CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 25 de octubre de 2007 [1]

1. La Comisión solicita que se declare que Italia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva del IVA [2] y del artículo 10 CE, al haber establecido expresamente una renuncia general a las actividades de comprobación con respecto a las operaciones imponibles realizadas a lo largo de una serie de períodos impositivos.

2. Las disposiciones nacionales controvertidas establecen una condonación fiscal, conforme a la cual, si se realizan determinadas declaraciones y se pagan determinados importes de forma inmediata, la existencia de importes no declarados, imputables a diversos impuestos, y correspondientes a los períodos impositivos comprendidos entre 1998 (o en algunos casos 1997) y 2001, no será ni perseguida ni sometida a investigación. [3]

3. La Comisión alega que, en lo que se refiere al IVA, la condonación resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 2 de la Sexta Directiva, que exige que las transacciones estén sujetas a imposición, y a lo dispuesto en el artículo 22 de la misma Directiva, que impone diversas obligaciones relativas a la declaración y al pago del IVA.

4. Italia sostiene que la condonación no tiene como efecto una renuncia general e indiscriminada a toda actividad de comprobación, que sólo un porcentaje limitado de las personas sujetas al IVA ha hecho uso de ella, que ha sido altamente productiva en lo que respecta al tributo recuperado y que, por tanto, ha dado lugar a un uso prudente de recursos limitados, sin sobrepasar el margen de apreciación concedido a los Estados miembros.

Disposiciones comunitarias

5. El artículo 10 CE impone a los Estados miembros una obligación general de «[adoptar] todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad», de «[facilitar] a esta última el cumplimiento de su misión» y de «[abstenerse] de todas

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 9/01, p. 54), modificada en numerosas ocasiones. El 1 de enero de 2007 la Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

3 — La condonación controvertida se ha ampliado a otros años posteriores, y la Comisión ha interpuesto otro recurso (asunto C-174/07), aún pendiente, en relación con dicha ampliación.

aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado».

6. El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.» [4]

7. El artículo 22 original de la Sexta Directiva fue sustituido por una de las disposiciones del denominado «régimen transitorio» del título XVI, encontrándose el texto aplicable en el artículo 28 *nono.* Se titula «Obligaciones en régimen interior», y es el artículo más largo de la Directiva. [5]

8. Con respecto al incumplimiento de obligaciones alegado en el presente asunto, la Comisión cita inicialmente tres de sus disposiciones, contenidas en los apartados 4, 5 y 8:

«4. a) Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. […]

[…]

5. Los sujetos pasivos deberán abonar el importe neto del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de presentar la declaración-liquidación periódica. […]

[…]

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, […].» [6]

9. A continuación, la Comisión recuerda una serie de obligaciones adicionales que el artículo 22 impone a los sujetos pasivos:

4 — Estas disposiciones se encuentran ahora en el artículo 2, apartado 1, letras a) y d), de la Directiva 2006/112.

5 — Ha sido sustituido, en particular, por los artículos 213 a 271 de la Directiva 2006/112.

6 — Estas disposiciones se encuentran ahora recogidas, respectivamente, en los artículos 252, apartado 1, 206 y 273 de la Directiva 2006/112.

— declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como sujetos pasivos [apartado 1, letra a)]; [7]

— llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del impuesto sobre el valor añadido y su control por la Administración fiscal [apartado 2, letra a)]; [8]

— presentar un estado recapitulativo de las operaciones intracomunitarias [apartado 6, letra b)]. [9]

10. Finalmente, la Comisión hace referencia a otras disposiciones del artículo 22 que imponen obligaciones a los Estados miembros:

— identificar a los sujetos pasivos a través de un número individual [apartado 1, letras c), d) y e)]; [10]

— adoptar las medidas necesarias para asegurar que las personas que no sean sujetos pasivos y resulten deudoras del impuesto cumplan las obligaciones de declaración y de pago establecidas para los sujetos pasivos (apartados 7, 10 y 11). [11]

Disposiciones nacionales

11. La Comisión plantea objeciones a los artículos 8 y 9 de la Ley italiana de presupuestos para 2003. [12] Estas disposiciones permiten a los sujetos pasivos que no han presentado declaraciones completas presentar declaraciones complementarias y realizar un pago que les libera de toda responsabilidad fiscal posterior con respecto al período de que se trata, a saber, los períodos impositivos comprendidos entre 1998 (o en algunos casos 1997) y 2001 inclusive. Las mencionadas disposiciones cubren varios impuestos, pero el recurso de la Comisión sólo afecta al IVA, y el siguiente resumen de las disposiciones normativas pertinentes se circunscribe a los aspectos relativos a este impuesto.

Artículo 8

12. El artículo 8 permite que las declaraciones que deberían haberse realizado antes

7 — Artículo 213, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

8 — Aunque la Comisión cita el apartado 3 como fuente; actualmente artículo 242 de la Directiva 2006/112.

9 — Artículos 262 y siguientes de la Directiva 2006/112.

10 — Artículos 214 a 216 de la Directiva 2006/112.

11 — Artículos 207, 209, 210, 256 a 258 y 267 de la Directiva 2006/112.

12 — Legge 289/2002 (GURI de 31 de diciembre de 2002), en su versión modificada.

del 31 de octubre de 2002 sean «completadas». Este procedimiento presenta dos variantes, reguladas, respectivamente, por los apartados 3 y 4 del mencionado artículo.

13. Conforme al artículo 8, apartado 3, el acto de completar la declaración requiere la presentación de una declaración complementaria para cada uno de los períodos impositivos de que se trata y el pago de los importes adicionales adeudados en virtud de las disposiciones en vigor en cada período fiscal. En determinadas circunstancias, cuando el propio comprador está sujeto al impuesto soportado pero no lo ha declarado, la declaración complementaria sólo se referirá al IVA que no era deducible. La declaración complementaria sólo es válida si comprende importes adicionales adeudados de al menos 300 euros para cada período impositivo. Los pagos podrán realizarse en dos fracciones iguales si superan los 3.000 euros cuando se trata de personas físicas, o los 6.000 euros en los demás casos.

14. El artículo 8, apartado 4, no es aplicable a los sujetos pasivos que no hayan presentado declaraciones relativas a ninguno de los períodos impositivos de que se trata. Aquellos que tengan la posibilidad de acogerse a esta disposición podrán presentar declaraciones y realizar pagos a través de determinados organismos autorizados. Los importes adeudados podrán abonarse en pagos mensuales, aunque con intereses adicionales. El procedimiento tiene un carácter confidencial ya que los importes específicos adeudados no aparecen vinculados a ningún sujeto pasivo individual.

15. Conforme al artículo 8, apartado 6, cuando se ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 8, apartado 3, o en el artículo 8, apartado 4, y hasta un límite del doble del IVA adeudado en virtud de la declaración complementaria: a) ni el sujeto pasivo ni ninguna persona solidariamente responsable serán sometidos a actividad de comprobación alguna, b) cualquier sanción tributaria que pudiera haberse impuesto caduca y c) ya no pueden iniciarse determinados procedimientos relativos a fraude fiscal (aunque los procesos penales ya iniciados no serán sobreseídos). No obstante, el artículo 8, apartado 6 *bis*, confirma que se llevarán a cabo comprobaciones fiscales con respecto a la parte de los importes adeudados que supere el límite establecido en el artículo 8, apartado 6.

16. El artículo 8, apartado 9, permite a aquellos que hayan hecho uso del procedimiento confidencial previsto en el artículo 8, apartado 4, eludir cualquier actividad de comprobación distinta de las referidas a la coherencia de las declaraciones complementarias.

17. El artículo 8, apartado 10, excluye de la aplicación de la totalidad del artículo aquellos casos en que, cuando la ley entró en vigor: a) ya se había notificado una liquidación complementaria, o b) ya se había iniciado un proceso penal por fraude fiscal con respecto a un período impositivo determinado. No obstante, en algunos casos es posible dar cumplimiento a una liquidación complementaria previa y hacer uso del procedimiento del artículo 8 con respecto a otros períodos impositivos.

18. Conforme al artículo 8, apartado 12, la presentación de una declaración complementaria no podrá tener la consideración de denuncia de un delito.

Artículo 9

19. El artículo 9 se refiere a la «liquidación automática» con respecto a los años precedentes. [13] Los sujetos pasivos que solicitan acceder a dicha liquidación deben presentar declaraciones correspondientes a *todos* los períodos impositivos con respecto a los cuales éstas deberían haberse presentado antes del 31 de octubre de 2002.

20. En virtud del artículo 9, apartado 2, letra b), la liquidación automática supone el pago, con respecto a cada período impositivo, de un importe equivalente al 2 % del IVA repercutido por el sujeto pasivo y al 2 % del IVA soportado deducido durante ese año. Este porcentaje desciende al 1,5 % cuando el impuesto repercutido o soportado supera los 200.000 euros y al 1 % cuando la cantidad es superior a 300.000 euros. Además, cuando la aplicación de esta disposición suponga el pago de un importe superior a 11.600.000 euros, la parte que exceda de esta cifra se reduce en un 80 %. No obstante, el artículo 9, apartado 6, establece una cifra mínima para cada pago anual de 500 euros en el caso de que el volumen de negocios no exceda los 50.000 euros, de 600 euros si el volumen de negocios está situado entre los 50.000 euros y los 180.000 euros, y de 700 euros si supera los 180.000 euros.

21. Para cada año con respecto al cual no se haya presentado ninguna declaración, el artículo 9, apartado 8, exige un pago a tanto alzado de 1.500 euros en el caso de las personas físicas y de 3.000 euros en el caso de sociedades y asociaciones.

22. Conforme al artículo 9, apartado 9, la liquidación automática excluye que se lleven a cabo deducciones o reembolsos que no hubieran sido reclamados previamente por el sujeto pasivo. Sin embargo, no impide la realización de determinadas comprobaciones, relativas, en particular, a la coherencia de las declaraciones presentadas y de los importes pagados con respecto a reclamaciones previas de reembolso del IVA.

23. El artículo 9, apartado 10, es análogo al artículo 8, apartado 6. Si se ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 9, entonces: a) ni el sujeto pasivo ni la persona solidariamente responsable estarán sujetos a ninguna actividad de comprobación fiscal, b) cualquier sanción tributaria que pudiera haberse impuesto caduca y c) ya no pueden iniciarse determinados procedimientos relativos a fraude fiscal (aunque los procesos penales ya iniciados no serán sobreseídos). Sin embargo, a diferencia de lo previsto en el artículo 8, apartado 6, estas inmunidades no están sometidas a ningún umbral máximo basado en el importe adicional de IVA pagado o declarado en este momento.

24. El artículo 9, apartado 12, permite realizar el pago en dos fracciones iguales cuando el importe que hay que abonar supera

13 — Esta medida es conocida como «condono tombale» («condonación sepulcral»), presumiblemente porque las deudas tributarias quedan «muertas y enterradas».

los 3.000 euros en el caso de las personas físicas o los 6.000 euros en los demás casos.

25. El artículo 9, apartado 13, es análogo al artículo 8, apartado 9. Establece que aquellos que hayan hecho uso del procedimiento confidencial podrán eludir cualquier actividad de comprobación distinta de las referidas a la coherencia de las declaraciones complementarias.

26. El artículo 9, apartado 14, es análogo al artículo 8, apartado 10. Excluye de la aplicación de la totalidad del artículo aquellos casos en que, cuando la ley entró en vigor: a) ya se había notificado una liquidación complementaria, o b) ya se había iniciado un proceso penal por fraude fiscal con respecto a un período impositivo determinado. No obstante, incorpora otra exclusión que afecta a los casos en que c) el sujeto pasivo no presentó declaración en ninguno de los períodos impositivos contemplados.

27. El artículo 9, apartado 15, circunscribe las exclusiones previstas en el artículo 9, apartado 14, letras a) y b), a los períodos impositivos a los que éstas se aplican. Dispone que no podrá realizarse ninguna liquidación automática sobre la base de datos que no se correspondan con los incluidos en las declaraciones presentadas. Finalmente, excluye cualquier reembolso de importes ya pagados, los cuales se considerarán pagos a cuenta del impuesto adeudado.

Procedimiento administrativo previo

28. Al considerar que los artículos 8 y 9 de la Ley de presupuestos para 2003 son incompatibles con los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva, la Comisión envió a Italia el 19 de diciembre de 2003 un escrito de requerimiento, con arreglo al artículo 226 CE. Italia respondió el 30 de marzo de 2004, negando que hubiese ninguna incompatibilidad. Insatisfecha con esta respuesta, la Comisión dirigió un dictamen motivado a Italia el 13 de octubre de 2004, instándole a que atendiese a sus requerimientos en el plazo de dos meses. Italia respondió a este dictamen el 31 de enero de 2005, negando otra vez la existencia de incompatibilidad alguna. La Comisión interpuso el presente recurso el 8 de marzo de 2006.

Pretensiones

29. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva considerados en relación con el artículo 10 del Tratado CE, al haber establecido expresamente en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 de 27 de diciembre de 2002 (Ley de presupuestos para 2003) una renuncia general a las actividades de comprobación con respecto a las operaciones imponibles realizadas a lo largo de una serie de períodos impositivos. Asimismo, solicita que se condene en costas a Italia.

30. Italia solicita la desestimación del recurso y la condena en costas de la Comisión.

Apreciación

Admisibilidad

31. Italia alega que la Comisión introdujo una nueva imputación en el dictamen motivado, relativa a la vulneración del principio de neutralidad del IVA y a la distorsión de la competencia como consecuencia de la existencia de las disposiciones controvertidas. La Comisión replica que estaba simplemente recordando, en respuesta a las alegaciones de Italia, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia, la cual resulta pertinente a la hora de apreciar una supuesta infracción de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva.

32. Habida cuenta de que la Comisión no solicita que se declare que la normativa italiana vulnera específicamente el principio de neutralidad o da lugar a una distorsión de la competencia, su actuación parece razonable. Considero, por tanto, que nada se opone a la admisibilidad del recurso.

Sobre el fondo

33. Existen una serie de cuestiones estrechamente relacionadas sobre las cuales se enfrentan las partes del presente asunto, y que propongo sean tratadas bajo las siguientes rúbricas: i) la naturaleza y el alcance de las obligaciones impuestas a los Estados miembros en virtud de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva, especialmente en lo que se refiere al control y a la imposición del cumplimiento de la normativa por parte de los sujetos pasivos; ii) los efectos prácticos de las disposiciones que establecen la condonación, considerados a la luz de dichas obligaciones; iii) la importancia a este respecto de las diversas limitaciones a las que está sometida dicha condonación; y iv) la eficacia relativa de las disposiciones que establecen la condonación, en particular en lo que se refiere a la correlación entre los recursos utilizados y los importes recuperados, el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros al gestionar el IVA, y la medida en que dichas disposiciones respetan el margen de apreciación permitido.

34. Si bien sería posible —e interesante— examinar una serie de cuestiones más generales relativas a la legalidad o a la conveniencia de llevar a cabo condonaciones del IVA, algunas de las cuales han sido mencionadas durante el procedimiento, no creo que resulte útil para el Tribunal de Justicia tratar detalladamente dichas cuestiones a la hora de decidir si las disposiciones específicas impugnadas por la Comisión son compatibles con la Sexta Directiva. Por tanto, centraré mi análisis esencialmente en aquellos aspectos que resultan pertinentes con respecto a la declaración que la Comisión quiere obtener, refiriéndome a las cuestiones de carácter general únicamente en la medida en que sea necesario para explicar el contexto del asunto.

Obligaciones impuestas por la Sexta Directiva

35. Estoy de acuerdo con la presentación que hace la Comisión de las obligaciones que la Sexta Directiva impone a los sujetos pasivos individuales y a los Estados miembros. De hecho, parece que Italia también acepta los aspectos fundamentales de dicha presentación, aunque sostiene que las modalidades de ejecución y recaudación son competencia de los Estados miembros. La posición de la Comisión puede resumirse y reformularse como sigue.

36. Del preámbulo de la Sexta Directiva se desprende que los recursos propios de las Comunidades «comprenderán, entre otros, los procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenidos por aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias»; [14] que hay que «garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno»; [15] y que «las obligaciones de los contribuyentes deben ser armonizadas en lo posible para asegurar con un mínimo de garantías que la recaudación del impuesto se efectúe de modo uniforme en todos los Estados miembros». [16]

37. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que la Sexta Directiva debe interpretarse de conformidad con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, [17] que se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA. [18]

38. Las obligaciones específicas impuestas por el artículo 22 de la Sexta Directiva tienen como finalidad garantizar que las autoridades nacionales disponen de toda la información necesaria para asegurar la percepción del IVA y su control por la Administración tributaria. [19] Estas obligaciones son el corolario de la exigencia establecida en el artículo 2 de que (en ausencia de una exención específica) todas las operaciones que entren dentro de su ámbito de aplicación deben ser objeto de imposición. Esta exigencia es una norma general para la que ningún Estado miembro puede establecer excepciones de modo unilateral. [20] Aunque, conforme al artículo 27 de la Sexta Directiva [21] cualquier Estado miembro podrá solicitar al Consejo que le autorice a no aplicar las disposiciones de la Directiva «en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales», estas medidas de simplificación «no podrán afectar [...] a la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro» (y las partes no discuten que, en cualquier caso, Italia no solicitó dicha autorización en el presente asunto).

14 — Segundo considerando de la Sexta Directiva; octavo considerando del preámbulo de la Directiva 2006/112.

15 — Cuarto considerando de la Sexta Directiva; no incluido en el preámbulo de la Directiva 2006/112.

16 — Decimocuarto considerando de la Sexta Directiva; cuadragésimo quinto considerando del preámbulo de la Directiva 2006/112.

17 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, Rec. p. I-10683), apartado 36.

18 — Sentencia de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air (C-382/02, Rec. p. I-8379), apartado 24.

19 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf (C-85/95, Rec. p. I-6257), apartado 24, y de 17 de septiembre de 1997, Langhorst (C-141/96, Rec. p. I-5073), apartados 17 y 28.

20 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 21 de febrero de 1989, Comisión/Italia (203/87, Rec. p. 371), apartado 10.

21 — Artículo 395 de la Directiva 2006/112.

39. De este modo, cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para asegurar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio de la misma manera que en otros Estados miembros. Aunque esta obligación no está expresamente recogida en la Sexta Directiva, es una consecuencia necesaria del conjunto de esta disposición normativa, del artículo 10 CE y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. [22] Además, aunque la armonización no es total y determinados aspectos administrativos son necesariamente competencia de los Estados miembros, las obligaciones establecidas de conformidad con el artículo 22 de la Sexta Directiva requieren de una armonización detallada a nivel legislativo.

40. En virtud de dicha armonización, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones del impuesto, la contabilidad y otros documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto. Disponen de un cierto margen de apreciación para decidir la forma más efectiva y equitativa de utilizar los recursos con los que cuentan a la hora de aplicar el impuesto, al menos a nivel individual, pero dicho margen de apreciación está limitado por la necesidad de asegurar que:

— los recursos propios de la Comunidad se perciban de forma eficaz, y

— no haya diferencias significativas en el trato que se da a los sujetos pasivos dentro de un mismo Estado miembro o con respecto a los otros Estados miembros.

41. Italia no niega que los Estados miembros tengan la obligación de vigilar y comprobar, en la medida de los recursos de que disponen, que los sujetos pasivos cumplen con las normas que regulan el IVA. Sin embargo, niega que las disposiciones normativas controvertidas excedan los límites del legítimo margen de apreciación que se concede a los Estados miembros en el ejercicio de esas funciones.

42. Por consiguiente, es necesario examinar, en primer lugar, los efectos prácticos de dichas disposiciones.

Efectos de las disposiciones controvertidas

43. La Comisión alega que las disposiciones impugnadas sustituyen las relaciones jurídicas que normalmente acompañan al hecho de estar sujeto al IVA por una relación que extingue definitivamente dicha sujeción, reemplazándola por una obligación diferente consistente en el pago de importes que no guardan relación con aquellos que deben ser gravados y abonados con arreglo a las reglas ordinarias del IVA. Describe la condonación como una renuncia «general, indiscriminada y previa» al derecho de comprobación, cuando, conforme a la Directiva cualquier

22 — Tanto Italia como la Comisión han hecho referencia a la sentencia de 28 de septiembre de 2006, Comisión/Austria (C-128/05, Rec. p. I-9265), en la que el Tribunal de Justicia declaró que Austria había incumplido las obligaciones que le incumbían, al excluir completamente a determinados operadores de transporte internacional de las obligaciones del IVA. Véase también la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Stradasfalti (C-228/05, Rec. p. I-8391), en particular el apartado 66; en este asunto, el Tribunal de Justicia señaló que Italia no podía imponer unilateralmente a los sujetos pasivos una excepción del derecho de deducción.

tipo de condonación que se conceda a los sujetos pasivos debe decidirse caso por caso. Además, a su juicio, se produce una grave distorsión del principio de neutralidad del IVA y de igualdad de trato entre los sujetos pasivos.

44. Debe reconocerse que las disposiciones de que se trata son complejas y que las partes, a lo largo del procedimiento, han discrepado acerca de sus efectos prácticos. Sin embargo, a la luz de las respuestas que éstas dieron a las peticiones de información más precisa realizadas por el Tribunal de Justicia, creo que dichos efectos pueden resumirse como sigue.

45. Si el sujeto pasivo no presentó declaraciones de IVA en ninguno de los períodos impositivos de que se trata, no podrá acogerse a la condonación ni en virtud del artículo 8, apartado 4, ni en virtud del artículo 9. Sin embargo, si presentó declaraciones (completas o incompletas) correspondientes a alguno de esos períodos impositivos, aunque no lo hiciera con respecto a ninguno de los otros años, o presentó declaraciones correspondientes a todos los períodos impositivos de que se trata, aunque algunas de ellas fueran incompletas o inexactas, entonces podrá acogerse a las medidas de condonación previstas, bien en el artículo 8, bien en el artículo 9.

46. Cuando, en relación con un período impositivo determinado, el sujeto pasivo presenta, conforme al procedimiento del artículo 8, una declaración complementaria que refleja un mayor importe de valor añadido imponible (diferencia entre el valor de las operaciones gravadas y el importe de las actividades sujetas a gravamen) que el declarado al principio, entonces: a) deberá abonar una cantidad equivalente al IVA adeudado por el importe adicional (cantidad que no podrá ser inferior a 300 euros) y b) obtendrá inmunidad con respecto a cualquier reevaluación de la cantidad de impuesto repercutido ese año hasta un límite del doble del IVA adicional abonado.

47. El procedimiento del artículo 9 conduce a resultados diferentes dependiendo de si se había presentado originalmente una declaración o no, y del importe de IVA soportado deducido. No obstante, debe realizarse un pago con respecto a cada uno de los años de que se trata (tanto si se presentó una declaración correspondiente a ese año como si no, y con independencia de que dicha declaración fuera exacta o no) y no es posible realizar más deducciones. Para los años con respecto a los cuales se presentó alguna declaración el pago debe ser equivalente a entre un 1 y un 2 % del IVA soportado deducido *inicialmente* a lo cual hay que añadir entre un 1 y un 2 % del IVA repercutido *inicialmente* declarado ese año, [23] con un mínimo de 500, 600 o 700 euros, dependiendo del importe del volumen de negocios. Para cada año con respecto al cual no se hubiese presentado inicialmente ninguna declaración debe pagarse una suma a tanto alzado de 1.500 euros si se trata de personas físicas y de 3.000 euros si se trata de sociedades, y esto, con independencia del importe real de lo que se haya declarado como menos o no se haya declarado.

48. Teniendo en cuenta lo expuesto, el sujeto pasivo que utilice el procedimiento

23 — Este porcentaje disminuye aún más con respecto a las cantidades por encima de 11.600.000 euros que deban abonarse, las cuales se reducen en un 80 %, es decir, el porcentaje es de un 0,2 % del impuesto soportado o repercutido declarado inicialmente.

previsto en el artículo 8 abonará un importe equivalente a la totalidad del IVA adeudado por el valor añadido ahora declarado, aunque inicialmente no declarado, pero únicamente con respecto a los años en los que no presentó una declaración completa y exacta. Sin embargo, en lo sucesivo no podrá ser sometido a posteriores liquidaciones con respecto a los importes adeudados hasta un límite igual al doble del importe adicional abonado. Por lo tanto, resulta bastante improbable que, en la práctica, los sujetos pasivos declaren más de la mitad del valor añadido inicialmente no declarado. De este modo, la Administración tributaria recuperará la mitad del impuesto efectivamente adeudado renunciando a la posibilidad de recuperar la otra mitad.

49. El sujeto pasivo que haga uso del procedimiento del artículo 9 deberá efectuar un pago con respecto a cada año del período de que se trata, tanto si realizó originalmente una declaración exacta ese año como si no lo hizo. En el caso de que se hubiese realizado una declaración (exacta o inexacta), el pago consistirá en una pequeña parte (hasta un 2 %) del importe del impuesto soportado y repercutido *inicialmente* declarado. Si no se realizó declaración, consistirá en una suma a tanto alzado de 1.500 o 3.000 euros, con independencia de la cantidad de IVA que no hubiese sido declarada. En ambos casos, el sujeto pasivo obtendrá inmunidad con respecto a posteriores liquidaciones complementarias.

50. Cuando un sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre los dos procedimientos (y desea hacer uso de uno de ellos), es razonable pensar que optará por el que le resulte menos costoso. Cuando los importes infradeclarados o no declarados son pequeños (y, por tanto, es más probable que esto se deba a un error no intencionado) el procedimiento del artículo 8, que proporciona inmunidad con respecto a investigaciones futuras a cambio del pago de la mitad del IVA adeudado, parece más ventajoso. Cuando dichos importes han sido más elevados (y, por tanto, es más probable que exista un fraude intencionado) el procedimiento del artículo 9 proporcionará inmunidad a cambio del pago de un importe equivalente a un porcentaje más pequeño (y en casos extremos, mucho más pequeño) [24] del impuesto adeudado pero no abonado.

51. La Comisión subraya que, conforme al artículo 9, cualquier sujeto pasivo podrá eliminar todo riesgo de comprobación o revaluación con respecto a una serie de períodos impositivos, a cambio de un pago que no guarda relación con la cantidad de IVA normalmente adeudada a un tipo impositivo del 20 %. La condonación prevista en el artículo 8 también protege al sujeto pasivo de comprobaciones o revaluaciones futuras, aunque a cambio de un pago mayor. En opinión de la Comisión, una renuncia total por parte de la Administración Tributaria al uso de sus facultades de comprobación, como la que tiene lugar en el presente asunto, distorsiona gravemente el principio de neutralidad del sistema común del IVA. Se somete a diferentes sujetos pasivos a un trato muy distinto con respecto a operaciones comparables, lo cual tiene, a su vez, consecuencias perjudiciales para la libre competencia.

24 — La Comisión cita el caso de un sujeto pasivo que no haya presentado ninguna declaración con respecto a un período impositivo en el que debería haber abonado en concepto del IVA 600.000 euros. Conforme al procedimiento del artículo 9, el importe máximo que debe abonarse para poder acogerse a una inmunidad completa es de 3.000 euros, lo cual supone una perdida definitiva de 597.000 euros para la Administración tributaria. Debo añadir, por mi parte, que el porcentaje de pérdida puede ser aún más exorbitante, ya que esta disposición contempla expresamente pagos por encima de los 11.600.000 euros.

52. De nuevo, tengo que estar de acuerdo con la Comisión en que una medida legislativa conforme a la cual los operadores económicos honestos y diligentes abonan la totalidad del IVA, mientras que los fraudulentos o negligentes pueden eludir cualquier control posterior a cambio de un pago como máximo igual a la mitad, y muy posiblemente mucho menor, del IVA efectivamente adeudado, es incompatible con las obligaciones que imponen a los Estados miembros los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva. Más concretamente, las medidas previstas en el artículo 9 de la Ley italiana de presupuestos para 2003 ignoran por completo las detalladas disposiciones del artículo 22 de la Sexta Directiva, citadas por la Comisión, [25] ya que dichas medidas no contemplan la realización de una declaración relativa a las operaciones realmente efectuadas y los importes que hay que abonar no están relacionados de ninguna forma con el impuesto que debería haberse abonado como consecuencia de dichas operaciones. Además, tal y como señala la Comisión, la condonación se lleva a cabo indiscriminadamente sin hacer ninguna distinción entre declaraciones inferiores ocasionales y habituales, entre importes pequeños o grandes, o entre negligencia y fraude.

53. No obstante, el argumento principal de la defensa de Italia es que el acceso a la condonación es limitado y que se trata de una medida efectiva, comprendida dentro del margen de apreciación de que disponen los Estados miembros, para asegurar la recuperación de importes que de otro modo quedarían fuera del alcance de la Administración tributaria. Resulta, por tanto, necesario examinar estos aspectos antes de llegar a una conclusión definitiva.

Limitaciones a que están sujetas las disposiciones de condonación

54. La Comisión describe la condonación impugnada como una renuncia general e indiscriminada al derecho de comprobación y revaluación, mientras que el Gobierno italiano pone de relieve diversas limitaciones a las que está sujeta la posibilidad de acogerse a las disposiciones de condonación. Estas limitaciones son, en su opinión, importantes e implican que la condonación no puede describirse como general o indiscriminada.

55. En primer lugar, los sujetos pasivos que no hayan presentado inicialmente declaración de IVA alguna durante ninguno de los períodos impositivos de que se trata no pueden acogerse a la condonación. [26] La Comisión replica que esa situación es, por su propia naturaleza, meramente marginal.

56. Podría, de hecho, esperarse que dicha situación fuese inusual, y es cierto que Italia no ha cuestionado el que sea descrita como «marginal». En la práctica, las empresas de dimensiones importantes pueden perfectamente presentar, si desean defraudar a la Administración tributaria, declaraciones suficientemente verosímiles con el fin de evitar llamar la atención. Sin embargo, la ausencia completa de declaración puede ser más usual en el caso de operadores más pequeños que de todas maneras esperan evitar ser detectados, o creen que el fraude esta justificado

25 — Véanse los puntos 8 a 10 *supra*.

26 — Artículos 8, apartado 4, y 9, apartado 14, letra c).

por algún tipo de regla moral *de minimis*.[27] Además, es probable que muchas actividades ilegales no sean declaradas en absoluto a efectos del IVA, aun cuando, en principio, estén sujetas a este impuesto.[28]

57. Por ello, no estoy convencido de que la exclusión sea marginal en términos globales. En lo que respecta a la economía visible, es sin duda marginal, simplemente porque cualquiera que lleve a cabo una actividad económica sujeta a imposición sentirá la necesidad de declarar al menos una parte de dicha actividad suficiente como para permitirle eludir incómodos controles, y al hacer esto, no quedará excluido de la condonación. Pero este razonamiento no resulta cierto con respecto a la economía invisible o sumergida, que se ha estimado que representa más del 26 % del PIB en Italia.[29]

58. Por otro lado, es quizás menos probable que un (hipotético) sujeto pasivo que pretenda eludir totalmente el control por parte de la Administración tributaria busque acogerse a la condonación que otro del cual las autoridades ya tengan constancia de su existencia pero que les oculta algo. Es también menos probable que el primero sea sometido a una inspección por parte de las autoridades, en particular si los recursos de éstas son limitados, tal y como señala el Gobierno italiano.

59. Por tanto, considerando todas las circunstancias, me parece improbable que la exclusión de los sujetos pasivos que no han presentado declaración alguna con respecto a ninguno de los períodos impositivos de que se trata tenga un efecto significativo en el número de personas que se acogen o buscan acogerse a la condonación.

60. En segundo lugar, el Gobierno italiano alega que no es posible acogerse a la condonación cuando ya se ha descubierto la existencia de irregularidades.[30] La Comisión responde que la exclusión no es completa, ya que en algunos casos puede utilizarse otro procedimiento de liquidación, previsto en los artículos 15 y 16 de la Ley nº 289/2002 con el fin interrumpir las actividades de revaluación y reabrir la posibilidad de hacer uso de la condonación. No obstante, el Gobierno italiano replica que sólo pueden hacer uso de esta disposición aquellos que aún puedan solicitar una revisión de dichas actividades de revaluación.

61. Del tenor de los artículos 15 y 16, aportado por Italia en su escrito de dúplica, se desprende que las actividades de revaluación que aún no han dado lugar a resolución o decisión definitiva podrán interrumpirse mediante el pago de una cantidad del al menos 150 euros y de hasta el 50 % del importe del impuesto reclamado, y de los artículos 8, apartado 10, y 9, apartado 14, se desprende que, una vez que se ha llevado a cabo dicho pago dentro del plazo correspondiente, el sujeto pasivo podrá acogerse a la condonación, en virtud, bien del artículo 8, bien del artículo 9.

27 — A diferencia de la situación en otros Estados miembros, Italia no dispone de un umbral mínimo para el registro del IVA, de forma que incluso los negocios más pequeños están obligados a rendir cuentas del impuesto.

28 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161), apartado 50, y la jurisprudencia allí citada.

29 — Véase, por ejemplo, el informe del Observatorio Europeo del Empleo, Otoño de 2004, especialmente, pp. 77 y 106 a 110.

30 — Artículos 8, apartado 10, y 9, apartado 14.

62. Por consiguiente, la exclusión invocada por el Gobierno italiano tiene un alcance limitado. Es inherente a la naturaleza de una condonación fiscal, que tiene como fin la obtención de contribuciones voluntarias en lugar del impuesto que debería normalmente haberse abonado, pero que se cree que resultaría difícil de recaudar por otros medios, que no incluya la reapertura, en beneficio del sujeto pasivo, de procedimientos que ya habían concluido de forma favorable para la Administración tributaria. Sin embargo, los sujetos pasivos sometidos a un procedimiento en curso pueden acogerse a la condonación, mediante el pago de una parte del importe controvertido en dicho procedimiento además del importe requerido conforme al procedimiento de condonación. La condonación aún resultará interesante para ellos si implica que pueden obtener inmunidad a través del pago de un importe globalmente inferior al que probablemente hubieran tenido que pagar si el procedimiento hubiera concluido de forma desfavorable a sus intereses. No obstante, el resultado es que la Administración tributaria recuperará un importe inferior al que pudiera haber recuperado de otro modo, renunciando además a comprobaciones posteriores.

63. En tercer lugar, el Gobierno italiano señala que [31] el importe pagado conforme a la condonación puede ser objeto de comprobación comparándose con las cifras de las declaraciones realizadas y que, cuando ya se han realizado reclamaciones de reembolso, la utilización del procedimiento de condonación no impide que se realicen comprobaciones con respecto a la validez de dichas reclamaciones.

64. Como acertadamente señala la Comisión, la primera de estas comprobaciones tiene un carácter meramente formal y es totalmente dependiente de la exactitud de las declaraciones realizadas, la cual queda en sí misma excluida de las actividades de comprobación en virtud del procedimiento de condonación.

65. El segundo tipo de comprobación se refiere a las reclamaciones de reembolso del IVA, es decir, a situaciones en las que el impuesto soportado supera al impuesto repercutido de forma que la diferencia entre ambos resulta favorable al sujeto pasivo en vez de a la Administración tributaria. El Gobierno italiano afirma que en estos casos, con independencia de la condonación, las actividades de comprobación pueden incluir al proveedor que emitió las facturas referentes al IVA soportado, el cual, en cualquier caso, al haber emitido la factura, está obligado a rendir cuentas del impuesto. [32]

66. Mi impresión es que es probable que esta exclusión de la posibilidad de obtener inmunidad frente a las actividades de comprobación tenga, de nuevo, un carácter marginal. Un operador económico que ha reclamado un reembolso del IVA al que no tenía derecho lo habrá hecho con o sin la connivencia de los proveedores que le facilitaron las facturas que muestran una cantidad de IVA soportado del que, de hecho, no se han rendido cuentas a las autoridades fiscales. Si hubo connivencia es improbable que este operador quiera acogerse a la condonación, salvo si el descubrimiento del fraude parece ya inminente, dado que se encuentra en posesión de documentos que, en principio, le dan derecho al reembolso y el hacer uso de la condonación implicaría necesariamente denunciar a los otros participantes en el fraude. En el caso del fraude del «operador desaparecido» (donde

31 — En virtud del artículo 9, apartado 9, en particular, conforme a la interpretación dada en una sentencia de la Corte di Cassazione de 27 de julio de 2005.

32 — Artículo 54 *bis* del Decreto Presidencial nº 633/72; véase el artículo 21, apartado 1, letra d) (en el artículo 28 *octavo),* de la Sexta Directiva, artículo 203 de la Directiva 2006/112.

uno o más operadores desaparecen sin rendir cuentas del IVA a las autoridades), investigar a los proveedores resultará, por definición, infructuoso. Y si no ha habido connivencia es menos probable que la actividad de comprobación permita descubrir en fases anteriores las irregularidades.

67. Globalmente consideradas, las limitaciones del alcance de la condonación invocadas por el Gobierno italiano, aunque no completamente ilusorias, no revisten un carácter sustancial.

Efectividad de la recuperación y margen de apreciación de que disponen los Estados miembros

68. Es cuestión pacífica entre las partes que, conforme al régimen del IVA tal y como está actualmente armonizado, los Estados miembros son responsables del control de su cumplimiento por parte de los sujetos pasivos, de la comprobación de las declaraciones, contabilidad y otros documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto. Tampoco hay desacuerdo sobre el hecho de que estos disponen de un cierto margen de apreciación para decidir cual es la forma más efectiva de utilizar los recursos con los que cuentan.

69. Italia alega que las disposiciones controvertidas fomentan la declaración espontánea de importes previamente no declarados por parte de algunos sujetos pasivos, liberando de este modo recursos para inspeccionar a los sujetos pasivos contumaces y permitiendo obtener globalmente más ingresos de los que se hubieran podido conseguir de otra forma. En su opinión, esto no sobrepasa el margen de apreciación del que los Estados miembros disponen, según reconoce la propia Comisión, a la hora de determinar la mejor manera de utilizar sus recursos para asegurar el cumplimiento y la ejecución.

70. El Gobierno italiano precisa que en total 162.000 sujetos pasivos se acogieron a la condonación del artículo 8 y 750.000 a la condonación del artículo 9. Esta última cifra representa el 13,37 % de los 5.309.654 sujetos pasivos registrados en Italia en 2001. [33] En 2003 la totalidad de lo recuperado (1.938 millones de euros) ascendió a cerca del 1,9 % del total del IVA (101.890 millones de euros) recaudado ese año. Sin embargo, las cantidades de IVA recuperado conforme a los métodos convencionales de comprobación durante el período comprendido entre 1999 y 2002 fueron mucho más bajas, fluctuando entre 140 millones de euros y 357 millones de euros y alcanzando únicamente un importe total de 1.049 millones de euros a lo largo de dicho período de cuatro años. [34] En opinión de Italia, estas cifras demuestran que el recurso carece de fundamento.

71. La Comisión responde que en realidad lo que muestran estas cifras es que hay demasiadas personas que se han beneficiado de la condonación teniendo en cuenta lo limitado

33 — Esto parece ser un cálculo erróneo. 750.000 es el 14,125 % de 5.309.654. Las 162.000 personas que se acogieron al artículo 8 equivalen al 3,05 % de la totalidad de los sujetos pasivos.

34 — Si se comparan estas cifras con las del total del IVA recaudado durante esos mismos cuatro años, según los datos facilitados por el Gobierno italiano, calculo que el impuesto recuperado tras las actividades de comprobación equivalió a entre el 0,18 % y el 0,38 % del total recaudado anualmente, o al 0,3 % del total de lo recaudado a lo largo del período de cuatro años.

del resultado. Los beneficios (una recuperación de fondos mayor y más eficiente) que la condonación ha traído supuestamente consigo son ilusorios (la proporción recuperada es muy pequeña y el único efecto real ha sido imposibilitar la realización de actividades de comprobación por parte de la Administración tributaria) y en cualquier caso irrelevantes dado el carácter obligatorio de las estipulaciones de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva.

72. Italia replica que las disposiciones controvertidas fomentan el que se lleven a cabo declaraciones espontáneas; que de este modo los recursos pueden reorientarse a la inspección de los sujetos pasivos que no se acogieron a dichas disposiciones; que para estas personas el artículo 10 de la Ley de presupuestos para 2003 ampliaba en dos años el período en que era posible llevar a cabo actividades de comprobación; y que los importes recuperados fueron significativamente mayores de lo que hubieran sido si no se hubiera actuado así. Por tanto, según Italia, las ventajas son reales y no pueden considerarse irrelevantes. Además: a) la condonación se aplica a los casos en los que la no presentación de declaración no había sido descubierta y puede que nunca hubiera llegado a descubrirse, b) con arreglo al artículo 9 el sujeto pasivo debe realizar un pago con respecto a cada uno de los períodos impositivos de que se trata incluso si sólo uno de ellos se ve afectado por la ausencia original de declaración, c) el impuesto, aunque inferior al importe teóricamente adeudado, se recupera inmediatamente en vez de tras un largo procedimiento de investigación y recuperación.

73. La objeción que la Comisión pone a las condonaciones del IVA no parece tener un carácter absoluto, pero se opone firmemente a la forma que se ha dado a las disposiciones controvertidas.

74. Por tanto, puede resultar de utilidad, analizar brevemente el fenómeno en general. Las condonaciones fiscales implican normalmente la inmunidad con respecto a las sanciones penales, las multas y al pago de la totalidad o de parte de los intereses, y la Comisión acepta expresamente que, en lo que al IVA se refiere, estas cuestiones están comprendidas dentro del ámbito de competencia de los Estados miembros, que en este aspecto no se ven limitados por el Derecho comunitario. Sin embargo, igualmente usual es que las condonaciones exijan el pago completo de los importes adeudados y no conlleven una exención con respecto a las actividades de comprobación. Generalmente el objetivo es fomentar el pago voluntario, garantizando la inmunidad con respecto al castigo (cuya amenaza está dirigida a estimular el cumplimiento inicial pero que podría también disuadir de un cumplimiento tardío si el precio que hay que pagar por el arrepentimiento es demasiado elevado), aunque sin llegar al extremo de hacer que resulte más ventajoso defraudar y posteriormente arrepentirse que realizar inicialmente una declaración exacta y veraz, y, de cara al futuro, devolver al redil a los contribuyentes extraviados.

75. La doctrina [35] considera que, para que las condonaciones fiscales resulten efectivas deberían, entre otras cosas, tener un carácter excepcional (de otro modo, la repetición haría que los contribuyentes adaptasen su comportamiento en previsión de futuras condonaciones), implicar el pago de al menos el importe adeudado y, generalmente, una parte de los intereses (de otro modo podría tenerse la percepción de que se premia el fraude) e ir al menos acompañadas del anuncio de que se llevará a cabo un aumento de las inspecciones (de otra forma

35 — Por ejemplo, IMF Working Paper 89/42 *An economic analysis of tax amnesties,* Peter Stella, 1989; *Deferral and the utility of amnesty,* Craig M. Boise, George Mason University Law Review 2007, pp. 667 y ss., especialmente pp. 693 y ss.

no parecería más ventajoso declarar que correr el riesgo de ser descubierto).

76. La condonación controvertida no parece presentar ninguna de estas características. Se ha ampliado a otros años posteriores, [36] creando posiblemente la expectativa de que tendrán lugar más condonaciones en el futuro y haciendo, de este modo, que disminuyan las probabilidades de cumplimiento. Además, existen pruebas de que Italia ha hecho un uso abundante de las condonaciones fiscales en el pasado. [37] De hecho, se ha afirmado que son tan habituales que la expectativa de futuras condonaciones se ha convertido en una de las razones de que el nivel nacional de cumplimiento con las obligaciones fiscales sea tan bajo. [38] Incluso en el caso de que, tal y como Italia expuso durante la vista, se haya producido un aumento de los ingresos procedentes del IVA durante los años subsiguientes, no se han presentado pruebas que permitan establecer la existencia de un vínculo particular con la condonación (en vez de con cualquiera otra de las muchas explicaciones posibles) o de algún efecto duradero.

77. Italia alega que las cantidades recaudadas ascienden a aproximadamente el 2 % del ingreso anual por IVA. Se estima que el desfase en materia de IVA (la diferencia entre la cantidad teóricamente recaudable y la cantidad realmente recaudada) en Italia es de entre el 35 % y el 40 %, [39] lo cual significa que la cantidad realmente recaudada se sitúa entre un 3 y un 4 % de la cantidad teóricamente adeudada pero nunca declarada. [40]

78. Es verdad que ninguna Administración tributaria puede esperar llegar a detectar la totalidad del fraude fiscal existente y que no le corresponde al Tribunal de Justicia aconsejar a Italia acerca de la mejor manera de utilizar sus recursos, aun en el caso de que tuviese los conocimientos necesarios para hacerlo. No obstante, en mi opinión, un método que, al parecer, atrae entre un 3 y un 4 % del impuesto no recaudado (y por tanto, deja la cantidad no recaudada intacta al menos en un 95 %, de la cual una parte pasa a ser definitivamente irrecuperable) no puede, evidentemente, considerarse como un uso eficiente de los recursos.

Análisis global

79. No puede sostenerse seriamente que los métodos de percepción de ingresos

36 — Véase la nota 3.

37 — Un informe de 1998 del Congreso de Estados Unidos señala que «Italia ha llevado a cabo más de una docena de condonaciones fiscales, con una media reciente de cerca de una cada dos años». Un artículo citado por la Comisión en su escrito de recurso *(Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali,* De Mita, Diritto e pratica tributaria, 2004, Parte I, p. 1449) señala que la condonación fiscal de 2003 fue la quincuagésima octava desde 1900.

38 — *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, M. Marè y C. Salleo, 59th IIPF Congress, Praga, agosto 2003. Véase también *Gradual Recovery in Euroland,* Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, Kiel Discussion Papers 405: «… en la primera mitad de 2003 Italia obtuvo ingresos adicionales equivalentes a aproximadamente el 0,8 % del PIB por medio de una condonación fiscal de gran envergadura. A corto plazo Italia pudo evitar sobrepasar el tope establecido por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento gracias a esta medida excepcional. Sin embargo, a medio plazo, la probabilidad de sobrepasar el tope del 3 % aumenta. Como demuestra la experiencia, las condonaciones fiscales frecuentes —en Italia ésta ha sido la tercera condonación en 20 años— debilitan los niveles de cumplimiento con el fisco. Por consiguiente, los ingresos fiscales son inferiores a medio y largo plazo de lo que lo hubieran sido si la condonación no se hubiese llevado a cabo.»

39 — IMF Working Paper 07/31 *VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done* Michael Keen y Stephen Smith, febrero de 2007, p. 19.

40 — Es decir, el 2 % del 60 a 65 % recaudado supone (aproximadamente) entre un 3 y un 4 % del 35 a 40 % no recaudado.

recogidos en los artículos 8 y 9 de la Ley italiana de presupuestos para 2003 sean, en modo alguno, compatibles con la normativa sobre sujeción al IVA que la Sexta Directiva impone a los Estados miembros. Nada en el tenor de esa Directiva hace permisible que un Estado miembro grave las operaciones sujetas al IVA con la mitad del tipo impositivo normal (que es el resultado práctico de la aplicación del artículo 8). [41] Aun menos, autoriza la percepción de un importe equivalente a la suma del 2 % del impuesto soportado declarado y del 2 % del impuesto repercutido declarado, en lugar de un importe completamente indeterminado de IVA que debería haber sido objeto de declaración pero que no lo fue. Finalmente, aunque el IVA es un tributo «autoliquidado», resulta evidente que los Estados miembros están obligados a comprobar e imponer su cumplimiento y no están autorizados a renunciar a dicha responsabilidad con respecto a amplios segmentos de actividad económica gravable.

80. Las disposiciones controvertidas referentes a la condonación son, en teoría, aplicables a la totalidad de las operaciones económicas sujetas a imposición pero no declaradas que se han llevado a cabo en Italia, las cuales, según los economistas coinciden en señalar, representan una parte considerable del PNB del país, cifrada entre un 25 y un 40 %. En la práctica, conforme a los datos proporcionados por el Gobierno italiano, más del 17 % de los sujetos pasivos se han acogido a dichas disposiciones. [42] Por tanto, sus efectos no son en absoluto insignificantes y constituyen un serio obstáculo a la aplicación adecuada del IVA con arreglo a las normas de armonización de la Sexta Directiva.

81. Tampoco resulta convincente defender estas disposiciones sobre la base de un uso eficiente de los recursos. Al contrario, tal y como el sentido común y el análisis económico demuestran, conducen forzosamente (al menos) a medio y largo plazo a un menor cumplimiento de la normativa del IVA, ya que incentivan más el incumplimiento que el cumplimiento y, vistas desde una perspectiva histórica, hacen plausible esperar que en el futuro se adopten medidas similares.

82. Por consiguiente, se debe estimar la pretensión de la Comisión.

Costas

83. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Como considero que el recurso de la Comisión debe estimarse y ésta ha solicitado que la otra parte cargue con las costas, Italia debe ser condenada en costas.

41 — Cabe señalar que la mitad del tipo impositivo normal italiano (20 %) es el 10 %, porcentaje inferior al tipo normal mínimo del 15 % autorizado por el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva.

42 — Según afirmó la Comisión durante la vista, el número de los que se beneficiaron de la condonación supera con creces el número total de sujetos pasivos en un Estado miembro de tamaño mediano, como Bélgica.

Conclusión

84. Considero por tanto que el Tribunal de Justicia debe:

— Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva considerados en relación con el artículo 10 del Tratado CE, al haber establecido expresamente en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 de 27 de diciembre de 2002 (Ley de presupuestos para 2003) una renuncia general a las actividades de comprobación con respecto a las operaciones imponibles realizadas a lo largo de una serie de períodos impositivos.

— Condenar en costas a la República Italiana.