relación con la imposición de sanciones por los Estados miembros). Véase la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartados 44 y 45.

53 Sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 48. Igualmente, el Tribunal de Justicia declaró en su sentencia de 29 de marzo de 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190), apartado 52, que los Estados miembros están obligados, sobre la base del artículo 325 TFUE, y a falta de normativa específica de la Unión, «en el caso de que su Derecho nacional disponga el cobro de intereses al proceder a la recuperación de ventajas del mismo tipo indebidamente percibidas de su presupuesto nacional, a exigir intereses de modo análogo cuando recuperan ventajas obtenidas indebidamente del presupuesto de la Unión».

objetivo general es garantizar la recaudación. Ambas infracciones tienen por objeto comportamientos vinculados a la falta de pago en el plazo previsto por la ley. El paralelismo sistemático de ambas disposiciones trae causa de la propia normativa italiana, que ha optado por regular las dos infracciones en el mismo acto legislativo, en dos disposiciones paralelas estrechamente vinculadas.

105. En consecuencia, no veo ninguna dificultad lógica particular a la hora de sugerir que el artículo 10 *bis* es la disposición «análoga» al artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000. Ambas infracciones son comparables. La próxima cuestión que se ha de examinar a continuación es si el umbral diferenciado que figura en ambas disposiciones puede estar justificado.

b) ¿Una diferenciación justificada?

106. El Gobierno italiano ha tratado de explicar las razones que inspiraron al legislador a la hora de establecer umbrales diferentes aplicables a las infracciones por la falta de pago del IVA y de las retenciones fiscales a cuenta.

107. En primer lugar, con carácter preliminar, el Gobierno italiano ha aclarado en la vista que los sujetos pasivos no están sometidos al régimen de infracciones penales por falta de pago de impuestos directos. La infracción contemplada en el artículo 10 *bis* no afecta al sujeto pasivo, sino a la persona que debe efectuar el pago de la retención a cuenta en su lugar.

108. En segundo lugar, además de las diferencias estructurales generales que se desprenden del carácter directo e indirecto de la fiscalidad, el Gobierno italiano ha expuesto motivos específicos para la diferenciación. Estos motivos se refieren al mayor grado de gravedad y a la dificultad añadida de detección y recaudación.

109. Por un lado, en lo que atañe a la falta de pago de la retención a cuenta de impuestos resultantes de la certificación expedida al contribuyente a quien se ha practicado la retención, el Gobierno italiano explica que el artículo 10 *bis* no sólo versa sobre la falta de pago, sino también sobre la expedición de un documento incorrecto. En consecuencia, la detección de la falta de pago y la recaudación del impuesto se ven dificultadas, puesto que la persona a quien se ha practicado la retención recibe una certificación que le libera del pago frente a la Administración.

110. Por otro lado, en cuanto a la falta de pago de la retención fiscal a cuenta resultante de la declaración fiscal anual presentada por el agente de retención, el Gobierno italiano afirma que el mayor grado de gravedad se deriva de las consecuencias que dicha falta de pago puede suponer para los contribuyentes a quienes se ha practicado la retención, que corren el riesgo de tener que pagar dos veces el impuesto adeudado.

111. En el contexto de ambos motivos se ha afirmado que la dificultad de detectar la infracción⁵⁴ y los distintos intereses protegidos son las razones en las que se basó el legislador nacional para justificar la diferenciación de los umbrales en cuestión.

112. Naturalmente, algunos de los argumentos expuestos por el Gobierno italiano pueden considerarse más convincentes que otros. Del mismo modo, es probable que aún no esté claro qué ocurrió exactamente en 2015 que motivó la necesidad repentina de diferenciar entre los umbrales de ambas infracciones y que no existía antes, cuando ambas infracciones estaban reguladas en los mismos términos.

⁵⁴ Véase, sobre la importancia de la dificultad de detectar una infracción, la sentencia de 25 de febrero de 1988, Drexel (299/86, EU:C:1988:103), apartados 22 y 23.

113. No obstante, considero que cuestiones como la que aquí nos ocupa constituyen precisamente el ámbito en el que los Estados miembros están legitimados para efectuar sus propias elecciones legislativas. Desde mi punto de vista, el Gobierno italiano ha proporcionado razones plausibles sobre por qué quiso establecer la diferenciación. Ha demostrado también la existencia de un proceso de deliberación a este respecto a nivel nacional. Si el alcance de la oportunidad procesal y de la autonomía institucional tiene algún significado en este ámbito, no corresponde al Tribunal de Justicia cuestionar tales elecciones legislativas nacionales, que están más asentadas en el más amplio y más complejo tejido legislativo del Derecho tributario de los Estados miembros.

114. En consecuencia, considero que el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, y con la Directiva IVA, no se opone a determinadas disposiciones nacionales que establecen, a los efectos de determinar el carácter punible del comportamiento consistente en la falta de pago de un impuesto en el plazo legal, un umbral financiero superior para el IVA que el previsto para las retenciones fiscales a cuenta.

3. Segunda cuestión prejudicial y segunda parte de la tercera cuestión prejudicial: extinción de la responsabilidad penal y sanciones eficaces y disuasorias

115. El órgano jurisdiccional nacional ha manifestado también dudas acerca del impacto que pueden tener las dos modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo n.º 158/2015 en la eficacia y en el carácter disuasorio de las sanciones penales previstas en el Decreto Legislativo n.º 74/2000.

116. En primer lugar, mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, y con la Directiva IVA, se opone a una disposición nacional que extingue la responsabilidad penal de las personas responsables de los asuntos fiscales si la entidad a la que representan paga el IVA adeudado, incluidas las sanciones administrativas y los intereses devengados debido al pago extemporáneo, antes de que se declare la apertura del juicio oral en primera instancia. El órgano jurisdiccional nacional explica que el sistema italiano no impone a estas personas ninguna otra sanción, ni siquiera de naturaleza administrativa.

117. En segundo lugar, en la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 325 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que exime de responsabilidad penal y administrativa a las personas responsables de los asuntos fiscales por el impago o el pago parcial o extemporáneo del IVA por un importe que representa el triple o el quíntuple del umbral mínimo de 50 000 euros establecido en el Convenio PIF.

118. Ambas cuestiones prejudiciales se refieren a la obligación de los Estados miembros de adoptar sanciones eficaces y disuasorias. Examinaré ambas cuestiones sucesivamente en el presente epígrafe.

a) Nueva causa de extinción de la responsabilidad penal

119. La Comisión considera que debe declararse la inadmisibilidad de la segunda cuestión prejudicial, que se refiere a la nueva causa de extinción de la responsabilidad penal introducida por el Decreto Legislativo n.º 158/2015 (nuevo artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74/2000). Alega que, teniendo en cuenta que el umbral previsto para la infracción relacionada con el IVA (250 000 euros) no se ha alcanzado en el presente asunto (el importe adeudado era de 175 272 euros), tal causa no puede aplicarse en el presente asunto.

120. Estoy de acuerdo. En efecto, si el Tribunal de Justicia decide seguir las respuestas que propongo para las cuestiones prejudiciales primera y tercera, no habrá necesidad de responder a la segunda cuestión. Sin embargo, a fin de proporcionar plena asistencia al Tribunal de Justicia, facilitaré una breve respuesta a esta cuestión prejudicial específica para el supuesto de que el Tribunal de Justicia llegue a una conclusión distinta.

121. En general,⁵⁵ la obligación de establecer sanciones eficaces, disuasorias y proporcionadas para la protección de los intereses financieros de la Unión se deriva de una doble fuente del Derecho de la Unión. El deber de cooperación leal previsto en el artículo 4 TUE, apartado 3, implica la exigencia de abordar, de manera eficaz y disuasoria, el incumplimiento de la obligación de pagar el IVA de conformidad con los artículos 206 y 273 de la Directiva IVA: existe una obligación general [de los Estados miembros] de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio.⁵⁶ Lo mismo se desprende también del artículo 325 TFUE, apartado 1, que obliga a los Estados miembros a combatir el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas eficaces y disuasorias.⁵⁷

122. En mi opinión, la nueva causa de extinción de la responsabilidad penal de que se trata no supone un incumplimiento de la obligación de imponer sanciones eficaces y disuasorias.

123. En primer lugar, por lo general, la obligación de adoptar sanciones proporcionadas, eficaces y disuasorias en el ámbito del IVA no implica necesariamente la obligación de imponer sanciones de carácter penal.⁵⁸ En efecto, en determinadas situaciones la gravedad de las infracciones puede exigir la tipificación penal como única solución para garantizar la eficacia y el carácter disuasorio.⁵⁹ Sin embargo, al margen de tales situaciones graves específicas, las sanciones aplicables pueden ser sanciones administrativas, sanciones penales o una combinación de ambas.⁶⁰

124. En el ámbito del IVA, la falta de pago del impuesto *correctamente* declarado en el plazo legal no puede considerarse tan grave como para que la obligación de adoptar medidas eficaces y disuasorias exija, en todos los casos, la imposición de sanciones penales.⁶¹ Evidentemente, los Estados miembros pueden, teniendo en cuenta debidamente su situación económica y social, adoptar tales sanciones en aquellos casos que consideren especialmente graves, respetando al mismo tiempo el principio de proporcionalidad. No obstante, la tipificación penal de este comportamiento no puede considerarse obligatoria con arreglo al Derecho de la Unión.

125. En segundo lugar, el carácter eficaz y disuasorio de las medidas previstas por la normativa italiana para garantizar la recaudación del IVA debe considerarse en términos más amplios y sistémicos. Debe prestarse la debida atención a la interacción entre las distintas sanciones penales y administrativas aplicables cuando no se satisface el pago del IVA en el plazo previsto por la ley.⁶²

55 Véanse los puntos 52 a 84 de las presentes conclusiones.

56 Sentencias de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartado 37; de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 25, y de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 36.

57 Sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 26, y de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 37.

58 Véanse también los puntos 77 y 83 de las presentes conclusiones.

59 Sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 39. Véanse también las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Comisión/Consejo (C-176/03, EU:C:2005:311), punto 43.

60 Sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 34, y de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 39.

61 Es preciso señalar que, desde una perspectiva comparada, no todos los Estados miembros establecen sanciones penales para los comportamientos relacionados con la falta de pago del IVA en el plazo legal. Hay variaciones considerables a este respecto.

62 Cabe añadir que la cuestión conexa, relativa al principio *ne bis in idem*, es objeto del asunto pendiente Menci. Habida cuenta de la importancia de las cuestiones planteadas por la sentencia de 15 de noviembre de 2016 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, A y B/Noruega (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, Gran Sala) con relación a la interpretación del artículo 50 de la Carta, el asunto se ha atribuido a la Gran Sala y se ha reabierto la fase oral. Véase el auto del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 25 de enero de 2017, Menci (C-524/15, no publicado, EU:C:2017:64).

126. El Gobierno italiano ha explicado que, de conformidad con el artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/1997, las entidades obligadas al pago del impuesto están sujetas, en todo caso, a un sistema de sanciones administrativas que pueden alcanzar el 30 % de la cantidad no pagada más los intereses. La historia legislativa de la reforma controvertida muestra que la existencia de sanciones administrativas —que siguen aplicándose en las situaciones que no alcanzan el umbral previsto para las sanciones penales— fue tenida debidamente en cuenta al modificar el umbral mediante el Decreto Legislativo n.º 158/2015.⁶³ Del mismo modo, la nueva causa de extinción de la responsabilidad penal vinculada al pago es una elección legislativa que ofrece la posibilidad de evitar la responsabilidad penal en caso de que la entidad responsable del pago del impuesto satisfaga sus deudas, incluidos el impuesto adeudado, las sanciones administrativas y los intereses devengados. También en esta situación el legislador ha considerado suficientes las sanciones administrativas impuestas a las entidades contribuyentes.⁶⁴

127. En otras palabras, incluso si el administrador responsable de la entidad jurídica que debe el impuesto puede eludir la responsabilidad penal si la entidad jurídica llega a efectuar el pago, la entidad jurídica que es principalmente responsable seguirá teniendo que pagar los intereses y las sanciones administrativas por pago extemporáneo.

128. En esta fase, sería conveniente dar un paso atrás y tratar de ver el bosque, y no sólo un árbol en concreto. ¿Cuál es el objetivo de penalizar los pagos extemporáneos de las cantidades adeudadas al erario público? Es posible que, a diferencia de otros actos delictivos, en los que el daño provocado no puede repararse y en los que la sanción tiene como finalidad principal castigar y reinserir al delincuente, en lo que respecta a los delitos fiscales, el objetivo sea *también* utilizar la amenaza de una sanción penal para obligar al pago en cada caso individual y, en consecuencia, promover el cumplimiento de forma más general en el futuro. En otras palabras, la penalización no es la única finalidad en sí misma. Es probable que otra finalidad de la sanción sea mantener la solidez financiera e incitar al cumplimiento. Si se da por válido este razonamiento, el hecho de conceder una última oportunidad al delincuente para satisfacer el pago antes de que se declare la apertura del juicio oral en primera instancia no impide, en efecto, la eficacia de la ejecución, sino más bien al contrario.⁶⁵

129. En este contexto, la causa de extinción de la responsabilidad penal introducida en el artículo 13 del Decreto Legislativo n.º 74/2000 promueve el cumplimiento y, en consecuencia, potencia la eficacia y el carácter disuasorio del sistema de ejecución. La eficacia de las sanciones está vinculada al incentivo de pagar el impuesto. El carácter disuasorio está garantizado por la necesidad de satisfacer no sólo el importe principal, sino también los intereses devengados y el importe correspondiente a las sanciones administrativas.

130. Es preciso recordar que, en el pasado, el Tribunal de Justicia declaró que un régimen de sanciones progresivo era idóneo para fomentar la regularización de los pagos.⁶⁶ Asimismo, consideró que los intereses constituían una sanción adecuada en supuestos de infracciones de carácter formal.⁶⁷

63 Véanse las explicaciones facilitadas en relación con el artículo 8 (que modifica el artículo 10 *ter* del Decreto Legislativo n.º 74/2000) en la exposición de motivos que acompaña al proyecto de Decreto Legislativo (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio), de 26 de junio de 2015.

64 Véanse (*ibídem*) las explicaciones facilitadas en relación con el artículo 11 (que modifica el artículo 13 del Decreto Legislativo n.º 74/2000).

65 Puede que ésta sea también la razón por la que en una serie de ordenamientos jurídicos de los Estados miembros pueden encontrarse normas redactadas de forma diferente relativas a la interrupción de la acción penal por falta de pago de las contribuciones fiscales o de las cotizaciones a la seguridad social si la deuda se paga antes de que se declare la apertura del juicio oral en primera instancia.

66 Sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414), apartado 40.

67 En relación con las infracciones de las obligaciones formales, véase la sentencia de 17 de julio de 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091), apartado 46 y jurisprudencia citada.

131. Por último, es preciso tener presente que, al mismo tiempo que imponen sanciones eficaces y disuasorias en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, los Estados miembros deben respetar asimismo el principio de proporcionalidad. De los trabajos preparatorios del Decreto Legislativo n.º 158/2015 se desprende que el legislador italiano optó por adoptar una escala progresiva de sanciones administrativas y penales. Aludiendo a consideraciones en materia de proporcionalidad, reservó las sanciones penales para aquellos supuestos que revisten mayor gravedad. En este contexto, puede considerarse asimismo que la causa de extinción de la responsabilidad penal controvertida en el presente asunto incorpora consideraciones adicionales en materia de proporcionalidad al régimen de ejecución general.

b) La importancia del umbral de 50 000 euros establecido en el Convenio PIF

132. Con respecto a la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente, no considero que el umbral establecido en el Convenio PIF constituya un punto de referencia adecuado para apreciar la eficacia de las sanciones fuera del marco definido con arreglo a este instrumento específico.

133. En primer lugar, como he expuesto en los puntos 48 a 51 de las presentes conclusiones, la infracción en cuestión no está comprendida en el ámbito de aplicación del Convenio PIF. El umbral establecido en el Convenio PIF sólo resulta pertinente para el delito específico de fraude.

134. En segundo lugar, con carácter subsidiario, el umbral de 50 000 euros previsto en el artículo 2 del Convenio PIF sólo se aplica como criterio para establecer un importe mínimo a partir del cual el fraude se considera de una gravedad tal que da lugar a *sanciones que implican la privación de libertad y que pueden suponer la extradición*. No obstante, el umbral de 50 000 euros no es ni siquiera aplicable como umbral general respecto de la tipificación penal como tal.

135. Por consiguiente, considero que no puede hacerse referencia al umbral contemplado en el Convenio PIF ni siquiera a efectos de establecer una analogía más amplia. No es en modo alguno pertinente en un asunto como el que nos ocupa.

c) Conclusión provisional

136. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial y a la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial del siguiente modo: la obligación de imponer sanciones eficaces, disuasorias y proporcionadas para garantizar la recaudación correcta del IVA que figura en el artículo 325 TFUE, apartado 1, y en el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con la Directiva IVA, no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el presente asunto, que, al mismo tiempo que establece un sistema de sanciones administrativas, exime a las personas físicas responsables de los asuntos fiscales:

- de la responsabilidad penal y administrativa por falta de pago del IVA correctamente declarado en el plazo fijado por la ley por un importe que representa el triple o el quintuple del umbral mínimo de 50 000 euros establecido en el Convenio PIF;
- de la responsabilidad penal si la entidad a la que representan abona fuera de plazo el IVA adeudado, así como los intereses y los importes correspondientes a las sanciones administrativas, antes de que se declare la apertura del juicio oral en primera instancia.

C. Efectos de la posible incompatibilidad entre la normativa nacional y el Derecho de la Unión

137. En las presentes conclusiones, he propuesto que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión *no* se oponen a las modificaciones efectuadas por el Decreto Legislativo n.º 158/2015. En el supuesto de que el Tribunal de Justicia llegue a la misma conclusión, no habría ninguna necesidad de examinar los posibles efectos (temporales) de una declaración de incompatibilidad en el presente asunto.

138. Si el Tribunal de Justicia llega a la conclusión contraria, deberían abordarse los efectos de la incompatibilidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión. En particular, sería necesario examinar las consecuencias prácticas que se derivan del principio de primacía del Derecho de la Unión, es decir, la inaplicabilidad de las disposiciones nacionales contrarias al Derecho de la Unión. Esto tendría que llevarse a cabo a la luz de las circunstancias presentes, contexto en el que las disposiciones nacionales en cuestión constituyen disposiciones de Derecho penal *más favorables* en un procedimiento penal en curso.

139. A fin de proporcionar plena asistencia al Tribunal de Justicia, expondré algunas reflexiones concluyentes sobre esta cuestión, puesto que ha sido planteada expresamente por el órgano jurisdiccional remitente y ha sido debatida en la vista por los intervinientes.

140. El órgano jurisdiccional nacional ha expresado la opinión de que, en el supuesto de que las modificaciones efectuadas por el Decreto Legislativo n.º 158/2015 se consideren incompatibles con el Derecho de la Unión, la consiguiente inaplicación de las normas más favorables tampoco sería contraria al principio de legalidad ni al principio de la *lex mitior* consagrados en el artículo 49, apartado 1, de la Carta. En primer lugar, la inaplicación de las disposiciones nacionales, en su versión modificada por el Decreto Legislativo n.º 158/2015, implicaría la (re)aplicación de la versión anterior de estas disposiciones, vigente en el momento en que se produjeron los hechos principales. En segundo lugar, si se declaran incompatibles con el Derecho de la Unión, las nuevas disposiciones nunca habrían llegado a formar parte legalmente del ordenamiento jurídico italiano. Puesto que las decisiones del Tribunal de Justicia en los procedimientos prejudiciales surten efectos *ex tunc*, la disposición así interpretada debería aplicarse de la forma indicada por el Tribunal de Justicia también a las relaciones jurídicas anteriores al pronunciamiento de la sentencia pero que aún no hayan finalizado.

141. La Comisión y el Gobierno italiano han debatido esta argumentación en la vista. Parecen ser de la opinión de que las disposiciones más favorables de Derecho nacional no pueden dejar de aplicarse en el presente asunto, *incluso si* se declara que tales disposiciones son incompatibles con el Derecho de la Unión.

142. Estoy de acuerdo con la Comisión y con el Gobierno italiano. Desde mi punto de vista, el principio de legalidad excluye la posibilidad de dejar de aplicar disposiciones penales más favorables durante un procedimiento penal en curso, incluso si se declara que tales normas más favorables son incompatibles con el Derecho de la Unión. En otras palabras, en un caso como el que aquí nos ocupa, la primacía de las disposiciones del Derecho de la Unión que imponen a los Estados miembros la obligación de adoptar sanciones eficaces, disuasorias y análogas debe aplicarse en consonancia con otras normas de igual rango del ordenamiento jurídico de la Unión: el principio de la *lex mitior*, establecido en el artículo 49, apartado 1, de la Carta, junto con la protección de la confianza legítima y de la seguridad jurídica, considerados en el contexto específico del Derecho penal.

143. No se discute que, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, las disposiciones del Tratado y las disposiciones directamente aplicables del Derecho derivado tienen por efecto, por el propio hecho de su entrada en vigor, hacer inaplicable toda disposición contraria de la legislación nacional.⁶⁸

144. Es posible que la obligación de inaplicación constituya la manifestación más contundente de este principio. No obstante, las consecuencias prácticas de la primacía deben ponderarse en cada caso y conciliarse con el principio general de seguridad jurídica y, más concretamente en el ámbito del Derecho penal, con el principio de legalidad. En definitiva, las obligaciones de los Estados miembros de garantizar la recaudación efectiva de los recursos de la Unión no pueden ir en contra de los derechos consagrados en la Carta,⁶⁹ que también reconoce los principios fundamentales de legalidad, de la *lex mitior* y de seguridad jurídica.

145. En el análisis subsiguiente sugiero que el principio de legalidad, que debe interpretarse correctamente no sólo de forma minimalista (1), sino, más ampliamente, en el sentido de que comprende también la regla de la *lex mitior* junto con la necesidad de aumentar la seguridad jurídica en los asuntos penales (2), exige que, en el presente asunto, las disposiciones más favorables del Decreto Legislativo n.º 158/2015 no puedan dejar de aplicarse (3). La última conclusión es válida, con independencia de si la posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión debe declararse con respecto al Derecho primario (artículo 325 TFUE, apartado 1) o con respecto a la Directiva IVA.

1. El «núcleo» del principio de legalidad: la prohibición de retroactividad

146. El principio de legalidad, consagrado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta, engloba, en primer lugar, la prohibición de retroactividad. Dicha prohibición se establece en las primeras dos frases de la referida disposición.⁷⁰ Se corresponde, en el sentido del artículo 52, apartado 3, de la Carta, con el artículo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «CEDH»).

147. Puede afirmarse que el «núcleo» del principio de legalidad, que constituye la expresión más significativa y específica del principio de seguridad jurídica,⁷¹ cubre únicamente los elementos *sustantivos* de la definición de las infracciones y de las sanciones. Exige que la normativa defina claramente las infracciones y las sanciones que resultan de aplicación en el momento en que se ha cometido la acción u omisión punible. Esta exigencia se cumple cuando el justiciable puede determinar, a partir del texto de las disposiciones pertinentes y, si es preciso, con la asistencia interpretativa de la jurisprudencia, qué actos u omisiones generarán su responsabilidad penal.⁷² Sin embargo, estas exigencias no prohíben la clarificación gradual de las normas de responsabilidad penal mediante la interpretación judicial, siempre que tal interpretación sea razonablemente previsible.⁷³

68 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49), apartado 17, y de 14 de junio de 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348), apartado 73 y jurisprudencia citada.

69 Véase, en este sentido, la sentencia de 29 de marzo de 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), apartado 23.

70 Antes de la entrada en vigor de la Carta, el principio de no retroactividad de las disposiciones penales también se consideraba uno de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia. Véanse, por ejemplo, las sentencias de 10 de julio de 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255), apartado 22; de 13 de noviembre de 1990, Fédesa y otros (C-331/88, EU:C:1990:391), apartado 42; de 7 de enero de 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10), apartado 63; de 15 de julio de 2004, Gereken y Procola (C-459/02, EU:C:2004:454), apartado 35, y de 29 de junio de 2010, E y F (C-550/09, EU:C:2010:382), apartado 59.

71 Véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de junio de 2008, Intertanko y otros (C-308/06, EU:C:2008:312), apartado 70, y de 28 de marzo de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236), apartado 162.

72 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 3 de mayo de 2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261), apartado 50; de 31 de marzo de 2011, Aurubis Bulgaria (C-546/09, EU:C:2011:199), apartado 42, y de 28 de marzo de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236), apartado 162.

73 Véase la sentencia de 28 de marzo de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236), apartado 167 y jurisprudencia citada.

148. En consecuencia, si la normativa nacional, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, no contenía disposiciones expresas que establecieran la responsabilidad penal para una conducta determinada, «el principio de legalidad de las penas, tal como aparece consagrado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, se opone a que se sancione penalmente dicho comportamiento, aun cuando la norma nacional fuese contraria al Derecho de la Unión».⁷⁴

149. Por consiguiente, el «núcleo» del principio de legalidad, que se refleja en las dos primeras frases del artículo 49, apartado 1, de la Carta, prohíbe la aplicación retroactiva de normas penales nuevas relativas a la determinación de infracciones y sanciones que no estaban vigentes en el momento en que se cometió el acto punible. Cabe destacar dos elementos: la limitación a los elementos *sustantivos* del acto y de la sanción, haciendo hincapié en *un momento específico*, el momento en que se cometió el acto u omisión.

2. La concepción más amplia del principio de legalidad: la lex mitior y la seguridad jurídica en asuntos penales

150. No obstante, el contenido de las garantías previstas en el artículo 49, apartado 1, de la Carta, no se agota en ese punto. A mi juicio, el auténtico contenido de las garantías contempladas en el artículo 49, apartado 1, es más amplio, en las dos dimensiones que se acaban de mencionar, sustantiva y temporal.

151. Sin entrar en ningún tipo de debate más profundo acerca de lo que está exactamente cubierto *desde el punto de vista sustantivo*, cabe quizás recordar simplemente que, en el marco del CEDH, el ámbito de aplicación exacto del artículo 7, apartado 1, tampoco está nada claro. En particular, el concepto de «sanción» y su ámbito de aplicación han sido objeto de una evolución jurisprudencial. Recientemente, en la sentencia *Del Río Prada*, la Gran Sala del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH») recordó que la distinción entre una «sanción» (la «sustancia», que ha de estar cubierta por el artículo 7, apartado 1, del CEDH) y una medida relativa a la aplicación o ejecución de una sanción (que se acerca más a los elementos «procedimentales») no es sencilla.⁷⁵ El TEDH ha llevado a cabo una apreciación más amplia basándose, en particular, en la naturaleza y en la finalidad de la medida, en su calificación en Derecho nacional y en sus efectos.

152. Pueden decirse muchas cosas sobre dicha apreciación, que gira en torno a los efectos o al impacto, que se centra en menor grado en las sutilezas de las taxonomías nacionales específicas —que, evidentemente, puede variar de un Estado miembro a otro— y que contempla, más concretamente, el auténtico funcionamiento de las normas. Sin embargo, ante todo, quizás plasma lo que debe ser el eje de la protección efectiva de los derechos fundamentales: la persona y el impacto que tiene una norma en su posición, y no las etiquetas taxonómicas que le atribuye el Derecho nacional correspondiente.

153. Por este motivo, aunque el tenor de la tercera frase del artículo 49, apartado 1, de la Carta, hace referencia a una «pena más leve», considero que dicha disposición no puede interpretarse en el sentido de que se refiere única y exclusivamente a la gravedad de la sanción. Debe interpretarse en el sentido de que también incluye, como mínimo, todos los elementos constitutivos de un delito, por una simple razón: si, tras la comisión de un delito, se aprueba una nueva ley que modifica la definición del delito

⁷⁴ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 7 de enero de 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10), apartado 63, y de 28 de junio de 2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396), apartado 55.

⁷⁵ Véase la sentencia del TEDH de 21 de octubre de 2013, *Del Río Prada/España* [GC] (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009), apartados 85 y ss., que cita, en particular, la sentencia de 12 de febrero de 2008, *Kafkaris/Chipre* [GC] (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604), apartado 142.

en beneficio del acusado, esto significa que su acto dejará de ser punible por vía penal en todo caso. Si deja de ser punible, esto quiere decir que no puede imponerse ninguna sanción. La *falta* de pena es, sin duda, una pena *más leve*. Sería sencillamente ilógico insistir, en tales circunstancias, en el hecho de que, técnicamente, la nueva ley no regula directamente las «sanciones».

154. A los efectos del presente asunto, el elemento más importante es probablemente el segundo: la dimensión *temporal* de lo que está protegido por el principio de legalidad. En este sentido, el tenor de la tercera frase del artículo 49, apartado 1, de la Carta ya indica claramente que dicho principio también se ocupa del tiempo que transcurre *después* de la comisión del delito. La tercera frase dispone la aplicación retroactiva de la pena más leve: la *lex mitior*.

155. La regla de la *lex mitior* ya había sido reconocida por el Tribunal de Justicia como un principio general del Derecho de la Unión que forma parte de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros.⁷⁶ Esta jurisprudencia, junto con el artículo 49, apartado 1, de la Carta, han demostrado, en efecto, su influencia en el desarrollo de la jurisprudencia del TEDH. Parece que el TEDH se ha apartado de su propia jurisprudencia, según la cual el principio de la *lex mitior* no estaba cubierto por el artículo 7 del CEDH, y lo ha reconocido como un elemento implícito de esta disposición, también bajo la influencia del mayor grado de protección que ofrece el Derecho de la Unión.⁷⁷

156. En efecto, el principio de la *lex mitior* constituye una excepción a la prohibición de aplicación retroactiva del Derecho penal. Permite la retroactividad *in bonam partem*. Por lo tanto, es evidente que la retroactividad *in malam partem* está prohibida.

157. Según la reciente jurisprudencia del TEDH, el principio de retroactividad de la ley penal más favorable implica que «cuando hay diferencias entre el Derecho penal vigente en el momento de comisión de una infracción y las normas penales posteriores aprobadas antes de que se dicte una resolución firme, el tribunal deberá aplicar aquella normativa cuyas disposiciones resulten más favorables para el acusado».⁷⁸ Según el TEDH, esta obligación de aplicar «entre varias normas penales, aquella cuyas disposiciones resulten más favorables para el acusado constituye una aclaración de las normas sobre sucesión de normas penales, que está en consonancia con otro elemento esencial del artículo 7, a saber, la previsibilidad de las sanciones». Al igual que la prohibición de la aplicación retroactiva, el principio de la *lex mitior* se aplica a las disposiciones que definen las infracciones y las sanciones.⁷⁹

158. No obstante, el contenido exacto de la norma de *lex mitior* dista mucho de estar establecido. Este principio tiene una inspiración subyacente específica: «implica necesariamente una sucesión de leyes en el tiempo y se basa en la constatación de que el legislador cambió de criterio, sea sobre la calificación penal de los hechos, sea sobre la pena que ha de aplicarse a una infracción penal».⁸⁰ Esta particularidad ha dado lugar a algunos enfoques que hacen hincapié en los distintos razonamientos que inspiran la

76 Véanse las sentencias de 3 de mayo de 2005, Berlusconi y otros (C-387/02, C-391/02 y C-403/02, EU:C:2005:270), apartado 68; de 8 de marzo de 2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154), apartado 32; de 11 de marzo de 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152), apartado 59, y de 4 de junio de 2009, Mickelsson y Roos (C-142/05, EU:C:2009:336), apartado 43.

77 Sentencia de la Gran Sala del TEDH de 17 de septiembre de 2009, Scoppola/Italia (n.º 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903), apartados 105 a 109.

78 Véanse las sentencias de la Gran Sala del TEDH de 17 de septiembre de 2009, Scoppola/Italia (n.º 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903), apartado 109, y de 18 de marzo de 2014, Öcalan/Turquía (n.º 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903), apartado 175. Véanse también las sentencias del TEDH de 12 de enero de 2016, Gouarré Patte/Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710), apartado 28; de 12 de julio de 2016, Ruban/Ucrania (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711), apartado 37, y de 24 de enero de 2017, Koprivnikar/Eslovenia (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313), apartado 49.

79 Sentencia de la Gran Sala del TEDH de 17 de septiembre de 2009, Scoppola/Italia (n.º 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903), apartado 108.

80 Sentencia de 6 de octubre de 2016, Paoletti y otros (C-218/15, EU:C:2016:748), apartado 27.

prohibición de aplicación retroactiva del Derecho penal y el principio de la *lex mitior*. Según estas opiniones, el principio de la *lex mitior* no se desprende exactamente de las exigencias de previsibilidad o de seguridad jurídica. Simplemente se basa en consideraciones de equidad, reflejando los cambios de postura del legislador sobre los actos ilícitos.⁸¹

159. Independientemente de cuál sea el valor exacto que sustenta la regla de la *lex mitior*, su funcionamiento es fácil de entender: salvo que estemos ante un ejemplo claro de normativa interesada, o incluso de desviación de los procedimientos legislativos,⁸² la *lex mitior* es, por definición, «un billete de ida» a un destino más favorable. Esto significa que, tras la comisión del acto, las nuevas normas de Derecho penal sólo se aplicarán en beneficio del acusado. En un escenario bastante improbable, podría suceder así incluso *reiteradamente* en beneficio del acusado. Esto puede compatibilizarse también con el tenor y el espíritu de la tercera frase del artículo 49, apartado 1, de la Carta. Sin embargo, considero que lo que no puede compatibilizarse con dicha disposición es, o bien el retorno a la disposición más severa una vez que se haya activado correctamente el principio de la *lex mitior*, o bien la adopción de normas penales nuevas más severas y su aplicación retroactiva. De ser así, la regla de la *lex mitior* se convertiría en una norma inestable y reversible que permitiría un vaivén de modificaciones de las normas penales tras la comisión del hecho.

160. Por consiguiente, los principios de la *lex mitior* y de seguridad jurídica no se circunscriben al momento en que se cometieron los hechos. Ambos principios se extienden al procedimiento penal en toda su extensión.⁸³

161. En efecto, es preciso recordar que la aplicación del principio de *lex mitior* se integra por sí misma en el principio más amplio de seguridad jurídica, que exige que las normas de Derecho sean claras y precisas y que su aplicación sea previsible para los justiciables.⁸⁴ Es decir, debe permitirse a los interesados conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen y que éstos puedan conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones, y adoptar las medidas oportunas en consecuencia.⁸⁵

162. En consecuencia, el principio de la *lex mitior* forma parte de las normas jurídicas básicas que regulan el funcionamiento intertemporal de las disposiciones penales aprobadas posteriormente. Por lo tanto, las exigencias de previsibilidad y de seguridad jurídica también comprenden su aplicación como parte de los sistemas jurídicos nacional y del Derecho de la Unión. Sería contrario a tales exigencias, esenciales para el principio de seguridad jurídica, si, una vez que se aprueba y entra en vigor una norma penal más favorable, ésta deja de aplicarse para que pueda volver a aplicarse una norma penal más estricta, incluso si ésta estaba vigente en el momento en que se cometieron los hechos.

81 Véase, en especial, el voto particular discrepante del juez Nicolaou, así como de los jueces Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger y Sajó en la sentencia Scoppola (nota 77 *supra*), y el voto discrepante del juez Sajó en la sentencia del TEDH de 24 de enero de 2017, Koprivnikar/Eslovenia (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Sin embargo, se adoptó una visión más amplia en la voto particular concurrente del juez Pinto de Albuquerque y de los jueces Vučinić, en la sentencia de la Gran Sala del TEDH de 18 de julio de 2013, Maktouf y Damjanović/Bosnia y Herzegovina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 En consecuencia, por ejemplo, la apropiación del procedimiento legislativo y la adopción de normas interesadas en favor de determinadas personas no estarían comprendidas en la correcta aplicación del principio de la *lex mitior*. Estas personas no pueden haber tenido buena fe ni, por tanto, confianza legítima. En cambio, en cuanto a los destinatarios «normales» de la normativa, existe una correlación entre la aplicabilidad del principio de la *lex mitior* y la seguridad jurídica y la previsibilidad de la ley.

83 Una vez más, es preciso señalar que el TEDH ha considerado, en su examen del artículo 7, apartado 1, del CEDH, que no sólo es relevante la formulación de una sanción en el momento de comisión de la infracción, sino también, en algunos casos, en el momento de adopción y de notificación de la sentencia. Véase la sentencia del TEDH de 21 de octubre de 2013, Del Río Prada/España (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009), apartados 112 y 117, en cuanto al hecho de que la recurrente no podía haber previsto las modificaciones de la jurisprudencia (equivalentes a la extensión de la duración de la privación de libertad) ni en el momento en que se le condenó ni en el momento en que se le notificó la decisión de unificar sus penas y establecer un período máximo de privación de libertad.

84 Véase, por ejemplo, la sentencia de 13 de octubre de 2016, Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769), apartado 29 y jurisprudencia citada.

85 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 9 de marzo de 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188), apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 28 de marzo de 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236), apartado 161.

163. En resumen, mi opinión es que el principio de la *lex mitior* garantizado en la tercera frase del artículo 49, apartado 1, de la Carta se opone a volver a aplicar normas anteriores más estrictas relativas a los elementos constitutivos de un delito o de las sanciones, en caso de que la normativa nacional más reciente, debidamente aprobada, haya generado la confianza legítima del acusado. Esta garantía puede considerarse como una dimensión más amplia del principio de legalidad, o bien como un derecho distinto, que emana de las exigencias de seguridad jurídica y previsibilidad de las normas penales.

164. La preocupación fundamental subyacente está clara: las personas deben poder confiar en las normas de Derecho penal debidamente promulgadas⁸⁶ y adaptar sus comportamientos en consecuencia. En efecto, es completamente posible que, confiando en las normas más favorables adoptadas por el Derecho nacional, una persona sometida a un proceso penal o su representante puedan haber tomado algunas decisiones de carácter procesal o puedan haber modificado su comportamiento de una forma significativa de cara al desarrollo posterior de ese proceso.

165. Es evidente que el Derecho de la Unión forma parte de los ordenamientos jurídicos nacionales. En consecuencia, es preciso tenerlo en cuenta al examinar el grado de cumplimiento. Por lo tanto, podría sugerirse que *ignorantia legis europae non excusat*: la persona que no paga sus impuestos no puede ampararse en un «derecho a la impunidad» garantizado por una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión.

166. En asuntos como el que aquí nos ocupa, considero que es muy difícil aceptar esta propuesta, a una serie de niveles. Si nos centramos únicamente en el nivel de las consecuencias prácticas, ¿cabe esperar realmente, de una manera razonable, que una persona consulte constantemente las normas nacionales adoptadas, así como que compruebe su conformidad con el Derecho de la Unión, y sobre esta base, decida sobre su responsabilidad penal? Aun admitiendo que cupiese ciertamente esperar eso en el supuesto de que la legislación nacional diga X y una norma clara del Derecho de la Unión diga lo contrario, ¿cabe esperar también en relación con la compatibilidad de normas nacionales con disposiciones del Derecho de la Unión en cierto modo «parcas desde el punto de vista de su tenor» como es el caso del artículo 325 TFUE, apartado 1, cuya interpretación reclama la atención (de hecho, reiterada) de la Gran Sala del Tribunal de Justicia?

3. Las consecuencias de los principios de la *lex mitior* y de seguridad jurídica en el presente asunto

167. El Tribunal de Justicia ya ha abordado, en la sentencia Berlusconi y otros,⁸⁷ la cuestión de si el principio de aplicación retroactiva de la pena más favorable se aplica cuando dicha pena es contraria a otras normas del Derecho de la Unión. No obstante, en la medida en que dicho asunto versaba sobre una directiva, la respuesta facilitada se basó en el hecho de que las disposiciones de las directivas no pueden ser invocadas para agravar o determinar la responsabilidad penal de los justiciables.⁸⁸

⁸⁶ A diferencia del asunto ANAFE, el presente asunto no versa sobre una orden administrativa, sino sobre el Derecho penal. Véase la sentencia de 14 de junio de 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348), apartados 70 y ss., en la que el Tribunal de Justicia rechazó la posibilidad de invocar la confianza legítima de los titulares de permisos de regreso expedidos por las autoridades francesas infringiendo el Código de fronteras Schengen.

⁸⁷ Sentencia de 3 de mayo de 2005 (C-387/02, C-391/02 y C-403/02, EU:C:2005:270), apartado 70.

⁸⁸ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 11 de junio de 1987, X (14/86, EU:C:1987:275), apartado 20; de 8 de octubre de 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431), apartado 13; de 26 de septiembre de 1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363), apartado 37; de 12 de diciembre de 1996, X (C-74/95 y C-129/95, EU:C:1996:491), apartado 24; de 7 de enero de 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10), apartado 61, 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 4, o de 22 de noviembre de 2005, Grøngaard y Bang (C-384/02, EU:C:2005:708), apartado 30. Véanse también, respecto de decisiones marco, las sentencias de 16 de junio de 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386), apartado 45, y de 8 de noviembre de 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835), apartado 64.

168. En el presente asunto, las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión no son sólo la Directiva IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, sino también disposiciones de Derecho primario, en concreto el artículo 325 TFUE, apartado 1, que «imponen a los Estados miembros una obligación de resultado precisa y no sujeta a condición alguna en cuanto a la aplicación de la norma que contienen [...]». ⁸⁹ El Tribunal de Justicia ha declarado, en consecuencia, que el artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, puede producir el efecto «en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros, de hacer inaplicable de pleno derecho, por el propio hecho de su entrada en vigor, cualquier disposición contraria de la legislación nacional existente». ⁹⁰ No obstante, a esta declaración se le añadieron reservas de manera inmediata: en tal caso, el órgano jurisdiccional nacional habrá de velar igualmente por que se respeten los derechos fundamentales de las personas afectadas. ⁹¹

169. La exigencia del respeto de los principios de legalidad —incluida la regla de la *lex mitior*— y de seguridad jurídica impide, desde mi punto de vista, que puedan dejar de aplicarse las disposiciones penales nacionales más favorables en el procedimiento principal. Existen dos formas de llegar a esta conclusión en el presente asunto, si procede.

170. En primer lugar, la modificación que varió el umbral de penalización en el caso de la infracción relativa a la falta de pago del IVA declarado (al mismo tiempo que también añadió una nueva causa de extinción de la responsabilidad penal) modificó, a mi parecer, los elementos constitutivos del acto delictivo. El establecimiento de un umbral económico que genera la responsabilidad penal es un elemento objetivo de la definición de un delito. Como tal, cabe considerar que esta modificación está comprendida en el «núcleo» sustantivo del principio de legalidad, en relación con el principio de la *lex mitior*.

171. En segundo lugar, incluso si esta modificación sucesiva debiera considerarse al margen de la visión más restrictiva del principio de legalidad, puesto que, en sentido estricto, rebasa el momento en que se cometió el acto inicial, estaría desde luego sujeta a la interpretación más amplia de este principio. Tras su entrada en vigor, la nueva modificación de la legislación nacional puso en marcha la regla de la *lex mitior*, que ha generado la confianza legítima del acusado en que se le aplicará la nueva disposición más favorable.

172. Es preciso formular dos últimas observaciones.

173. En primer lugar, en un caso como el que aquí nos ocupa, la cuestión de si una posible incompatibilidad de las normas nacionales con el Derecho de la Unión debe declararse respecto del Derecho derivado de la Unión o respecto del Derecho primario de la Unión es, en última instancia, poco relevante. El razonamiento que se acaba de exponer y los límites del artículo 49, apartado 1, de la Carta son transversales, y se aplican con independencia de cuál sea la fuente de obligación a nivel del Derecho de la Unión.

174. En efecto, el Tribunal de Justicia ha puesto de relieve que «las normas de la Unión directamente aplicables, que son una fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquellos a quienes afectan, ya se trate de Estados miembros o de particulares que sean parte en relaciones jurídicas sometidas al Derecho de la Unión, deben surtir plenamente efecto, de una manera uniforme en todos los Estados miembros, a partir de la fecha de su entrada en vigor y durante todo el período de su validez». ⁹²

89 Sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555) apartado 51.

90 Sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555) apartado 52.

91 Sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555) apartado 53.

92 Véase la sentencia de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503), apartado 54 y jurisprudencia citada.

175. Sin embargo, al mismo tiempo, se ha reconocido también que la imposibilidad de invocar determinadas disposiciones del Derecho de la Unión para determinar o agravar la responsabilidad penal no puede limitarse, *por sí sola*, a las directivas. Se han invocado consideraciones similares en relación con las disposiciones de un reglamento que facultaba a los Estados miembros para adoptar sanciones en caso de infracción de sus disposiciones, precisamente con el objetivo de dar cumplimiento a los principios de seguridad jurídica y la prohibición de retroactividad, consagrados en el artículo 7 del CEDH.⁹³

176. En mi opinión, no puede asumirse automáticamente que las disposiciones de un Tratado que imponen a los Estados miembros una obligación precisa e incondicional relativa al resultado que debe lograrse, como es el caso del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, cumplan automáticamente, en cualquier situación, el requisito de previsibilidad que exigen los principios de legalidad y de seguridad jurídica en el ámbito específico del Derecho penal.⁹⁴

177. El principio de legalidad no puede interpretarse en el sentido de que prohíbe la clarificación gradual de las normas de responsabilidad penal. Sin embargo, puede «impedir la aplicación retroactiva de una nueva interpretación de una norma por la que se establezca una infracción».⁹⁵ El elemento clave es, una vez más, la previsibilidad de la norma específica de que se trate.

178. De forma más general y sistemática, me cuesta comprender por qué la jurisprudencia sobre el efecto directo diferenciado de las disposiciones de los Tratados frente a las directivas —que es, en sí, el resultado de la evolución histórica de la jurisprudencia de este Tribunal en lugar de una elección de principio basada en diferencias patentes de redacción de esas fuentes del Derecho de la Unión— debería ser el elemento decisivo en asuntos como el que nos ocupa. ¿Las categorías doctrinales pasadas, difíciles de explicar incluso para un ávido estudiante del Derecho de la Unión, deberían ser realmente determinantes para el establecimiento (o para el no establecimiento) de la responsabilidad penal en casos que se apartan ampliamente de las cuestiones específicas relativas al efecto directo? ¿Máxime en un asunto como el que nos ocupa, en el que, a todos los efectos prácticos, el contenido de ambos grupos de obligaciones (las derivadas del Tratado y las derivadas de la Directiva IVA) es prácticamente similar, y el examen de las mismas se lleva a cabo eficazmente de forma conjunta?

179. En segundo lugar, la cuestión subyacente planteada en el presente asunto se refiere a los efectos temporales de las resoluciones de este Tribunal.⁹⁶ Como señala el órgano jurisdiccional nacional en su resolución de remisión, la norma por defecto de la aplicabilidad temporal de las resoluciones del Tribunal de Justicia es, en esencia, la del *efecto retrospectivo incidental*: el Tribunal de Justicia proporciona una interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión *ex tunc*, interpretación que se convierte inmediatamente en aplicable en todos los asuntos en curso (y, en algunas ocasiones, también en asuntos cerrados⁹⁷) en los que se aplica esa misma disposición. No obstante, este

93 Véase la sentencia de 7 de enero de 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10), apartados 62 y 63.

94 Sin embargo, es posible que existan algunas disposiciones de un Tratado que definan claramente «tanto las infracciones como la naturaleza y la cuantía de las sanciones» de manera que cumplan los requisitos previstos en el artículo 49, apartado 1, de la Carta. Véase la sentencia de 29 de marzo de 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Comisión (C-352/09 P, EU:C:2011:191), apartado 82 y ss., en la que el Tribunal de Justicia declaró que «en el momento de los hechos, el artículo 65 [del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero], apartados 1 y 5, establecía una base legal clara para la sanción impuesta en el caso de autos, de manera que la recurrente no podía ignorar las consecuencias de su comportamiento».

95 Véase, por ejemplo, la sentencia de 28 de junio de 2005, Dansk Rørindustri y otros/Comisión (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P a C-208/02 P y C-213/02 P, EU:C:2005:408), apartado 217, o la de 10 de julio de 2014, Telefónica y Telefónica de España/Comisión (C-295/12 P, EU:C:2014:2062), apartado 147.

96 Véase, en general, sobre las limitaciones temporales de las cuestiones prejudiciales, Dusterhaus, D.: «Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure», *Yearbook of European Law*, vol. 35, 2016, pp. 1 a 38.

97 Véase, en este sentido, la sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17), apartado 28, o la de 18 de julio de 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434), apartado 63.

planteamiento tiene límites, que, una vez más, se reducen a la misma cuestión: la previsibilidad. Cuanto más desarrolla el Tribunal de Justicia el Derecho más allá del tenor específico de las disposiciones interpretadas, más difícil resulta mantener la norma de la aplicación *ex tunc* íntegra de estos pronunciamientos judiciales.⁹⁸

180. La eventual incompatibilidad de las normas nacionales con el Derecho de la Unión no provoca el efecto de hacer inexistentes tales normas nacionales.⁹⁹ El hecho de que las normas nacionales cuya incompatibilidad con el Derecho de la Unión se declara posteriormente puedan producir efectos jurídicos, que, en determinadas circunstancias, pueden generar confianza legítima, queda patente por el hecho de que el Tribunal de Justicia ha limitado en algunas ocasiones los efectos temporales de sus sentencias a fin de salvaguardar las exigencias del principio de seguridad jurídica. En este contexto, cabe recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que, «con carácter excepcional y en atención a consideraciones imperiosas de seguridad jurídica», (sólo) el Tribunal de Justicia puede «suspender provisionalmente el efecto de exclusión que ejerce una norma de la Unión sobre el Derecho nacional contrario a ella».¹⁰⁰

181. Cabe subrayar que el hecho de sugerir que, de conformidad con el Derecho de la Unión, el principio de la *lex mitior* y la exigencia de seguridad jurídica en los asuntos penales impiden la inaplicación de las normas de Derecho penal más favorables no requiere ninguna reevaluación global del planteamiento —ciertamente más bien restrictivo— relativo a la limitación de los efectos temporales de las resoluciones del Tribunal de Justicia. Sólo supondría una excepción estricta para los asuntos penales específicos en curso, manteniendo intactas al mismo tiempo las consecuencias normativas generales de la incompatibilidad. Las apreciaciones del Tribunal de Justicia pueden dar lugar naturalmente a procedimientos de infracción por incumplimiento de las obligaciones que se desprenden de las mismas,¹⁰¹ e implicarían, en todo caso, la obligación de modificar en consecuencia, de cara al futuro, el ordenamiento jurídico nacional.

V. Conclusión

182. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunale di Varese (Tribunal de Distrito de Varese, Italia) de la siguiente manera:

- «– El concepto de fraude del artículo 1, apartado 1, letra b), del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas no engloba una infracción como la controvertida en el litigio principal, relativa a la falta de pago, en el plazo previsto por la ley, del IVA correctamente declarado.
- El artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con el artículo 325 TFUE, apartado 1, y la Directiva IVA, no se opone a determinadas disposiciones nacionales que establecen, a los efectos de determinar el carácter punible del comportamiento consistente en la falta de pago de un impuesto en el plazo legal, un umbral financiero superior para el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que el previsto para las retenciones fiscales a cuenta.

⁹⁸ Cabe añadir que, en efecto, el problema ni es nuevo ni se limita al ordenamiento jurídico de la Unión. Para una visión comparada, véanse, por ejemplo, Steiner, E.: *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015, o P. Popelier y otros (eds.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.

⁹⁹ Véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 1998, IN. CO. GE/90 y otros (C-10/97 a C-22/97, EU:C:1998:498), apartado 21, y de 19 de noviembre de 2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719), apartado 83.

¹⁰⁰ Véase la sentencia de 28 de julio de 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603), apartado 33, que cita la sentencia de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503), apartado 67.

¹⁰¹ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia (68/88, EU:C:1989:339), apartado 24; de 18 de octubre de 2001, Comisión/Irlanda (C-354/99, EU:C:2001:550), apartados 46 a 48, y de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), apartado 52.

- La obligación de imponer sanciones eficaces, disuasorias y proporcionadas para garantizar la recaudación correcta del IVA que figura en el artículo 325 TFUE, apartado 1, y en el artículo 4 TUE, apartado 3, en relación con la Directiva IVA, no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el presente asunto, que, al mismo tiempo que establece un sistema de sanciones administrativas, exime a las personas físicas responsables de los asuntos fiscales
- de la responsabilidad penal y administrativa por falta de pago del IVA correctamente declarado en el plazo fijado por la ley por un importe que representa el triple o el quíntuple del umbral mínimo de 50 000 euros establecido en el Convenio PIF;
- de la responsabilidad penal si la entidad a la que representan abona fuera de plazo el IVA adeudado, así como los intereses y los importes correspondientes a las sanciones administrativas, antes de que se declare la apertura del juicio oral en primera instancia.»