

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA) DE 5 DE MAYO DE 2022

Francisco Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)*

Asunto: C-570/20

Partes: *BV, con intervención de Direction Departementale des finances publiques de la Haute Savoie.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Ocultación fraudulenta del impuesto 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 49 – Artículo 50 – Principio *non bis in idem* – Artículo 52, apartado 1 – Limitaciones del principio *non bis in idem* – Exigencia de establecer normas claras y precisas – Posibilidad de tener en cuenta la interpretación de la legislación nacional por los órganos jurisdiccionales nacionales – Necesidad de establecer normas que garanticen la proporcionalidad del conjunto de sanciones impuestas – Sanciones de distinta naturaleza»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente caso constituye un pronunciamiento adicional que intenta aclarar las exigencias y limitaciones derivadas del principio *non bis in idem* cuando concurren sanciones administrativas y sanciones penales por los mismos hechos, a partir de su reconocimiento en el artículo 50 de la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea.

La sentencia responde a una decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Casación francés, tras las conclusiones presentadas por el abogado general M. Campos Sánchez-Bordona el 9 de diciembre de 2021.

Conforme al derecho tributario francés aplicable a los hechos que generaron el planteamiento de la cuestión prejudicial, las inexactitudes u omisiones constatadas en una declaración o un acto que se refieran a elementos relevantes para la base imponible o la liquidación del impuesto, así como la devolución de un crédito de carácter fiscal cuyo pago se haya obtenido indebidamente del Estado, darán lugar a la aplicación de un incremento del 40% en caso de infracción intencionada. Además, la sustracción o elusión fraudulenta, será objeto, con independencia de las sanciones fiscales aplicables, de una multa de 37 500 euros y de una pena de prisión de cinco años. Cuando los hechos se hayan realizado o facilitado mediante compras o ventas sin factura o con facturas que no se refieran a operaciones reales, o hayan tenido por objeto obtener del Estado reembolsos injustificados, su autor será sancionado con una multa de 75 000 euros y con una pena de prisión de cinco años.

Mediante decisiones n.º 2016 545 QPC, de 24 de junio de 2016, n.º 2016 546 QPC, de 24 de junio de 2016, n.º 2016 556 QPC, de 22 de julio de 2016, y n.º 2018 745 QPC, de 23 de noviembre de 2018, el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional, Francia) declaró que la acumulación de procedimientos y de sanciones penales y fiscales en caso de ocultación de cantidades sujetas al impuesto y en caso de omisión de declaración, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 1729 y 1741 del CGI, es conforme con los principios de necesidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas. El Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional) indicó, en efecto, que tales disposiciones «permiten garantizar conjuntamente la protección de los intereses financieros del Estado, así como la igualdad ante el impuesto, persiguiendo objetivos comunes, tanto en el plano disuasorio como punitivo», que «la recaudación de la necesaria contribución pública y el objetivo de lucha contra el fraude fiscal justifican la incoación de procedimientos complementarios en los casos de fraudes más graves» y que, «de este modo, a las inspecciones a raíz de las cuales la Administración tributaria impone sanciones pecuniarias pueden añadirse diligencias penales en las condiciones y según los procedimientos regulados por la ley.»

No obstante, el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional), a la luz del principio de proporcionalidad, formuló tres reservas de interpretación que limitaban la posibilidad de proceder a tal acumulación, a saber:

- en primer término, el contribuyente que haya sido eximido del pago del impuesto mediante resolución judicial que haya adquirido firmeza por razones de fondo no podrá ser condenado penalmente por fraude fiscal;
- en segundo término, el artículo 1741 del CGI solo se aplicará a los casos más graves de ocultación fraudulenta de cantidades sujetas al impuesto o de omisiones declarativas. La gravedad puede derivar del importe de los derechos defraudados, de la naturaleza de las actuaciones del acusado o de las circunstancias de su intervención, y
- en tercer término, aunque la posibilidad de que se inicien dos procedimientos pueda dar lugar a una acumulación de sanciones, el principio de proporcionalidad implica que, en cualquier caso, el importe global de las

sanciones eventualmente impuestas no supere el importe más elevado de una de las sanciones aplicadas.

El supuesto de hecho que genera la cuestión prejudicial se refiere a un auditor, empresario individual, sujeto al régimen ordinario de IVA. Tras una inspección, la Administración tributaria presentó una denuncia por contabilidad irregular, declaraciones minoradas de IVA y de renta, que implicaban un importe eludido de IVA de 82.507 y de IRPF de 108.883. Tras ser juzgado por los delitos de fraude fiscal por ocultación de cantidades sujetas al impuesto y de omisión de anotaciones en documento contable, el tribunal de lo penal de Annecy lo declaró culpable, condenándolo a 12 meses de prisión y ordenando la publicación de la resolución a su costa. El auditor apeló la sentencia alegando el principio *non bis in idem*, puesto que ya había soportado una sanción del 40% por dichas cantidades defraudadas. El Tribunal de Apelación de Chambéry desestimó el recurso de apelación al considerar que se respetaban las exigencias formuladas por la jurisprudencia constitucional.

Sin embargo, el auditor interpuso recurso de casación ante el Tribunal de Casación por considerar que la normativa nacional no cumplía la exigencia de claridad y previsibilidad que debe respetar la acumulación de procedimientos y sanciones, ni garantiza que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada. Y por afectar a las infracciones en materia de IVA, las mismas constituyen una aplicación del Derecho de la Unión. En dichas circunstancias, el Tribunal de Casación, planteó al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Unas normas nacionales como las anteriormente descritas cumplen el requisito de claridad y previsibilidad de las circunstancias con arreglo a las cuales las ocultaciones en la obligación de presentar declaración en materia de IVA devengado pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal?

2) ¿Unas normas nacionales como las anteriormente descritas cumplen el requisito de necesidad y de proporcionalidad para la acumulación de tales sanciones?»

2. Comentario

La sentencia analiza el alcance del principio *non bis in idem* del artículo 50 de la Carta, según el cual 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. La sentencia recopila la doctrina existente sobre la materia y resulta interesante por dicha recopilación.

El Tribunal reconoce por jurisprudencia consolidada que las sanciones administrativas impuestas por las autoridades tributarias nacionales y los procesos penales incoados por infracciones en materia de IVA 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, y, por consiguiente, deben respetar el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de esta última (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C 524/15, EU:C:2018:197, apartado 21 y jurisprudencia citada).

De acuerdo con el TJUE, una acumulación de procedimientos (penal y administrativo sancionador) constituye una limitación del derecho fundamental consagrado por la mencionada disposición de la Carta, ya que esta prohíbe imponer, por hechos idénticos, varias sanciones de carácter penal al término de distintos procedimientos tramitados a estos efectos (véase, por analogía, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C 524/15, EU:C:2018:197, apartado 35). (p. 28).

Sin embargo, una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta puede justificarse sobre la base del artículo 52, apartado 1, de esta (sentencias de 20 de marzo de 2018, Menci, C 524/15, EU:C:2018:197, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 22 de marzo de 2022, Nordzucker y otros, C 151/20, EU:C:2022:203, apartado 49). (p 29)

De acuerdo con la Carta dichas limitaciones del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos:

- Deben ser establecidas por ley. La Ley que prevea la limitación del ejercicio de los derechos fundamentales debe definir ella misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trate. Esta exigencia se confunde con las exigencias de claridad y precisión que derivan del principio de proporcionalidad, y deben analizarse por separado. El hecho de que los requisitos exigidos para la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal no deriven exclusivamente de disposiciones legislativas, sino también de su interpretación por los órganos jurisdiccionales nacionales no puede, por sí solo, poner en entredicho el carácter claro y preciso de la normativa nacional, siempre que el justiciable pueda saber, a partir del texto de las disposiciones pertinentes y, si fuera necesario, con ayuda de la interpretación que de ellas hagan dichos órganos jurisdiccionales, qué actos y omisiones pueden dar lugar a tal acumulación de procedimientos y de sanciones. El principio de legalidad no puede interpretarse en el sentido de que prohíba la aclaración progresiva de las reglas de la responsabilidad penal de un asunto a otro, siempre que el resultado fuera razonablemente previsible en el momento en que se cometió la infracción, en particular habida cuenta de la interpretación que la jurisprudencia daba en aquel momento a la disposición legal examinada. Por ello, el hecho de que sea la jurisprudencia nacional –constitucional– la que se refiere a disposiciones legales pertinentes aclarándolas de forma gradual no impide considerar que la normativa nacional establezca normas claras y precisas que permitan al justiciable prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal. De ahí que el TJUE considera que la previsibilidad de la ley no es incompatible con el hecho de que la persona afectada se vea obligada a recurrir a un asesoramiento jurídico apropiado para valorar las eventuales consecuencias de un deter-

minado acto en una medida razonable, dadas las circunstancias del caso. Ello resulta especialmente cierto en el caso de los profesionales, habituados a la necesidad de mostrar una gran prudencia en el ejercicio de sus actividades. Cabe por tanto esperar de estos que presten especial atención a la valoración de los riesgos que entraña dicho ejercicio.

Al respecto, el Tribunal Constitucional francés (Conseil Constitutionnel) había aclarado que la acumulación de procedimientos y de sanciones que prevén estos artículos solo puede aplicarse en los casos más graves de ocultación fraudulenta de cantidades sujetas al impuesto o de omisiones declarativas, precisando al mismo tiempo que esta gravedad puede resultar del importe de los derechos defraudados, de la naturaleza de las actuaciones del acusado o de las circunstancias de su intervención. El TJUE considera que dicha interpretación no resulta imprevisible en sí misma (p. 47). No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, habida cuenta de estos precedentes jurisprudenciales, era razonablemente previsible para el empresario individual, en el momento en que se cometieron los hechos controvertidos en el litigio principal, que estos pudieran dar lugar a una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal con arreglo a los artículos 1729 y 1741 del CGI.

- Deben respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. El TJUE considera que se respeta porque la norma francesa únicamente permite tal acumulación de procedimientos y de sanciones en condiciones definidas taxativamente, garantizando así que el derecho reconocido en ese artículo 50 no se ponga en cuestión como tal.
- Deben respetar el principio de proporcionalidad, ser necesarias y responder efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás. La normativa francesa responde a un objetivo de interés general, cuál es la de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado.

Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, el Tribunal reitera la precisión efectuada en la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C 524/15, EU:C:2018:197). El carácter necesario de la normativa estatal exige normas claras y precisas que, antes de nada, permitan al justiciable determinar qué actos y omisiones pueden ser objeto de tal acumulación de procedimientos y de sanciones, que garanticen además una coordinación de los procedimientos con el fin de reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de procedimientos de carácter penal que se desarrollan de manera independiente y que, por último, permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas corresponde a la gravedad de la infracción en cuestión.

En relación con la exigencia derivada del artículo 52.1 de la Carta y del principio de proporcionalidad de las penas del artículo 49.3 de la Carta, que exige que, si se impone una segunda sanción, deba velarse por que la gravedad del

conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada, el Tribunal considera lo siguiente.

- Dicha exigencia se aplica a todas las sanciones acumuladas con independencia de su naturaleza, no únicamente sobre las sanciones pecuniarias.
- En consecuencia, no se respeta la proporcionalidad si la normativa establece, al acumular la multa penal y la administrativa pecuniaria, que el cobro de la primera se limitará a la parte que sobrepase el importe de la segunda, sin establecer tal norma también para la acumulación de una sanción administrativa pecuniaria de carácter penal y de una pena privativa de libertad.
- Como en la normativa francesa enjuiciada la limitación del importe total de la sanción sólo se aplica a sanciones pecuniarias, y por tanto, de la misma naturaleza, tal limitación no garantiza la correspondencia entre la gravedad de la infracción y la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas cuando se acumula una sanción pecuniaria con una pena privativa de libertad.
- La modulación de la sanción penal en función de las circunstancias exige que, por un lado, la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada, y por otro, dicha obligación debe resultar, de manera clara y precisa, de la normativa nacional en cuestión.
- Como el juez penal está obligado a respetar el principio de proporcionalidad de las penas, modulando la sanción penal en función de las circunstancias del caso, debe verificarse si en el caso de autos la limitación sólo resulta aplicable a la acumulación de sanciones de la misma naturaleza.

3. Fallo

Debido a todo eso, el Tribunal de Justicia responde a la cuestión prejudicial diciendo que :

El derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que

- no se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal en caso de ocultaciones fraudulentas o de omisiones declarativas en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente pre-

visible, en el momento en que se comete la infracción, que esta puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero

- se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.