SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 17 de julio de 2008 *

En el asunto C-132/06,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 7 de marzo de 2006,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. E. Traversa y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

República Italiana, representada por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, Avvocato dello Stato,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis y U. Lõhmus, Presidentes de Sala, y los Sres. E. Juhász, A. Borg Barthet (Ponente), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de septiembre de 2007;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de octubre de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas 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 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, y del artículo 10 CE, al haber establecido de forma expresa y general, en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289, relativa a las disposiciones para la elaboración del presupuesto anual y plurianual del Estado (Ley de presupuestos para 2003) [legge n. 289, disposizioni

per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)], de 27 de diciembre de 2002 (suplemento ordinario nº 240 de la GURI nº 305, de 31 de diciembre de 2002; en lo sucesivo, «Ley nº 289/2002»), una renuncia a la comprobación de las operaciones imponibles efectuadas a lo largo de una serie de períodos impositivos.

Marco jurídico

Derecho comunitario

2 A tenor del artículo 10 CE:

«Los Estados miembros adoptarán 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. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión.

Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado.»

3 El segundo considerando de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«Considerando que […] el presupuesto de las Comunidades será, sin perjuicio de otros ingresos, íntegramente financiado por los recursos propios de las Comunidades; que tales recursos comprenderán, entre otros, los procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido [(en lo sucesivo, «IVA»)], obtenidos por aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias».

4 El cuarto considerando de esta Directiva está redactado como sigue:

«Considerando que conviene tener en cuenta el objetivo de la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en el comercio entre los Estados comunitarios y, el de 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».

5 El decimocuarto considerando de dicha Directiva establece lo siguiente:

«Considerando 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; que en especial los contribuyentes deben declarar periódicamente la cuantía global de sus operaciones, tanto de aquellas por las que soporten el Impuesto sobre el Valor Añadido como de aquellas en las que lo repercutan, cuando ello sea necesario para la comprobación y el control de la base imponible de los recursos propios».

6 En virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA 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 y las importaciones de bienes.

7 El artículo 22 de la Sexta Directiva dispone:

«[…]

4. 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 [IVA] en el momento de presentar la declaración-liquidación periódica. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.

[…]

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

[…]»

Derecho nacional

8 Los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002, que regulan, respectivamente, la «Declaración complementaria de bases imponibles de años anteriores» y la «Liquidación automática de años anteriores», se refieren tanto al IVA como a los demás tributos y exacciones obligatorias.

Artículo 8 de la Ley nº 289/2002

9 En esencia, el artículo 8 de la Ley nº 289/2002 prevé la posibilidad de que los sujetos pasivos presenten una declaración complementaria del IVA para rectificar las declaraciones ya presentadas, correspondientes a períodos impositivos comprendidos entre los años 1998 y 2001. Conforme a dicho artículo 8, apartado 3, esta declaración debe acompañarse del pago del importe adicional del IVA adeudado antes del 16 de abril de 2003, y éste se calcula «aplicando las disposiciones en vigor en cada uno de los períodos impositivos». Dicha declaración sólo es válida si comprende importes adicionales adeudados de 300 euros, como mínimo, por cada ejercicio fiscal. Los pagos sólo pueden realizarse en dos plazos de igual importe si exceden de 3.000 euros en el caso de las personas físicas o de 6.000 euros en el caso de las personas jurídicas.

10 El artículo 8, apartado 4, de la Ley nº 289/2002 prevé la posibilidad de presentar la declaración complementaria del IVA mediante un procedimiento confidencial. Sin embargo, el sujeto pasivo que no haya presentado ninguna declaración correspondiente a los ejercicios de que se trata no puede hacer uso de esta posibilidad.

11 En virtud del artículo 8, apartado 6, de esta Ley, la presentación de una declaración complementaria del IVA lleva consigo, respecto de los importes equivalentes al IVA resultante de esta declaración incrementado en un 100 %, es decir, un importe del IVA adeudado equivalente al doble del declarado por el sujeto pasivo, la extinción de las sanciones administrativas tributarias, la no imposición de sanciones penales al contribuyente de que se trata por determinadas infracciones fiscales y de Derecho común y la exclusión de toda inspección fiscal.

12 El artículo 8, apartado 9, de dicha Ley permite a los sujetos pasivos que hayan hecho uso del procedimiento confidencial previsto en el artículo 8, apartado 4, de esta misma Ley, evitar cualquier comprobación distinta de la relativa a la coherencia de sus declaraciones complementarias.

13 El artículo 8, apartado 10, de la Ley nº 289/2002 establece que no pueden acogerse a las disposiciones de este artículo 8:

— los sujetos pasivos a los que, en la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se haya notificado un acta de comprobación con un resultado positivo, una liquidación complementaria o un requerimiento para un procedimiento contradictorio;

— los sujetos pasivos respecto de los cuales se haya iniciado un procedimiento penal por las infracciones previstas en el artículo 8, apartado 6, letra c), de la misma Ley y del que hayan sido formalmente informados antes de la fecha de presentación de la declaración complementaria del IVA.

14 Según el artículo 8, apartado 12, de la Ley nº 289/2002, la presentación de una declaración complementaria del IVA no puede tener la consideración de denuncia de una infracción penal.

Artículo 9 de la Ley nº 289/2002

15 El artículo 9 de la Ley nº 289/2002 se refiere a la «Liquidación automática de años anteriores». Según la circular nº 12/2003 de la Agenzia delle Entrate — Direzione centrale normativa e contenzioso (Agencia de impuestos y tasas — Dirección general de normativa y del contencioso), de 21 de febrero de 2003, la declaración a efectos de esta liquidación automática, prevista en el artículo 9 de la Ley nº 289/2002, no tiene por objeto la declaración de importes imponibles adicionales, a diferencia de la declaración complementaria del IVA prevista en el artículo 8 de la misma Ley, sino la presentación de los datos que permitan determinar los importes que deben abonarse para poder obtener la condonación.

16 Si bien los períodos impositivos cubiertos por dicha liquidación automática son los mismos que aquellos a los que se refiere el artículo 8 de la Ley nº 289/2002, por el contrario, la declaración realizada con arreglo al artículo 9 de esta Ley debe corresponder, según el apartado 1 de dicho artículo 9, a «todos los períodos impositivos, so pena de nulidad».

17 En virtud del artículo 9, apartado 2, letra b), de la Ley nº 289/2002, la liquidación automática a efectos del IVA se realiza mediante el pago, por cada uno de los períodos impositivos, «de un importe igual al 2 % del impuesto relativo a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo, respecto de las cuales el impuesto se haya devengado durante el período impositivo» y de un importe igual al 2 % del IVA sobre las entregas y las prestaciones de servicios «deducido durante el mismo período», debiendo acumularse dichos importes. Este porcentaje se fija en el 1,5 % cuando el impuesto repercutido o soportado supera los 200.000 euros y en el 1 % en el caso de un importe superior a 300.000 euros. Cuando la aplicación de esta disposición tenga como consecuencia el pago de un importe superior a 11.600.000 euros, la fracción que exceda de esta cantidad se reduce en un 80 %. Sin embargo, el artículo 9, apartado 6, de dicha Ley establece el pago de una cifra mínima por cada ejercicio, a saber, 500 euros en el caso de que el volumen de negocios del sujeto pasivo de que se trate no exceda los 50.000 euros, 600 euros si éste está comprendido entre los 50.000 y los 180.000 euros, y 700 euros si este volumen de negocios supera los 180.000 euros.

18 Por cada ejercicio fiscal con respecto al cual no se haya presentado ninguna declaración, el artículo 9, apartado 8, de la Ley nº 289/2002 exige un pago a tanto alzado de 1.500 euros a las personas físicas de que se trate y de 3.000 euros a sociedades y asociaciones.

19 Según el artículo 9, apartado 10, letras b) y c), de dicha Ley, la liquidación automática a efectos del IVA lleva consigo, para el contribuyente de que se trate, la extinción de sanciones administrativas tributarias, la no imposición de sanciones penales por determinadas infracciones fiscales y no fiscales relacionadas con las anteriores y la exclusión de toda inspección fiscal.

20 En virtud del artículo 9, apartado 14, de la Ley nº 289/2002, quedan excluidos de la posibilidad de acogerse a dicha liquidación automática:

— los sujetos pasivos a los que, en la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se haya notificado un acta de comprobación con un resultado positivo, una liquidación complementaria o un requerimiento para un procedimiento contradictorio;

— los sujetos pasivos respecto de los cuales se haya iniciado un procedimiento penal por las infracciones previstas en el artículo 9, apartado 10, letra c), de la misma Ley y del que hayan sido formalmente informados antes de la fecha de presentación de la declaración complementaria;

— los sujetos pasivos que no hayan presentado ninguna de las declaraciones relativas a todas las contribuciones a las que se refiere este artículo 9, apartado 2, y correspondientes a todos los periodos impositivos a los que se refiere dicho artículo 9, apartado 1.

El procedimiento administrativo previo

21 Al estimar que las disposiciones de los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 son incompatibles con los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y con los artículos 10 CE y 249 CE, la Comisión envió a la República Italiana un escrito de requerimiento de fecha 16 de diciembre de 2003, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 226 CE. Mediante escrito de 30 de marzo de 2004, este Estado miembro negó la incompatibilidad invocada por la Comisión. Insatisfecha con la respuesta de la República Italiana, la Comisión dirigió un dictamen motivado a este Estado miembro mediante escrito de 18 de octubre de 2004, instándole a atenerse al mismo en el plazo de dos meses a contar desde su recepción. En su repuesta de 31 de enero de 2005 a dicho dictamen motivado, la República Italiana negó de nuevo la existencia de tal incompatibilidad. En estas circunstancias la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

22 La Comisión sostiene que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y del artículo 10 CE, al haber establecido de forma expresa y general, en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002, una renuncia a la comprobación de las operaciones imponibles efectuadas a lo largo de una serie de períodos impositivos.

23 La Comisión precisa que los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y el artículo 10 CE imponen una doble obligación a los Estados miembros, ya que éstos deben adoptar, por una parte, todos los actos legislativos de Derecho nacional necesarios para dar cumplimiento a la Sexta Directiva y, por otra parte, todas las medidas de naturaleza administrativa necesarias para garantizar el cumplimiento, por los sujetos pasivos del IVA, de las obligaciones resultantes de esta Directiva y, en particular, la obligación de pagar el impuesto devengado en un plazo determinado tras la ejecución de las operaciones imponibles.

24 Según la Comisión, los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 constituyen una excepción a la legislación general reguladora del IVA y de adaptación del Derecho italiano a las Directivas comunitarias en materia del IVA. La Comisión considera que tal excepción es contraria a los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva.

25 En cuanto a la obligación impuesta a los Estados miembros en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva de someter al IVA todas las entregas de bienes y todas las prestaciones de servicios, la Comisión alega que un Estado miembro no puede sustraerse unilateralmente al deber de someter al IVA determinadas categorías de operaciones imponibles, ya sea estableciendo exenciones fiscales no previstas por el legislador comunitario, ya sea excluyendo del ámbito de aplicación de esta Directiva operaciones imponibles que, por el contrario, deberían entrar en éste.

26 En cuanto a las obligaciones a las que se refiere el artículo 22 de la Sexta Directiva, la Comisión sostiene que, puesto que estas obligaciones están formuladas en términos inequívocos e imperativos, los Estados miembros sólo pueden dispensar a los sujetos pasivos de una u otra de éstas si una disposición específica de este artículo 22 les confiere expresamente una facultad para establecer excepciones a dichas obligaciones. Según la Comisión, el artículo 22, apartado 8, de dicha Directiva tiene por finalidad dotar a las administraciones tributarias nacionales de los medios de control necesarios al tiempo que someten a los sujetos pasivos a las obligaciones correspondientes a estas exigencias de control, e imponer a los Estados miembros la obligación de «garantizar la correcta recaudación del impuesto» gracias a una acción eficaz de comprobación y de lucha contra el fraude. Según la Comisión, dicho artículo 22 no confiere a los Estados miembros una facultad discrecional que les permita eximir a todos los sujetos pasivos de su obligación de llevar una contabilidad, emitir facturas y presentar una declaración de pago del IVA.

27 La Comisión reconoce que cuando comprueban la exactitud de las declaraciones del IVA y de los pagos correspondientes realizados por los sujetos pasivos, los Estados miembros tienen un cierto margen de apreciación que les permite modular su actividad de control en función de los recursos humanos y de los medios técnicos de que disponen a este fin. Sin embargo, alega que los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 van más allá del margen de apreciación discrecional concedido a los Estados miembros por el legislador comunitario, en la medida en que la República Italiana realizó una renuncia general, indiscriminada y previa a toda actividad de control y de comprobación en materia de IVA.

28 Al constatar, además, la inexistencia de cualquier relación entre la deuda tributaria, calculada según las normas ordinarias que regulan el IVA, y los importes que deben abonar los sujetos pasivos que desean acogerse a los regímenes de condonación previstos por los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002, respectivamente, la Comisión considera que las disposiciones de dichos artículos pueden perturbar gravemente el buen funcionamiento del sistema común del IVA, falsear el principio de neutralidad fiscal inherente a este sistema y vulnerar la obligación de garantizar la recaudación uniforme del impuesto en todos los Estados miembros.

29 La República Italiana, que reconoce que la normativa comunitaria en materia del IVA obliga a los Estados miembros a aplicar el impuesto a todos los sujetos pasivos y a ejercer el consiguiente control de esta obligación, afirma que el mecanismo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 no tiene efectos ni sobre las

obligaciones de los contribuyentes ni sobre los elementos constitutivos del impuesto. Por el contrario, éstos se producen en los ámbitos del control y de la recaudación del impuesto, en los que los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación.

30 Según este Estado miembro, el motivo de la Comisión, que pretende que se califique el mecanismo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 de renuncia «general, indiscriminada y previa a toda actividad de control y de comprobación en materia de IVA», equivale a impedir de forma general que los Estados miembros recurran a instrumentos de conciliación o de solución de los litigios pendientes con vistas a evitar los contenciosos y a garantizar un ingreso inmediato mediante reducciones de impuestos negociadas.

31 La República Italiana alega, en particular, que su administración tributaria no puede controlar a todos los contribuyentes, de forma que el régimen previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 le permite percibir inmediatamente una parte no desdeñable del impuesto y concentrar sus actividades de control en los contribuyentes que no recurrieron al procedimiento de condonación controvertido.

32 Dicho Estado miembro alega también que el hecho de recaudar importes del impuesto que son, según afirma, mucho más altos que los que se hubieran recaudado en virtud del procedimiento ordinario de comprobación y de control muestra que las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva se respetaron y que no puede afirmarse lo contrario sólo porque la recuperación de estos importes se produjo en forma de pagos espontáneos efectuados por los contribuyentes y no a raíz de un requerimiento vinculante de la administración tributaria.

33 Este Estado miembro aduce que el artículo 8 de la Ley nº 289/2002 tiene por finalidad permitir regularizar su situación a aquellos contribuyentes de los que la administración tributaria todavía ignora que son defraudadores, a condición de que declaren espontáneamente los importes imponibles respecto de los que cometieron el fraude y paguen una cantidad correspondiente, como mínimo, al 50 % del impuesto evadido (o a los dos tercios de éste si se trata de retenciones). Por efecto del pago realizado, la administración tributaria no podrá efectuar controles sobre los importes que no superen el 100 % como mínimo de los importes declarados con carácter complementario (o el 50 % si se trata de retenciones adicionales).

34 La República Italiana invoca el artículo 8, apartado 10, de la Ley nº 289/2002, cuyas disposiciones se mencionan en el apartado 13 de la presente sentencia, y afirma que aquellos sujetos pasivos de los que se sabe que son defraudadores no pueden acogerse al régimen previsto en dicho artículo 8.

35 En cuanto al artículo 9 de la Ley nº 289/2002, la República Italiana indica que se deniega la posibilidad de hacer uso de esta disposición en los dos supuestos previstos en el artículo 8, apartado 10, de esta Ley, expuestos en el apartado 13 de la presente sentencia, y, en virtud del artículo 9, apartado 14, de dicha Ley, cuando el interesado no presentó ninguna de las declaraciones relativas a todas las contribuciones a las que se refiere este artículo 9, apartado 2, y correspondientes a todos los períodos impositivos a los que se refiere dicho artículo 9, apartado 1.

36 Este Estado miembro precisa que la referencia del artículo 9, apartado 14, de la Ley nº 289/2002 a «todas las contribuciones a las que se refiere el apartado 2» siempre se ha interpretado en el sentido de que las contribuciones a las que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra a), de esta Ley, y el IVA, al que se refiere este artículo 9, apartado 2, letra b), deben considerarse por separado. De esta forma, se ha admitido que el hecho de no haber declarado el IVA durante todos los años de que se trata, aunque se hayan presentado declaraciones relativas a otros impuestos por estos mismos años, se opone a la liquidación automática prevista en dicho artículo 9. Este Estado miembro añade que, conforme al artículo 9, apartado 9, de la Ley nº 289/2002, la administración tributaria siempre tiene derecho a recuperar el impuesto adeudado sobre la base de los datos extraídos de la declaración del IVA y que, en todo caso, el control fiscal siempre es posible cuando se trata de verificar el derecho (o la falta de derecho) a la devolución del impuesto que debería resultar de esta declaración.

Apreciación del Tribunal de Justicia

37 Resulta de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y del artículo 10 CE que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio. A este respecto, los Estados miembros son responsables

de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto.

38 En el marco del sistema común del IVA, los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan.

39 Sin embargo, este margen de apreciación está limitado por la necesidad de garantizar que los recursos propios de la Comunidad se perciben de forma eficaz, y por la de no crear 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. 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, 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 (sentencia de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air, C-382/02, Rec. p. I-8379, apartado 24). Toda acción de los Estados miembros relativa a la recaudación del IVA debe respetar este principio.

40 En virtud del artículo 8 de la Ley nº 289/2002, los sujetos pasivos que no cumplieron sus obligaciones correspondientes a los períodos impositivos comprendidos entre los años 1998 y 2001 —es decir, en determinados casos, sólo un año antes de la adopción de esta Ley— pueden eludir todo control y las sanciones aplicables, con el límite de un importe equivalente al doble del importe del IVA que figure en la declaración complementaria del IVA. En efecto, las autoridades italianas ya no pueden comprobar las operaciones imponibles efectuadas durante los cuatro años anteriores a la adopción de dicha Ley, con el límite, no obstante, de los importes fijados en el artículo 8, apartado 6, de esta misma Ley. Esta renuncia es aplicable, en principio, cuando el sujeto pasivo declara y paga el importe que hubiera debido pagar inicialmente. Sin embargo, habida cuenta de que sólo puede efectuarse una comprobación de los importes que excedan del doble de los que el sujeto pasivo declaró en su declaración complementaria del IVA, la Ley nº 289/2002 puede incitar enormemente a los sujetos pasivos a no declarar más que una parte de la deuda efectiva. Resulta de ello que los sujetos pasivos que se acogen a este artículo eluden definitivamente sus obligaciones de declarar y de pagar el importe del IVA normalmente adeudado por los períodos impositivos comprendidos entre los años 1998 y 2001.

41 En cuanto al importe del IVA adeudado en virtud del artículo 9 de la Ley nº 289/2002, está aún más lejos del que el sujeto pasivo hubiera debido pagar. En efecto, según este artículo, un sujeto pasivo que no presentó declaraciones correspondientes a los períodos impositivos comprendidos entre los años 1998 y 2001 puede eludir toda comprobación y toda sanción administrativa tributaria y penal, abonando un importe correspondiente al 2 % del IVA adeudado sobre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que haya realizado y un importe del 2 % del IVA deducido durante el mismo período. Este porcentaje se fija en el 1,5 % cuando el impuesto repercutido o soportado supera los 200.000 euros y en el 1 % en el caso de un importe superior a 300.000 euros. Si el importe adeudado como consecuencia de la aplicación de este artículo 9 supera un determinado nivel, la fracción que exceda de esta cantidad se reduce en un 80 %. Los importes que deben pagarse no pueden ser inferiores a 500 euros.

42 Resulta que el artículo 9 de la Ley nº 289/2002 permite a los sujetos pasivos que no cumplieron sus obligaciones en materia de IVA, correspondientes a los períodos impositivos comprendidos entre los años 1998 y 2001, eludirlas definitivamente, al igual que las sanciones en que incurrieron por el incumplimiento de estas obligaciones, mediante el pago de un importe a tanto alzado en lugar de un importe proporcional al volumen de negocios obtenido. Ahora bien, estos importes a tanto alzado son desproporcionados en relación con el importe que el sujeto pasivo hubiera debido pagar sobre la base del volumen de negocios realizado mediante operaciones que efectuó pero que no declaró.

43 Al sustituir las obligaciones de los interesados que se derivan de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva, muy poco tiempo después de la expiración de los plazos impartidos a los sujetos pasivos para pagar los importes del IVA normalmente adeudados, por otras obligaciones que no exigen el pago de dichos importes, los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002 vacían de contenido estos artículos de la Directiva, en los que, no obstante, se basa el sistema común del IVA, y afectan, en consecuencia a la propia estructura de este impuesto. El fuerte desequilibrio existente entre los importes efectivamente debidos y los pagados por los sujetos pasivos que desean acogerse a la condonación fiscal controvertida da prácticamente lugar a una exención fiscal.

44 De ello se desprende que la Ley nº 289/2002 perturba gravemente el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Las disposiciones de ésta falsean el principio de neutralidad fiscal al crear diferencias significativas en el trato que se da a los sujetos pasivos dentro del territorio italiano. Por la misma razón, estas disposiciones

vulneran la obligación de garantizar la recaudación uniforme del impuesto en todos los Estados miembros.

45 En la medida en que, tal como indica el cuarto considerando de la Sexta Directiva, el principio de neutralidad fiscal tiene por finalidad conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia, el propio funcionamiento del mercado común se ve afectado por la legislación italiana puesto que, en Italia, los sujetos pasivos pueden esperar no tener que abonar gran parte de sus cargas fiscales.

46 En este contexto, debe señalarse que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 71, y de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, Rec. p. I-4019, apartado 29). De esta forma, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva invita a los Estados miembros a establecer, en su caso, obligaciones adicionales para prevenir el fraude.

47 Ahora bien, es preciso constatar que la legislación italiana produce un efecto contrario, en la medida en que los sujetos pasivos culpables de fraude se ven favorecidos por la Ley nº 289/2002.

48 La República Italiana afirma que los supuestos de exclusión de la posibilidad de acogerse a la medida de condonación controvertida minimizan el impacto real de ésta. En particular, alega que los sujetos pasivos que no presentaron declaraciones del IVA correspondientes a ninguno de los ejercicios fiscales de que se trata y los que no cumplieron sus obligaciones en materia del IVA y respecto de los cuales ya se haya concluido un procedimiento con un resultado positivo a favor de las autoridades tributarias están excluidos de esta medida.

49 Sin embargo, las cifras facilitadas en su defensa por la República Italiana, según las cuales casi el 15 % de los sujetos pasivos, es decir, alrededor de 800.000, solicitaron la condonación fiscal durante el año 2001, ponen en evidencia la amplitud de una

medida que no puede considerarse de alcance limitado, a pesar de los casos de exclusión a los que hace referencia el Estado miembro de que se trata.

50 Puesto que los casos de exclusión son muy limitados, es preciso constatar que la Comisión tenía razón al calificar la medida de condonación controvertida de renuncia general e indiscriminada a la facultad de comprobación y de rectificación ejercida por la administración tributaria.

51 La República Italiana alega que la Ley nº 289/2002 hubiera permitido al Tesoro Público recuperar inmediatamente y sin tener que entablar largos procedimientos judiciales una parte del IVA no declarado inicialmente.

52 Ahora bien, al introducir una medida de condonación muy poco antes de la expiración de los plazos dentro de los cuales los sujetos pasivos debían abonar el IVA y al exigir el pago de un importe muy reducido en relación con el impuesto efectivamente adeudado, la medida en cuestión permite a los sujetos pasivos afectados eludir definitivamente sus obligaciones en materia del IVA, cuando las autoridades tributarias nacionales hubieran podido descubrir al menos a una parte de estos sujetos pasivos a lo largo de los cuatro años anteriores a la fecha de prescripción del impuesto normalmente adeudado. En este sentido, la Ley nº 289/2002 pone en entredicho la responsabilidad que pesa sobre cada Estado miembro de garantizar la correcta recaudación del impuesto.

53 Por consiguiente, es preciso considerar fundado el recurso interpuesto por la Comisión y declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva y del artículo 10 CE, al haber establecido, en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289/2002, una renuncia general e indiscriminada a la comprobación de las operaciones imponibles efectuadas a lo largo de una serie de períodos impositivos.

Costas

54 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Italiana y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

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

1) **Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 22 de la 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, y del artículo 10 CE, al haber establecido, en los artículos 8 y 9 de la Ley nº 289, relativa a las disposiciones para la elaboración del presupuesto anual y plurianual del Estado (Ley de presupuestos para 2003) [legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)], de 27 de diciembre de 2002, una renuncia general e indiscriminada a la comprobación de las operaciones imponibles efectuadas a lo largo de una serie de períodos impositivos.**

2) **Condenar en costas a la República Italiana.**

Firmas