

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085997

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 5 de mayo de 2022

Sala 1.^a

Asunto n.º C-570/20

SUMARIO:

IVA. Sanciones. Ocultación fraudulenta del impuesto devengado. Legislación nacional que prevé una sanción administrativa y una sanción penal por los mismos hechos. Principio non bis in idem. Principio de proporcionalidad del conjunto de sanciones impuestas. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente desea sabersi el derecho fundamental garantizado en el art. 50 de la Carta, en relación con el art.52.1 de esta, debe interpretarse en el sentido de que 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 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, y/o a una normativa nacional que no garantice, 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. En el caso de autos, en primer lugar, consta que la posibilidad de acumular procedimientos y sanciones penales y procedimientos y sanciones administrativas de carácter penal está prevista por la ley francesa. Si bien la exigencia de que toda limitación del ejercicio de los derechos fundamentales debe estar prevista por la ley implica que la base legal que permita la injerencia en estos derechos debe definir ella misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trate, tal exigencia se confunde ampliamente con las exigencias de claridad y de precisión derivadas del principio de proporcionalidad [Vid., STJUE de 16 de julio de 2020, asunto C-311/18 (NCJ064918)]. La normativa nacional controvertida tiene por objeto garantizar la percepción íntegra del IVA devengado por lo que la limitación del principio *non bis in idem* responde a un objetivo de interés general. El principio de proporcionalidad 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 y una acumulación de procedimientos y de sanciones es adecuada para alcanzar el objetivo legítimo de luchar contra las infracciones en materia de IVA con el fin de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado [Vid., STJUE de 20 de marzo de 2018, asunto C-524/15, (NFJ069782)]. El Tribunal de Justicia ha declarado que la exigencia de proporcionalidad no es respetada por una normativa que establece, para la acumulación de una multa penal y de una sanción administrativa pecuniaria de carácter penal, 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. En el caso de autos, si bien, conforme a las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente ya ha declarado, basándose en consideraciones de proporcionalidad, que el importe total de una sanción impuesta en caso de acumulación de sanciones no debe superar el importe más elevado de una de las sanciones impuestas, ese mismo órgano jurisdiccional ha precisado que dicha limitación solo se aplica a sanciones de la misma naturaleza, a saber, a sanciones pecuniarias. El Tribunal considera que el derecho fundamental garantizado en el art. 50 de la Carta, en relación con el art. 52.1 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 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 previsible, 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.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2 y 273.
Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, arts. 50 a 52.
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 325.

PONENTE:

Don T. von Danwitz.

En el asunto C-570/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Francia), mediante resolución de 21 de octubre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de octubre de 2020, en el procedimiento penal contra

BV,

con intervención de:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y la Sra. I. Ziemele y los Sres. T. von Danwitz (Ponente), P. G. Xuereb y A. Kumin, Jueces;

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

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BV, por el Sr. L. Goldman, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. E. de Moustier y A. Daniel, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y C. Ehrbar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de diciembre de 2021; 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»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un procedimiento penal incoado contra BV en relación con infracciones fiscales, en particular en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. 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.

4. A tenor del artículo 273, párrafo primero, de la citada 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 francés

5. El artículo 1729 del code général des impôts (Código General Tributario), en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «CGI»), dispone lo siguiente:

«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 de:

a. el 40 % en caso de infracción intencionada;

[...].»

6. El artículo 1741 del CGI, en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal, resultante de la Ley n.º 2010-1658, de 29 de diciembre de 2010, establecía lo siguiente:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares contenidas en el presente Código, quien se haya sustraído fraudulentamente o haya intentado eludir fraudulentamente el establecimiento o el pago total o parcial de los impuestos objeto del presente Código, sea no presentando voluntariamente su declaración dentro de los plazos establecidos, sea ocultando voluntariamente una parte de las cantidades sujetas al impuesto, sea organizando su insolvencia u obstaculizando por otras maniobras la recaudación del impuesto, sea actuando de cualquier otro modo fraudulento, 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.

No obstante, esta disposición solo será aplicable, en caso de ocultación, si esta supera la décima parte de la cantidad imponible o la cifra de 153 euros.

Toda persona condenada en virtud de lo dispuesto en el presente artículo podrá ser privada de los derechos cívicos, civiles y familiares, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 131-26 del Código Penal.

El órgano jurisdiccional podrá, además, ordenar la exhibición de la resolución dictada y su difusión en las condiciones previstas en los artículos 131-35 o 131-39 del Código Penal.

[...].»

7. El artículo L. 228 del livre des procédures fiscales (Código de Procedimientos Fiscales), en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal, estipulaba lo siguiente:

«So pena de inadmisibilidad, las denuncias dirigidas a la aplicación de sanciones penales en materia de impuestos directos, del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos sobre el volumen de negocios, de derechos de registro, del impuesto sobre bienes inmuebles y del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados serán presentadas por la Administración previo dictamen conforme de la Comisión de infracciones fiscales.»

8. Según reiterada jurisprudencia de la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Francia), de lo dispuesto en el artículo 1741 del CGI, en relación con los artículos L. 228 y siguientes del Código de Procedimientos Fiscales, resulta que, so pena de inadmisibilidad, el Ministerio público solo puede emprender actuaciones por fraude fiscal previa denuncia de la Administración tributaria.

9. 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.»

10. 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.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11. BV ejerció la profesión de auditor, como empresario individual, hasta el 14 de junio de 2011. En esa condición estaba sujeto de pleno derecho al IVA y concretamente, habida cuenta de su volumen de negocios, al régimen ordinario de tributación, con presentación de declaraciones mensuales.

12. La Administración tributaria procedió a verificar la contabilidad correspondiente a los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

13. El 10 de marzo de 2014, la Administración tributaria presentó una denuncia ante el procureur de la République d'Annecy (Fiscal de la República de Annecy, Francia) contra BV, en la que le reprochaba haber presentado una contabilidad irregular, haber suscrito declaraciones de IVA minoradas por la ocultación de la mayor parte de los ingresos percibidos, haber suscrito declaraciones de beneficios no comerciales minoradas y haber suscrito declaraciones de conjunto de ingresos minoradas que reflejaban un beneficio no comercial inferior al efectivamente obtenido. Según esa denuncia, el importe del IVA eludido ascendía a 82 507 euros y el importe del impuesto sobre la renta eludido a 108 883 euros.

14. A raíz de una investigación preliminar llevada a cabo por el procureur de la République (Fiscal de la República), BV fue remitido al tribunal correctionnel d'Annecy (Tribunal de lo Penal de Annecy, Francia) para ser juzgado por los delitos de fraude fiscal por ocultación de cantidades sujetas al impuesto y de omisión de anotaciones en un documento contable.

15. Mediante sentencia de 23 de junio de 2017, el tribunal correctionnel d'Annecy (Tribunal de lo Penal de Annecy) declaró a BV culpable de los hechos que se le imputaban, lo condenó a 12 meses de prisión y ordenó que se publicara la resolución a su costa.

16. BV interpuso recurso de apelación contra dicha sentencia ante la cour d'appel de Chambéry (Tribunal de Apelación de Chambéry, Francia). En apoyo de su recurso de apelación, alegó que su condena penal era contraria al principio non bis in idem garantizado en el artículo 50 de la Carta, ya que, por los mismos hechos, ya había sido objeto de un procedimiento de liquidación complementaria que dio lugar a la aplicación de sanciones fiscales firmes, que ascendían al 40 % de los derechos eludidos.

17. Mediante sentencia de 13 de febrero de 2019, la cour d'appel de Chambéry (Tribunal de Apelación de Chambéry) desestimó el recurso de apelación. Dicho órgano jurisdiccional consideró que la acumulación de sanciones penales y de sanciones fiscales de que era objeto BV no era contraria al artículo 50 de la Carta, en la medida en que la aplicación de la normativa nacional en cuestión en el litigio principal respetaba las exigencias resultantes de la jurisprudencia del Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional) en la materia.

18. BV interpuso un recurso de casación contra la sentencia de la cour d'appel de Chambéry (Tribunal de Apelación de Chambéry) ante la Cour de cassation (Tribunal de Casación), el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto, alegando que la normativa nacional en cuestión en el litigio principal no cumple la exigencia de claridad y previsibilidad que debe respetar la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal conforme a la jurisprudencia derivada de la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartados 49 a 51. Además, sostuvo que, contrariamente a la jurisprudencia derivada, en particular, de la sentencia

de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros (C-537/16, EU:C:2018:193), apartados 56 y 60, dicha normativa nacional no establece normas que garanticen que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.

19. Con carácter preliminar, el órgano jurisdiccional remitente considera que, en la medida en que la normativa nacional en cuestión en el litigio principal tiene por objeto, en particular, luchar contra las infracciones en materia de IVA para garantizar la percepción íntegra del IVA devengado, la misma constituye una aplicación del Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, de tal modo que debe respetar el principio non bis in idem garantizado en el artículo 50 de esta.

20. Por lo que respecta a la exigencia de claridad y previsibilidad, dicho órgano jurisdiccional señala que los artículos 1729 y 1741 del CGI definen con precisión los actos y los incumplimientos que pueden ser objeto de procedimientos y de sanciones penales y fiscales y que su aplicación ha sido objeto por parte del Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional) de las tres reservas de interpretación recordadas en el apartado 10 de la presente sentencia.

21. Por lo que respecta, más concretamente, a la segunda reserva de interpretación, dicho órgano jurisdiccional subraya que ha precisado sus modalidades de aplicación. Así, cuando el inculpado de fraude fiscal justifica haber sido objeto, a título personal, de una sanción tributaria por los mismos hechos, corresponde al juez penal pronunciarse, antes de nada, sobre la tipificación de la infracción a la luz de los elementos constitutivos previstos en el artículo 1741 del CGI. A continuación, le incumbe comprobar, en su caso de oficio, que los hechos considerados presentan un grado de gravedad que puede justificar la represión penal como complemento de la represión fiscal, habida cuenta de los criterios fijados por el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional) en relación con el importe de los derechos defraudados, la naturaleza de las actuaciones o las circunstancias de la intervención. Por último, la decisión sobre la gravedad debe motivarse y tener lugar antes de la elección y motivación de las penas impuestas.

22. En cuanto a la cuestión de si la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limita a lo estrictamente necesario, el órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo a la segunda reserva de interpretación formulada por el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional), la normativa francesa limita las diligencias penales a las infracciones de cierta gravedad, respecto a las cuales el legislador nacional ha previsto, además de una pena de multa, una pena privativa de libertad.

23. Asimismo, con arreglo a la tercera reserva de interpretación, la facultad de acumular sanciones queda limitada por la imposibilidad de superar el importe más elevado de una de las sanciones impuestas. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente precisa que, según su propia jurisprudencia, esta tercera reserva de interpretación solo se refiere a las sanciones de la misma naturaleza, a saber, las sanciones pecuniarias, en la medida en que supone que el juez pueda comparar los máximos de las sanciones penales y fiscales impuestas con el fin de determinar el importe más elevado que constituye el límite máximo. Así, esta reserva de interpretación no resultará aplicable en el supuesto de acumulación de sanciones pecuniarias fiscales y de una pena privativa de libertad.

24. En estas circunstancias, la Cour de cassation (Tribunal de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

25. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que 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 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, y/o

- a una normativa nacional que no garantice, 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.

26. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, 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).

27. A tenor de esta disposición, 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.

28. En el caso de autos, en el marco del procedimiento penal de que se trata en el litigio principal, BV está acusado de actos de ocultación fraudulenta y de omisiones declarativas en materia de IVA, siendo así que, según las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial, ya se le ha impuesto, por los mismos hechos, una sanción administrativa firme, de carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta. Pues bien, tal acumulación de procedimientos 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).

29. No obstante, según reiterada jurisprudencia, 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).

30. 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 de ese 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.

31. En el caso de autos, en primer lugar, consta que la posibilidad de acumular procedimientos y sanciones penales y procedimientos y sanciones administrativas de carácter penal está prevista por la ley, a saber, por los artículos 1729 y 1741 del CGI. Si bien la exigencia de que toda limitación del ejercicio de los derechos fundamentales debe estar prevista por la ley implica que la base legal que permita la injerencia en estos derechos debe definir ella misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trate, tal exigencia se confunde ampliamente con las exigencias de claridad y de precisión derivadas del principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2020, Facebook Ireland y Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, apartado 180), que se examinará en los apartados 34 y siguientes de la presente sentencia.

32. En segundo lugar, una normativa nacional como la que es objeto del litigio principal respeta el contenido esencial del derecho fundamental garantizado en el 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 de sanciones en condiciones definidas taxativamente, garantizando así que el derecho reconocido en ese artículo 50 no se ponga en cuestión como tal.

33. En tercer lugar, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que esa normativa tiene por objeto garantizar la percepción íntegra del IVA devengado. Habida cuenta de la importancia que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia concede, para alcanzar dicho objetivo, a la lucha contra las infracciones en materia de IVA, la limitación del principio non bis in idem resultante de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal responde a un objetivo de interés general.

34. En lo referente, en cuarto lugar, al 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 (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 46 y jurisprudencia citada).

35. Una normativa nacional que prevé la posibilidad de tal acumulación de procedimientos y de sanciones es adecuada para alcanzar el objetivo legítimo de luchar contra las infracciones en materia de IVA con el fin de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 48).

36. Por lo que respecta al carácter estrictamente necesario de tal normativa nacional, el Tribunal de Justicia precisó, en los apartados 49, 53 y 55 de la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), que esta debe establecer 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.

37. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, sobre la primera de las exigencias recordadas en el apartado anterior, la cual, por lo que respecta al derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, refleja también el principio de legalidad de los delitos y las penas consagrado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta. En efecto, tal como señaló el Abogado General en los puntos 56 a 58 de sus conclusiones, este último principio es aplicable a la acumulación de una sanción administrativa firme de carácter penal, en el sentido del artículo 50 de la Carta, y de un procedimiento penal, en la medida en que esa acumulación puede dar lugar a una consecuencia más grave para la persona afectada que la resultante únicamente de los procedimientos penales. En particular, la carga represiva que resulta de la acumulación de sanciones de carácter penal puede ir más allá de la prevista por la ley por un comportamiento imputado, razón por la cual es necesario que toda disposición que autorice una doble represión respete las exigencias del principio de legalidad de los delitos y las penas garantizado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta.

38. Pues bien, en lo que atañe al principio de legalidad de los delitos y las penas, el Tribunal de Justicia ha declarado que, si bien este principio exige que la ley defina claramente los tipos delictivos y las penas que llevan aparejadas, este requisito se cumple cuando el justiciable puede saber, a partir del texto de la disposición pertinente y, si fuera necesario, con ayuda de la interpretación que de ella hacen los tribunales, qué actos y omisiones generan su responsabilidad penal (sentencias de 22 de octubre de 2015, AC-Treuhand/Comisión, C-194/14 P, EU:C:2015:717, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 11 de junio de 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, apartado 49).

39. Así, 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.

40. Por lo que se refiere a la utilización, por el legislador nacional, de conceptos generales para determinar las actuaciones que pueden dar lugar a una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, procede recordar que, en los apartados 52 y 53 de su sentencia de 20 de marzo de 2018, *Garlsson Real Estate y otros* (C-537/16, EU:C:2018:193), el Tribunal de Justicia consideró que la normativa nacional controvertida en el asunto que dio lugar a esa sentencia era suficientemente clara y precisa, aunque dicha normativa nacional hiciera depender esa acumulación de si las actuaciones en cuestión podían causar «una sensible alteración» del precio de los instrumentos financieros y, por tanto, de la interpretación de un concepto general que requiere una apreciación significativa por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales.

41. En efecto, de la jurisprudencia relativa al principio de legalidad de los delitos y las penas se desprende que este principio 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 (sentencias de 22 de octubre de 2015, AC-Treuhand/Comisión, C-194/14 P, EU:C:2015:717, apartado 41 y jurisprudencia citada, y de 11 de junio de 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, apartado 50).

42. Así, y siempre que concurren las mismas condiciones, la circunstancia de que la jurisprudencia nacional se refiera, en el marco de su interpretación de las disposiciones legales pertinentes, a conceptos generales que deben aclararse gradualmente, no impide, en principio, que pueda considerarse que la normativa nacional establece 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.

43. En este contexto, procede recordar además que el alcance de la previsibilidad así exigida depende en gran medida del contenido del texto de que se trate, del ámbito que cubra y del número y condición de sus destinatarios. 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 determinado 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 (véanse, en este sentido, las sentencias 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 219 y jurisprudencia citada; de 22 de octubre de 2015, AC-Treuhand/Comisión, C-194/14 P, EU:C:2015:717, apartado

42, y de 28 de marzo de 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, apartado 166).

44. En el caso de autos, si bien incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la normativa nacional controvertida en el litigio principal respeta las exigencias de claridad y precisión recordadas en el apartado 36 de la presente sentencia, corresponde al Tribunal de Justicia proporcionar indicaciones útiles a este respecto para permitirle resolver el litigio del que conoce [véase, por analogía, la sentencia de 22 de junio de 2021, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Efectos de una decisión de expulsión), C-719/19, EU:C:2021:506, apartado 82 y jurisprudencia citada].

45. Pues bien, antes de nada, de las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial se desprende que el artículo 1729 del CGI establece las condiciones en las que las ocultaciones fraudulentas o las omisiones declarativas en materia de IVA pueden dar lugar a la imposición de una sanción administrativa pecuniaria de carácter penal. Con arreglo al artículo 1741 del CGI y en las condiciones previstas en dicha disposición, tales actos pueden también ser objeto, «con independencia de las sanciones fiscales aplicables», de una multa penal y de una pena privativa de libertad.

46. A continuación, el Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional) ha declarado 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. Pues bien, sin perjuicio de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente, tal interpretación realizada por dicho órgano jurisdiccional a la luz del principio de proporcionalidad no resulta, en sí misma, imprevisible.

47. Por último, el órgano jurisdiccional remitente señala que ya ha aplicado en varias ocasiones la jurisprudencia del Conseil constitutionnel (Consejo Constitucional) contemplada en el apartado anterior y, de este modo, ha precisado más su alcance. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, habida cuenta de estos precedentes jurisprudenciales, era razonablemente previsible para BV, 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.

48. En este contexto, el hecho de que BV hubiera debido, en su caso, recurrir a la asistencia de un asesor jurídico para evaluar las consecuencias que pudieran derivarse de los hechos que se le imputaban a la luz de los requisitos para la aplicación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal que prevén dichos artículos, tal como han sido interpretados por los órganos jurisdiccionales nacionales, no puede, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 43 de la presente sentencia, cuestionar el carácter claro y preciso de la normativa nacional controvertida en el litigio principal. Ello es tanto más cierto en el caso de BV en la medida en que este parece haber cometido esos hechos en el marco de su actividad profesional de auditor.

49. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la tercera exigencia contemplada en el apartado 36 de la presente sentencia, derivada tanto del artículo 52, apartado 1, de la Carta como del principio de proporcionalidad de las penas consagrado en el artículo 49, apartado 3, de esta, que implica para las autoridades competentes la obligación, en caso de imponer una segunda sanción, de velar por que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, *Garlsson Real Estate y otros*, C-537/16, EU:C:2018:193, apartado 56).

50. A este respecto, se debe precisar que, según la jurisprudencia recordada en el apartado 36 y en el apartado anterior de la presente sentencia, esta exigencia se aplica, sin excepción, a todas las sanciones impuestas acumulativamente y, por consiguiente, tanto a la acumulación de sanciones de la misma naturaleza como a la acumulación de sanciones de distinta naturaleza, como es la acumulación de sanciones pecuniarias y de penas privativas de libertad. El mero hecho de que las autoridades competentes tengan la intención de imponer sanciones de distinta naturaleza no puede eximir las de la obligación de asegurarse de que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada, so pena de vulnerar el principio de proporcionalidad.

51. En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 60 de la sentencia de 20 de marzo de 2018, *Garlsson Real Estate y otros* (C-537/16, EU:C:2018:193), que esa exigencia de proporcionalidad no es respetada por una normativa que establece, para la acumulación de una multa penal y de una sanción administrativa pecuniaria de carácter penal, 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.

52. En el caso de autos, si bien, conforme a las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente ya ha declarado, basándose en consideraciones de proporcionalidad, que el importe total de una sanción impuesta en caso de acumulación de sanciones no debe superar el importe más elevado de una de las sanciones impuestas, ese mismo órgano jurisdiccional ha precisado que dicha limitación solo se aplica a sanciones de la misma naturaleza, a saber, a sanciones pecuniarias. Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 103 de sus conclusiones, 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.

53. En la medida en que el Gobierno francés ha señalado ante el Tribunal de Justicia que el juez penal está obligado a respetar el principio de proporcionalidad de las penas que le confiere la facultad de modular la sanción penal en función de las circunstancias del caso concreto, de la jurisprudencia recordada en los apartados 36 y 49 de la presente sentencia se desprende, por una parte, que las autoridades competentes tienen la obligación de velar por que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada y, por otra parte, que dicha obligación debe resultar, de manera clara y precisa, de la normativa nacional en cuestión.

54. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si sucede así en el caso de autos, teniendo en cuenta que ha declarado, basándose igualmente en consideraciones de proporcionalidad, que la limitación contemplada en el apartado 52 solo resulta aplicable a la acumulación de sanciones de la misma naturaleza.

55. En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, 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 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 previsible, 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.

Costas

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

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

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 previsible, 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.

Firmas.

* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.