



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 20 de marzo de 2018*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Falta de pago del IVA devengado — Sanciones — Legislación nacional que prevé una sanción administrativa y una sanción penal por los mismos hechos — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 50 — Principio *ne bis in idem* — Carácter penal de la sanción administrativa — Existencia de la misma infracción — Artículo 52, apartado 1 — Limitaciones introducidas al principio *ne bis in idem* — Requisitos»

En el asunto C-524/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunale di Bergamo (Tribunal de Bérgamo, Italia), mediante resolución de 16 de septiembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de octubre de 2015, en el proceso penal contra

Luca Menci,

con intervención de:

Procura della Repubblica,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. A. Tizzano, Vicepresidente, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. M. Ilešič, T. von Danwitz (Ponente), A. Rosas y E. Levits, Presidentes de Sala, y los Sres. E. Juhász, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin y F. Biltgen, la Sra. K. Jürimäe y los Sres. C. Lycourgos y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. R. Schiano, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de septiembre de 2016;

visto el auto de reapertura de la fase oral de 25 de enero de 2017 y celebrada la vista el 30 de mayo de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Menci, por los Sres. G. Broglio y V. Meanti y la Sra. I. Dioli, avvocati;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. Galluzzo, avvocato dello Stato;

* Lengua de procedimiento: italiano.

- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y D. Klebs, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por las Sras. M. Browne y G. Hodge y por el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. M. Gray, Barrister;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas, G. de Bergues y F.-X. Bréchet y las Sras. S. Ghiandoni y E. de Moustier, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. M.K. Bulterman y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. H. Krämer y por las Sras. M. Owsiany-Hornung y F. Tomat, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de septiembre de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), en relación con el artículo 4 del Protocolo n.º 7 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un proceso penal incoado contra el Sr. Luca Menci relativo a infracciones en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

CEDH

- 3 El artículo 4 del Protocolo n.º 7 al CEDH, titulado «Derecho a no ser juzgado o condenado dos veces», dispone lo siguiente:
 - «1. Nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales del mismo Estado, por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.
 - 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no impedirá la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento penal del Estado interesado, cuando hechos nuevos o ulteriormente conocidos o un vicio esencial en el procedimiento anterior pudieran afectar a la sentencia dictada.
 - 3. No se autorizará derogación alguna del presente artículo en virtud del artículo 15 del Convenio.»

Derecho de la Unión

- 4 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), determina las operaciones sujetas al IVA.
- 5 A tenor del artículo 273 de esta Directiva:

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

Derecho italiano

- 6 El artículo 13, apartado 1, del decreto legislativo n.º 471 — Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n.º 662 [Decreto Legislativo n.º 471, relativo a la reforma de las sanciones tributarias no penales en materia de impuestos directos, de impuesto sobre el valor añadido y de recaudación tributaria, de conformidad con el artículo 3, párrafo 133, letra q), de la Ley n.º 662, de 23 de diciembre de 1996], de 18 de diciembre de 1997 (suplemento ordinario de la GURI n.º 5, de 8 de enero de 1998), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 471/97»), tenía la siguiente redacción:

«El que elude, 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 estos casos, de los importes de los pagos periódicos o a cuenta, aunque no hayan sido efectuados, estará sujeto a una sanción administrativa por un importe igual al 30 % de cada suma no abonada, incluso cuando, 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. [...]»

- 7 El artículo 10 *bis*, apartado 1, del decreto legislativo n.º 74 — Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n.º 205 (Decreto Legislativo n.º 74, sobre la nueva normativa de las infracciones en materia de impuesto sobre la renta y de impuesto sobre el valor añadido, en aplicación del artículo 9 de la Ley n.º 205, de 25 de junio de 1999), de 10 de marzo de 2000 (GURI n.º 76, de 31 de marzo de 2000, p. 4), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 74/2000»), disponía:

«Será sancionado con una pena privativa de libertad de seis meses a dos años el obligado tributario que no ingrese en el plazo previsto para la presentación de la declaración anual en concepto de sustituto del contribuyente las retenciones adeudadas sobre la base de esa misma declaración o resultantes de la certificación expedida a los sujetos pasivos a los que dicha persona sustituya, por un importe superior a 50 000 euros en cada período impositivo.»

- 8 El artículo 10 *ter*, apartado 1, de dicho Decreto Legislativo, titulado «Elusión del pago del IVA», en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal, establecía lo siguiente:

«La disposición del artículo 10 *bis* se aplicará dentro de los límites previstos también a quien no ingrese la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre el valor añadido, resultante de la declaración anual, en el plazo reglamentario establecido para el pago a cuenta correspondiente al período impositivo sucesivo.»

- 9 El artículo 20 del citado Decreto Legislativo, titulado «Relaciones entre el procedimiento penal y el procedimiento fiscal», establece en su apartado 1:

«El procedimiento administrativo de control impositivo para determinar el importe que debe cobrarse y el procedimiento ante el órgano jurisdiccional tributario no podrán suspenderse durante la tramitación del proceso penal que tenga por objeto los mismos hechos o hechos cuya constatación sea esencial para la finalización del procedimiento.»

- 10 El artículo 21 del mismo Decreto Legislativo, titulado «Sanciones administrativas para las infracciones consideradas delictivas», establece en sus apartados 1 y 2:

«1. La Administración competente impondrá en cualquier caso las sanciones administrativas relativas a las infracciones tributarias inscritas en el registro de infracciones penales.

2. Estas sanciones no serán ejecutivas respecto a personas distintas de las indicadas en el artículo 19, apartado 2, a menos que el procedimiento penal haya concluido mediante el archivo o con una sentencia irrevocable de absolución o de exculpación que excluya la relevancia penal de la acción. En este último caso, los plazos para el cobro comenzarán a contar a partir de la fecha de comunicación a la Administración competente de la decisión de archivo o de la sentencia de absolución o de exculpación; la comunicación será efectuada por el secretario del órgano jurisdiccional que haya emitido dicha decisión.»

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

- 11 El Sr. Menci fue objeto de un procedimiento administrativo en el que se le reprochó no haber pagado en los plazos fijados por la ley, en su condición de titular de la empresa individual homónima, el IVA resultante de la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal 2011, que ascendía a un importe total de 282 495,76 euros.
- 12 Ese procedimiento dio lugar a una resolución de la Amministrazione Finanziaria (Administración tributaria, Italia) mediante la que dicha Administración ordenó al Sr. Menci que pagara el importe del IVA devengado y le impuso además, con base en el artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/97, una sanción administrativa por importe de 84 748,74 euros, constitutiva del 30 % de la deuda tributaria. Esta resolución adquirió firmeza. La solicitud de fraccionamiento del pago formulada por el Sr. Menci fue aceptada y este desembolsó las primeras cuotas.
- 13 Una vez concluido definitivamente este procedimiento administrativo, se inició un proceso penal por los mismos hechos contra el Sr. Menci ante el Tribunale di Bergamo (Tribunal de Bérgamo, Italia) mediante citación directa de la Procura della Repubblica (Ministerio Fiscal, Italia), por entenderse que el impago del IVA constituía el delito tipificado y sancionado en los artículos 10 *bis*, apartado 1, y 10 *ter*, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74/2000.

- 14 El órgano jurisdiccional remitente indica que, con arreglo a lo dispuesto en el Decreto Legislativo n.º 74/2000, el proceso penal y el procedimiento administrativo deben tramitarse por separado y son competencia respectiva de las autoridades judiciales y de las autoridades administrativas. Señala también que ninguno de estos dos procedimientos puede suspenderse a la espera de la resolución del otro.
- 15 Dicho órgano jurisdiccional añade que el artículo 21, apartado 2, del citado Decreto Legislativo, según el cual las sanciones administrativas relativas a las infracciones tributarias impuestas por la autoridad administrativa competente no son ejecutivas a menos que el proceso penal haya concluido definitivamente mediante el archivo o con una sentencia de absolución o de exculpación que excluya la relevancia penal de la acción, no se opone a que se tramite un proceso penal contra una persona como el Sr. Menci después de que se le haya impuesto una sanción administrativa irrevocable.
- 16 En estas circunstancias, el Tribunale di Bergamo (Tribunal de Bérgamo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 50 [de la Carta], interpretado a la luz del artículo 4 del Protocolo n.º 7 [al CEDH] y de la [...] jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos [relativa a dicho artículo], a la posibilidad de tramitar un proceso penal que tenga por objeto un hecho (impago del IVA) por el cual se haya impuesto a la persona imputada una sanción administrativa irrevocable?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 17 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 50 de la Carta, a la luz del artículo 4 del Protocolo n.º 7 al CEDH, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse un proceso penal contra una persona por impago del IVA devengado en los plazos legales cuando ya se ha impuesto a esa persona por los mismos hechos una sanción administrativa irrevocable.
- 18 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, en materia de IVA, de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, se deriva que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus territorios respectivos y para luchar contra el fraude (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 25 y jurisprudencia citada).
- 19 Además, el artículo 325 TFUE impone a los Estados miembros el deber de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea mediante medidas efectivas y disuasorias y, en particular, les obliga a adoptar para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses. Pues bien, los intereses financieros de la Unión incluyen, entre otros, los ingresos procedentes del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartados 30 y 31 y jurisprudencia citada).
- 20 Para garantizar la percepción íntegra de dichos ingresos y, de este modo, proteger los intereses financieros de la Unión, los Estados miembros disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables, que pueden adoptar la forma de sanciones administrativas, sanciones penales o una combinación de ambas. No obstante, las sanciones penales pueden resultar indispensables para combatir de manera efectiva y disuasoria algunos casos de fraude grave del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartados 33 y 34).

- 21 Dado que pretenden garantizar la exacta recaudación del impuesto y evitar el fraude, las sanciones administrativas impuestas por las autoridades tributarias nacionales y los procesos penales incoados por infracciones en materia de IVA como los controvertidos en el litigio principal constituyen una aplicación de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112 y del artículo 325 TFUE y, por tanto, del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 27, y de 5 de abril de 2017, Orsi y Baldetti, C-217/15 y C-350/15, EU:C:2017:264, apartado 16). Por consiguiente, tales sanciones deben respetar el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta.
- 22 Además, si bien, como confirma el artículo 6 TUE, apartado 3, los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión como principios generales y el artículo 52, apartado 3, de la Carta dispone que los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH tienen el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, este no constituye, dado que la Unión no se ha adherido a él, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 44, y de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 45 y jurisprudencia citada).
- 23 Según las Explicaciones relativas al artículo 52 de la Carta, el apartado 3 de ese artículo pretende garantizar la coherencia necesaria entre la Carta y el CEDH, «sin que ello afecte a la autonomía del Derecho de la Unión y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea» (sentencias de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 47, y de 14 de septiembre de 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 24 Por lo tanto, el examen de la cuestión prejudicial planteada debe basarse en los derechos fundamentales garantizados por la Carta y, en particular, en su artículo 50 (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de abril de 2017, Orsi y Baldetti, C-217/15 y C-350/15, EU:C:2017:264, apartado 15 y jurisprudencia citada).
- 25 El artículo 50 de la Carta dispone que «nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley». En consecuencia, el principio *ne bis in idem* prohíbe la acumulación tanto de procesos como de sanciones de carácter penal en el sentido de dicho artículo por los mismos hechos contra la misma persona (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 34).

Sobre el carácter penal de los procedimientos y las sanciones

- 26 Por lo que respecta a la apreciación del carácter penal de procedimientos y sanciones como los controvertidos en el litigio principal, ha de recordarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tres criterios son pertinentes. El primero es la calificación jurídica de la infracción en Derecho interno, el segundo, la propia naturaleza de la infracción y, el tercero, la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de junio de 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, apartado 37, y de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 35).
- 27 Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de estos criterios, si los procedimientos y sanciones penales y administrativos controvertidos en el litigio principal tienen carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta, el Tribunal de Justicia, al resolver sobre la cuestión prejudicial, puede aportar, en todo caso, precisiones destinadas a orientar a dicho órgano jurisdiccional en su interpretación (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de junio de 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, apartado 79 y jurisprudencia citada).

- 28 En el presente asunto, ha de precisarse, desde un principio, que, con arreglo a los criterios recordados en el apartado 26 de la presente sentencia, no se cuestiona la calificación penal del proceso penal de que se trata en el litigio principal y de las sanciones que este puede conllevar. En cambio, se plantea la cuestión de si el procedimiento administrativo del que ha sido objeto el Sr. Menci y la sanción administrativa irrevocable que se le impuso al término de este procedimiento tienen o no carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta.
- 29 A este respecto, por lo que se refiere al primer criterio recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el Derecho nacional califica de procedimiento administrativo el procedimiento que dio lugar a la imposición de esta última sanción.
- 30 No obstante, la aplicación del artículo 50 de la Carta no se limita únicamente a los procesos y sanciones que el Derecho nacional califica de «penales», sino que se extiende —con independencia de su calificación en Derecho interno— a procedimientos y sanciones que deban considerarse de carácter penal en atención a los otros dos criterios mencionados en el referido apartado 26.
- 31 Por lo que atañe al segundo criterio, relativo a la propia naturaleza de la infracción, este exige comprobar si la sanción de que se trata tiene concretamente una finalidad represiva (véase la sentencia de 5 de junio de 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, apartado 39). De ello resulta que una sanción que tenga una finalidad represiva tiene carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta, y que la mera circunstancia de que tenga también un propósito preventivo no puede privarla de su calificación de sanción penal. En efecto, como el Abogado General ha señalado en el punto 113 de sus conclusiones, las sanciones penales, por su propia naturaleza, pretenden tanto castigar como prevenir comportamientos ilícitos. En cambio, una medida que se limita a reparar el perjuicio causado por una infracción no tiene carácter penal.
- 32 En el caso de autos, el artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/97 establece, en caso de impago del IVA devengado, una sanción administrativa que se añade a las cuotas de IVA que debe pagar el sujeto pasivo. Si bien es cierto, como sostiene el Gobierno italiano en sus observaciones escritas, que esta sanción se reduce cuando el impuesto se abona en un determinado plazo a contar desde el impago, no lo es menos que el pago extemporáneo del IVA devengado se castiga con dicha sanción. Por lo tanto, parece que esta misma sanción persigue una finalidad represiva, característica de una sanción de carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.
- 33 Por lo que respecta al tercer criterio, debe señalarse que la sanción administrativa controvertida en el litigio principal adopta, conforme al artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/97, la forma de una multa del 30 % del IVA devengado, que se añade al pago de este impuesto, y presenta, sin que exista discrepancia al respecto entre las partes del litigio principal, un grado de gravedad elevado que puede reforzar la tesis de que esta sanción es de carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta, lo que, no obstante, ha de comprobar el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la existencia de la misma infracción

- 34 De la propia redacción del artículo 50 de la Carta se desprende que este prohíbe perseguir judicialmente o sancionar penalmente a una misma persona más de una vez por la misma infracción (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de abril de 2017, Orsi y Baldetti, C-217/15 y C-350/15, EU:C:2017:264, apartado 18). Como el órgano jurisdiccional remitente indica en su petición de decisión prejudicial, los diferentes procedimientos y sanciones de carácter penal de que se trata en el litigio principal se refieren a la misma persona, esto es, al Sr. Menci.

- 35 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el criterio pertinente para apreciar la existencia de la misma infracción es el de la identidad de los hechos materiales, entendido como la existencia de un conjunto de circunstancias concretas indisolublemente ligadas entre ellas que han dado lugar a la absolución o la condena definitiva de la persona de que se trate (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de julio de 2007, Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 16 de noviembre de 2010, Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, apartados 39 y 40). Así pues, el artículo 50 de la Carta prohíbe imponer, por hechos idénticos, varias sanciones de carácter penal al término de distintos procedimientos tramitados a estos efectos.
- 36 Además, la calificación jurídica, en Derecho nacional, de los hechos y el interés jurídico protegido no son pertinentes para determinar la existencia de la misma infracción, puesto que el alcance de la protección que confiere el artículo 50 de la Carta no puede variar de un Estado miembro a otro.
- 37 En el presente asunto, de las indicaciones que figuran en la resolución de remisión se desprende que se impuso al Sr. Menci una sanción administrativa de carácter penal irrevocable por no haber pagado, en los plazos fijados por la ley, el IVA resultante de la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal 2011 y que el proceso penal controvertido en el litigio principal tiene por objeto esta misma elusión.
- 38 A pesar de que, como sostiene el Gobierno italiano en sus observaciones escritas, la imposición de una sanción penal al término de un procedimiento penal, como la que es objeto del litigio principal, exige, a diferencia de la referida sanción administrativa de carácter penal, un elemento subjetivo, debe señalarse que la circunstancia de que la imposición de esa sanción penal dependa de un elemento constitutivo adicional con respecto a la sanción administrativa de orden penal no puede, por sí sola, poner en cuestión la identidad de los hechos materiales de que se trata. Sin perjuicio de que así lo verifique el órgano jurisdiccional remitente, la sanción administrativa de carácter penal y el procedimiento penal controvertidos en el litigio principal parecen tener, pues, por objeto la misma infracción.
- 39 Por consiguiente, la normativa nacional controvertida en el litigio principal permite tramitar un proceso penal contra una persona como el Sr. Menci por una infracción consistente en la elusión del pago del IVA devengado con base en la declaración correspondiente a un ejercicio impositivo, después de haber impuesto a esa misma persona por los mismos hechos una sanción administrativa irrevocable de carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta. Ahora bien, una acumulación de procedimientos y sanciones de esta índole constituye una limitación del derecho fundamental garantizado en dicho artículo.

Sobre la justificación de la limitación del derecho garantizado en el artículo 50 de la Carta

- 40 Ha de recordarse que, en su sentencia de 27 de mayo de 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586), apartados 55 y 56, el Tribunal de Justicia declaró que una limitación del principio *ne bis in idem* garantizado en el artículo 50 de la Carta puede justificarse sobre la base del artículo 52, apartado 1, de esta.
- 41 Conforme al artículo 52, apartado 1, primera frase, de la Carta, cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por esta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Según la segunda frase del mismo apartado, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, solo podrán introducirse limitaciones de esos derechos y libertades cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.
- 42 En el presente asunto, consta que la posibilidad de acumular procedimientos y sanciones penales y procedimientos y sanciones administrativos de carácter penal está prevista por la ley.

- 43 Además, una normativa nacional como la que es objeto del litigio principal respeta el contenido esencial del artículo 50 de la Carta, ya que, según se indica en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, únicamente permite tal acumulación de procedimientos y sanciones en condiciones definidas taxativamente, garantizando que el derecho consagrado en ese artículo 50 no se ponga en riesgo como tal.
- 44 Por lo que respecta a la cuestión de si la limitación del principio *ne bis in idem* derivada de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal responde a un objetivo de interés general, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que esta normativa pretende garantizar la percepción de la totalidad del IVA devengado. Dada la importancia que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia concede, con el fin de lograr este objetivo, a la lucha contra las infracciones en materia de IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 34 y jurisprudencia citada), una acumulación de procedimientos y sanciones de carácter penal puede justificarse cuando, para alcanzar dicho objetivo, estos tengan objetivos complementarios relativos, en su caso, a distintos aspectos del mismo comportamiento infractor de que se trate, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
- 45 A este respecto, en materia de infracciones del IVA, parece legítimo que un Estado miembro trate, por una parte, de disuadir y sancionar cualquier incumplimiento, deliberado o no, de las normas de declaración y cobro del IVA mediante la imposición de sanciones administrativas fijadas, en su caso, a tanto alzado y, por otra parte, de disuadir y sancionar incumplimientos graves de dichas normas, que son especialmente nefastos para la sociedad y que justifican la adopción de sanciones penales, más graves.
- 46 Por lo que atañe al respeto del principio de proporcionalidad, este exige que la acumulación de procedimientos y sanciones prevista por una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no exceda los límites de lo que sea adecuado y necesario para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas por esta no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 2010, Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, apartado 43; de 9 de marzo de 2010, ERG y otros, C-379/08 y C-380/08, EU:C:2010:127, apartado 86, y de 19 de octubre de 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, apartados 37 y 39 y jurisprudencia citada).
- 47 A este respecto, debe recordarse que, según la jurisprudencia citada en el apartado 20 de la presente sentencia, los Estados miembros disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables para garantizar la percepción íntegra de los ingresos procedentes del IVA. Por lo tanto, a falta de armonización del Derecho de la Unión en la materia, los Estados miembros están facultados para establecer tanto un régimen en el que las infracciones en materia de IVA únicamente puedan enjuiciarse y sancionarse una vez como un régimen que autorice una acumulación de procedimientos y sanciones. En estas circunstancias, la proporcionalidad de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no puede cuestionarse por el mero hecho de que el Estado miembro de que se trate haya optado por establecer la posibilidad de dicha acumulación, si no se quiere privar a dicho Estado miembro de esa libertad de elección.
- 48 Dicho esto, ha de señalarse que una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establezca la referida posibilidad de acumulación, es adecuada para alcanzar el objetivo señalado en el apartado 44 de la presente sentencia.

- 49 En cuanto a su carácter estrictamente necesario, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal debe, en primer lugar, establecer normas claras y precisas que permitan al justiciable determinar qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones.
- 50 En el presente asunto, como se desprende de los datos que figuran en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, la normativa nacional controvertida en el litigio principal, en particular el artículo 13, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 471/97, establece las condiciones en las que la elusión del pago del IVA devengado en los plazos legales puede conllevar la imposición de una sanción administrativa de carácter penal. Conforme al citado artículo 13, apartado 1, y en las condiciones indicadas en el artículo 10 *bis*, apartado 1, y en el artículo 10 *ter*, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74/2000, dicha elusión también puede, si se refiere a una declaración fiscal anual relativa a un importe de IVA de más de 50 000 euros, sancionarse con pena de prisión de seis meses a dos años.
- 51 Por consiguiente, sin perjuicio de que así lo verifique el órgano jurisdiccional remitente, la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece de manera clara y precisa en qué circunstancias la elusión del pago del IVA devengado puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones de carácter penal.
- 52 Además, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal debe garantizar que las cargas que se infligen a las personas afectadas a resultas de dicha acumulación se limiten a lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo señalado en el apartado 44 de la presente sentencia.
- 53 Por lo que respecta, por una parte, a la acumulación de procedimientos de carácter penal que, como se desprende de los datos que figuran en autos, se tramitan de manera independiente, la exigencia recordada en el apartado anterior implica la existencia de normas que garanticen una coordinación destinada a reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación supone para las personas afectadas.
- 54 En el presente asunto, aunque la normativa nacional controvertida en el litigio principal permita iniciar un proceso penal incluso después de la imposición de una sanción administrativa de carácter penal por la que se ponga fin de manera irrevocable al procedimiento administrativo, de los datos obrantes en autos y resumidos en el apartado 50 de la presente sentencia se desprende que dicha normativa parece limitar las acciones penales a las infracciones que revistan cierta gravedad, esto es, las relativas a un importe de IVA impagado de más de 50 000 euros, para las que el legislador nacional ha previsto pena de prisión, cuya gravedad parece justificar la necesidad de incoar, a efectos de imponer dicha pena, un proceso independiente del procedimiento administrativo de carácter penal.
- 55 Por otra parte, la acumulación de sanciones de carácter penal debe venir acompañada de normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas corresponde a la gravedad de la infracción en cuestión, exigencia que se deriva no solo del artículo 52, apartado 1, de la Carta, sino también del principio de proporcionalidad de las penas que figura en el artículo 49, apartado 3, de esta. Tales normas deben establecer la obligación de que las autoridades competentes, en caso de imposición de una segunda sanción, velen por que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.
- 56 En el caso de autos, del artículo 21 del Decreto Legislativo n.º 74/2000 parece desprenderse que este no se limita a disponer la suspensión de la ejecución forzosa de las sanciones administrativas de carácter penal durante la tramitación del proceso penal, sino que se opone definitivamente a dicha ejecución después de la condena penal de la persona afectada. Además, según se indica en la resolución de remisión, el pago voluntario de la deuda fiscal, siempre que se refiera también a la sanción administrativa impuesta a la persona afectada, constituye una circunstancia atenuante especial que ha de tenerse en cuenta en el marco del proceso penal. Por tanto, la normativa nacional controvertida en

el litigio principal establece condiciones destinadas a garantizar que las autoridades competentes limiten la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas a lo estrictamente necesario en función de la gravedad de la infracción cometida.

- 57 Por consiguiente, sin perjuicio de que así lo verifique el órgano jurisdiccional remitente, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal permite garantizar que la acumulación de procedimientos y sanciones que autoriza no excede de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo señalado en el apartado 44 de la presente sentencia.
- 58 Ha de recordarse asimismo que, si bien parece que una normativa nacional que cumpla las exigencias enunciadas en los apartados 44, 49, 53 y 55 de la presente sentencia puede, en principio, asegurar la conciliación necesaria entre los distintos intereses en conflicto, también debe ser aplicada por las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales de manera que la carga derivada de la acumulación de los procedimientos y sanciones, en el presente asunto y para la persona afectada, no sea excesiva con respecto a la gravedad de la infracción cometida.
- 59 Corresponde, en definitiva, al órgano jurisdiccional remitente apreciar el carácter proporcionado de la aplicación concreta de dicha normativa en el procedimiento principal, ponderando, por un lado, la gravedad de la infracción fiscal en cuestión y, por otro, la carga que supone en concreto para la persona afectada la acumulación de los procedimientos y sanciones controvertidos en el litigio principal.
- 60 Por último, en la medida en que la Carta reconoce derechos que corresponden a derechos garantizados por el CEDH, el artículo 52, apartado 3, de la Carta establece que su sentido y su alcance son los mismos que confiere el citado Convenio. Por tanto, ha de tenerse en cuenta el artículo 4 del Protocolo n.º 7 al CEDH para interpretar el artículo 50 de la Carta (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 77, y de 5 de abril de 2017, Orsi y Baldetti, C-217/15 y C-350/15, EU:C:2017:264, apartado 24).
- 61 A este respecto, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha declarado que la acumulación de procedimientos y sanciones tributarios y penales que repriman la misma infracción de la ley tributaria no viola el principio *ne bis in idem* consagrado en el artículo 4 del Protocolo n.º 7 al CEDH cuando los procedimientos tributarios y penales de que se trate presenten un vínculo material y temporal suficientemente estrecho (TEDH, sentencia de 15 de noviembre de 2016, A y B c. Noruega, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, § 132).
- 62 De este modo, las exigencias a las que el artículo 50 de la Carta, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, somete una eventual acumulación de procesos y sanciones penales y procedimientos y sanciones administrativos de carácter penal, como se desprende de los apartados 44, 49, 53, 55 y 58 de la presente sentencia, garantizan un nivel de protección del principio *ne bis in idem* que no menoscaba el garantizado por el artículo 4 del Protocolo n.º 7 al CEDH, tal como lo interpreta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
- 63 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 50 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse un proceso penal contra una persona por impago del IVA devengado en los plazos legales, cuando ya se ha impuesto a esa persona por los mismos hechos una sanción administrativa irrevocable de carácter penal en el sentido del citado artículo 50, siempre que dicha normativa:
- persiga un objetivo de interés general que pueda justificar la referida acumulación de procedimientos y sanciones, esto es, la lucha contra las infracciones en materia de IVA, y esos procedimientos y sanciones tengan finalidades complementarias,

- contenga normas que garanticen una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas, y
 - establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.
- 64 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional cerciorarse, teniendo en cuenta todas las circunstancias del litigio principal, de que la carga que resulta en concreto para la persona afectada de la aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal y de la acumulación de procedimientos y sanciones que esta autoriza no sea excesiva con respecto a la gravedad de la infracción cometida.

Costas

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

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

- 1) **El artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse un proceso penal contra una persona por impago del impuesto sobre el valor añadido devengado en los plazos legales, cuando ya se ha impuesto a esa persona por los mismos hechos una sanción administrativa irrevocable de carácter penal en el sentido del citado artículo 50, siempre que dicha normativa:**
 - persiga un objetivo de interés general que pueda justificar la referida acumulación de procedimientos y sanciones, esto es, la lucha contra las infracciones en materia de impuesto sobre el valor añadido, y esos procedimientos y sanciones tengan finalidades complementarias,
 - contenga normas que garanticen una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas, y
 - establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.
- 2) **Corresponde al órgano jurisdiccional nacional cerciorarse, teniendo en cuenta todas las circunstancias del litigio principal, de que la carga que resulta en concreto para la persona afectada de la aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal y de la acumulación de procedimientos y sanciones que esta autoriza no sea excesiva con respecto a la gravedad de la infracción cometida.**

Firmas