

# La trilogía Taricco, un análisis de la tutela multinivel de los derechos fundamentales en el ámbito tributario

**Irene Suberbiola Garbizu**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea*

Este trabajo ha obtenido un **Accésit Premio «Estudios Financieros» 2018** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

---

## EXTRACTO

Con ocasión del análisis de las distintas resoluciones emitidas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en lo que ha venido a llamarse la «saga *Taricco*», este trabajo analiza los estándares de protección conferidos por la Carta Europea de Derechos Fundamentales en el ámbito tributario. Así, partiendo del estudio de la evolución de la extensión de los derechos fundamentales en la y de la Unión Europea, primero desde un punto de vista normativo y después jurisprudencial, el texto se centra en los precedentes inmediatos de la «trilogía» *Taricco* para, a continuación, analizar cada uno de los episodios que la conforman, el asunto C-105/14, la reacción de la doctrina y judicatura italiana, y, finalmente, la respuesta dada por el TJUE a la cuestión prejudicial planteada por la Corte Costituzionale italiana en el asunto M.A.S. y M.B., más conocida como *Taricco II*.

**Palabras clave:** protección multinivel de derechos fundamentales; Carta Europea de Derechos Fundamentales; tributos.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 01-11-2018*

## The Taricco trilogy, an analysis of the multilevel protection of fundamental rights in the tax field

Irune Suberbiola Garbizu

---

### ABSTRACT

On the occasion of the analysis of the different resolutions issued by the Court of Justice of the European Union (CJEU) in what has come to be called the «Taricco saga», this work analyzes the standards of protection conferred by the European Charter of Fundamental Rights in the field of taxes. Thus, based on the study of the evolution of the extension of fundamental rights in the European Union, first from a normative and later jurisprudential point of view, the text focuses on the immediate precedents of the Taricco «trilogy» and then analyzes each one of the episodes that make it up, the C-105/14 case, the reaction of the Italian doctrine and judiciary, and, finally, the answer given by the CJEU to the preliminary ruling question raised by the Italian Costituzionale Court in the MAS and M.B issue, better known as Taricco II.

**Keywords:** multilevel protection of fundamental rights; European Charter of Fundamental Rights; taxes.

---

---

## Sumario

- I. La protección de los derechos fundamentales en la y de la Unión Europea. Un universo multinivel
- II. El papel de los derechos fundamentales en la jurisprudencia tributaria del TJUE, las peculiaridades de una trilogía
- III. La trilogía *Taricco* como mecanismo que recalibra la tutela multinivel de los derechos fundamentales en la jurisprudencia tributaria del TJUE
  1. Sentencia de 15 de septiembre de 2015, asunto C-105/15, IVO Taricco y otros
  2. Remisión al Tribunal Constitucional italiano y debate doctrinal suscitado al respecto
  3. Sentencia de 5 de diciembre de 2017, asunto C-42/17, M.A.S. y M.B., *Taricco II*

### Referencias bibliográficas

#### Cómo citar este estudio:

Suberbiola Garbizu, I. (2018). La trilogía Taricco, un análisis de la tutela multinivel de los derechos fundamentales en el ámbito tributario. *RCyT. CEF*, 429, 47-76.

## I. LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LA Y DE LA UNIÓN EUROPEA. UN UNIVERSO MULTINIVEL

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros, C-105/14, ha puesto en el mapa la relación existente entre los derechos recogidos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales y el Derecho Tributario (Merino Jara, 2017, pp. 9-15). Por su ubicuidad, la trascendencia del ordenamiento europeo pudiera considerarse desde cualquiera de los círculos concéntricos con los que Ruiz Almendral (2017, p. 19) define los límites que el derecho de la Unión impone al poder tributario de los Estados miembros; desde la óptica del derecho aduanero, desde el punto de vista de los impuestos indirectos en los que los órganos comunitarios tienen competencias, desde el enfoque que aportan las instituciones europeas en el ámbito de los impuestos directos, y el modo en que las libertades fundamentales, el derecho de la competencia, en concreto la prohibición de ayudas de Estado, o las normas antidiscriminación afectan a estos últimos. A estos círculos concéntricos, debiéramos sumar el que conforman los derechos fundamentales.

Al respecto, la diversidad terminológica, utilizada para denominar los distintos tipos de derechos, obliga a realizar una precisión previa a modo de contextualización. En primer lugar, calificaremos como derechos fundamentales aquellos derechos reconocidos en las normas primarias de un ordenamiento jurídico de suerte que vinculan a todos los ciudadanos y poderes públicos, incluido el propio legislador, sin que estos poderes puedan contradecir lo que el poder originario o constituyente haya establecido sobre los mismos<sup>1</sup>. Dentro del territorio de la Unión Europea (UE), coexisten de forma superpuesta tres sistemas de reconocimiento y garantía de derechos fundamentales. Por un lado, estarían los «derechos fundamentales nacionales» o derechos fundamentales reconocidos por el orden constitucional nacional de cada Estado miembro; por otro, los derechos fundamentales reconocidos por el ordenamiento jurídico de la UE, «derechos fundamentales "de" la Unión Europea» (DFUE); y, finalmente, en el seno del ordenamiento jurídico internacional (el formado por todos los tratados internacionales firmados y ratificados por los Estados), los conocidos como «derechos humanos», aquellos que, refiriéndose a valores básicos, declara el orden jurídico internacional, el de los tratados internacionales. Así, a partir de ahora, cuando nos refiramos al reconocimiento y garantía de derechos fundamentales «en» la UE, haremos referencia principalmente a los derechos fundamentales reconocidos por la UE, esto es, a los reconocidos por el ordenamiento jurídico primario u originario (tratados o normas y/o principios deducidos de los mismos por el TJCE) de la UE (sistema europeo-comunitario), es decir, a los derechos fundamentales «de» la UE (siguiendo, entre otros, a Ugartemendia Eceizabarrena, 2001; Ugartemendia Eceizabarrena y Ripol Carulla, 2017).

<sup>1</sup> Sobre el concepto de derechos fundamentales, *in extenso*, Alexy (1993, pp. 62 y ss.).

Respecto a estos últimos debemos confesar que la UE no ha tenido, hasta hace muy poco tiempo, ningún texto o catálogo que declare y/o reconozca derechos fundamentales. Así, si bien es cierto que el derecho comunitario originario o primario reconoce «algunos derechos» importantes<sup>2</sup>, entre ellos no aparecen expresamente los clásicos derechos civiles y políticos, (derecho a la vida, libertad ideológica, libertad de expresión, de reunión, etc.), reconocidos en las Constituciones democráticas de los Estados miembros de la UE. En efecto, hasta diciembre del año 2000, cuando se proclama la llamada *Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (CDFUE), la UE no ha dispuesto de una carta propia de derechos fundamentales. Que no los haya recogido en una declaración formal y expresa que tenga fuerza jurídica vinculante, no quiere decir que no los haya reconocido y amparado, pues, si bien no se reflejaban expresamente en los tratados, los aceptaba y protegía a través de las resoluciones jurisdiccionales que dictaba el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), hoy TJUE. Así, sobre la inexistencia en el ordenamiento jurídico comunitario de un catálogo de derechos fundamentales, el TJCE desarrolla, desde finales de los años 60, una actividad de configuración y garantía de los mismos, fundada en su reconocimiento como parte de los «principios generales del derecho comunitario», que se concreta en la elaboración de todo un catálogo comunitario de derechos fundamentales, con toda una doctrina propia sobre la tutela de los mismos. De este modo, pese a que en un momento o fase inicial, el Tribunal de Luxemburgo muestra una clara tendencia a desentenderse de la cuestión de la protección de los derechos fundamentales, como decíamos, a finales de la década de los sesenta del siglo pasado, empieza a realizar un giro en esta materia, abandonando su primigenia e inviable posición, al optar por comenzar a asumir la tarea de proteger los derechos fundamentales.

El paso que inaugura el mencionado cambio de rumbo es el que se da en la Sentencia al caso *Stauder*, de 12 de noviembre de 1969, cuando el tribunal concluye que «... los derechos fundamentales de la persona [están] comprendidos en los Principios Generales del Derecho comunitario, ...». El fallo, sin embargo, no señala todavía cuáles son esos derechos fundamentales ni cuál debe ser su grado de protección, concreciones que irán apareciendo en sendas sentencias confirmatorias de la resolución *Stauder* que tendrán lugar en el lustro siguiente; la sentencia sobre *Internationale Handelsgesellschaft* (de 17 de diciembre de 1970, C-11/70) y el asunto *Nold* (de 14 de mayo de 1974, C-4/73). De la primera se desprende que, a falta de un catálogo comunitario de derechos fundamentales, la labor de configuración y tutela de dichos derechos en el ámbito comunitario corresponde, vía pretoriana, al propio Tribunal de Justicia, el cual utilizará como fuente de inspiración las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. De la segunda que, además de reafirmar a las «tradiciones constitucionales comunes», la otra fuente de inspiración en la materia la constituyen los tratados internacionales para la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han colaborado o de los que sean signatarios, tratados entre los que destaca el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las

---

<sup>2</sup> Como los asociados a la ciudadanía europea; el derecho a no ser discriminado por razón de nacionalidad o sexo, o las libertades comunitarias de circulación de bienes, personas, capitales, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios a la que antes nos hemos referido.

Libertades Fundamentales<sup>3</sup> (CEDH). En esta tesitura, y sobre la base de las premisas y circunstancias apuntadas, la jurisprudencia del tribunal va reconociendo toda una serie de derechos fundamentales, entre los que cabe destacar: el derecho a un proceso equitativo y a una tutela judicial efectiva; la irretroactividad de las disposiciones penales; el respeto a la vida privada y familiar; la inviolabilidad de domicilio; la integridad física de las personas; la libertad religiosa; la libertad de expresión; la libertad de asociación; la propiedad privada; el derecho a la igualdad; a la libertad de sindicación, etc., en otras palabras, lo que podríamos llamar todo un «catálogo jurisprudencial».

Junto con este primer reconocimiento jurisprudencial, se va construyendo un reconocimiento declarativo y normativo cuyo primer hito se cristaliza en el artículo 6.2 del Tratado de la Unión Europea (TUE) firmado en Maastricht, el cual positiviza el compromiso por el respeto de los derechos fundamentales al establecer que «La Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del derecho comunitario». Como podemos observar, se trata de un artículo que, si bien no constitucionaliza la protección de los derechos humanos y libertades fundamentales, ni añade nuevas garantías a las ya existentes o reconocidas por el tribunal, viene al menos a consagrar, desde el máximo nivel normativo, la adhesión de la UE a la protección de dichos derechos y libertades y el reconocimiento de la jurisprudencia desarrollada hasta el momento por el TJCE sobre esta materia relativa a los derechos fundamentales. Un segundo paso en el reconocimiento normativo de los derechos fundamentales lo propicia el Tratado de Ámsterdam (1999) que, manteniendo el contenido del mencionado artículo 6.2 del TUE, recoge expresamente la competencia del Tribunal de Justicia para la interpretación y aplicación del mismo. Ello no obstante, el Tratado no satisface las expectativas generadas en la materia y es objeto de valoraciones críticas que resaltan su reducido carácter innovador al respecto<sup>4</sup>. Para solventar dicho problema, se plantean dos propuestas de solución, por un lado, la idea de la adhesión al CEDH de 1950; por otro, la propuesta de elaboración de una declaración propia de derechos y libertades, una Declaración de la UE. Esta segunda propuesta, es decir, la que consistía en que la UE se dotara de un sistema original de protección de los derechos fundamentales partiendo de la elaboración de un catálogo propio, es precisamente la que se materializa en Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE, Niza, 2000), Carta que, pese a recogerse en la segunda parte del malogrado Tratado Constitucional de la UE (por la no ratificación de todos los Estados miembros), solo adquiere vinculatoriedad jurídica mediante la reforma de los tratados efectuada por el Tratado de Lisboa en 2007 y cuyo proceso de ratificación y entrada en vigor culmina en 2009. Desde entonces, y

<sup>3</sup> En la actualidad, 47 países europeos lo han firmado y ratificado. Por lo que respecta a España, la firma del Convenio se produjo el 24 de noviembre de 1977, siendo ratificado y entrando en vigor el día 4 de octubre de 1978.

<sup>4</sup> Véanse al respecto Sanz Caballero (1998, pp. 58-77); el Informe del grupo de expertos en derechos fundamentales presidido por Spiros Simitis publicado en febrero de 1998 por la Comisión Europea *Affirming Fundamental Rights in the European Union, time to act*.

según establece el artículo 6.1 del TUE, «la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de Derechos Fundamentales de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada [...], la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados».

La CDFUE es una suerte de *Bill of Rights* constituido por un preámbulo, 54 artículos y 7 títulos (dignidad, libertades, igualdad, solidaridad, ciudadanía, justicia y disposiciones generales) (entre otros, Rodríguez Bereijo, 2001, pp. 9-22; Alonso García y Sarmiento, 2006; Mangas Martín (Dir.), 2008; Ordeñana Guezuraga (Dir.), 2014; Carmona Contreras *et al.*, 2004, pp. 283-299; Carmona Contreras, 2016, pp. 13-40). Bebe de diversas fuentes, recogiendo los derechos reconocidos en el CEDH, la Carta Social Europea (1966) y la Carta Comunitaria de los derechos sociales fundamentales (1989), los reconocidos en las Constituciones nacionales, e, incluso, una serie de derechos fundamentales que ya están reconocidos también en el Tratado «comunitario» (TFUE) como son las cláusulas antidiscriminatorias (arts. 18 y 19 TFUE, *ex* 12 y 13 TCE) y los derechos fundamentales asociados a la ciudadanía europea (arts. 20 y ss. TFUE, *ex* 17 y ss. TCE).

En lo que a sus características más destacadas se refiere, a los efectos que nos ocupan, la más importante es la de que no solo vincula a las instituciones comunitarias, también vincula a las actuaciones del poder público estatal «cuando» esté aplicando derecho de la UE. En efecto, el artículo 51 de la Carta, referido a su ámbito de aplicación, explícitamente señala que sus disposiciones están dirigidas: 1) a las instituciones y órganos de la Unión, respetando el principio de subsidiariedad, así como 2) a los Estados miembros pero únicamente cuando apliquen el derecho de la Unión. En este sentido dicho artículo vendría a confirmar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la medida en la que la acción de los Estados miembros debe ser acorde con las exigencias derivadas de los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión, en particular, y entre muchas otras, las Sentencias de 18 de junio de 1991, *ERT*, C-260/89, apartado 42; de 29 de mayo de 1997, *Kremzow*, C-299/95, apartado 15; de 18 de diciembre de 1997, *Annibaldi*, C-309/96, apartado 13; de 22 de octubre de 2002, *Roquette Frères*, C-94/00, apartado 25; de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07, apartado 34; de 15 de noviembre de 2011, *Dereci y otros*, C-256/11, apartado 72, y de 7 de junio de 2012, *Vinkov*, C-27/11, apartado 58... A tenor de dicha jurisprudencia, si bien los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el derecho de la Unión, no deben serlo fuera de ellas, por lo que no se puede apreciar a la luz de la Carta una normativa nacional que no se inscriba en el marco del derecho de la Unión. En breve<sup>5</sup>, cuando una situación jurídica no está comprendida en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no es competente para conocer de ella y las disposiciones de la Carta eventualmente invocadas no pueden fundar por sí solas su competencia. Así las cosas, podríamos señalar que esta última apreciación se corresponde con la que subyace al artículo 6 del TUE, apartado 1, en virtud del cual las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los tratados. Del mismo modo, con arreglo al artículo 51, apartado 2, de la

<sup>5</sup> Véase, en este sentido, el Auto de 12 de julio de 2012, *Currà y otros*, C-466/11, apartado 26.

Carta, esta no amplía el ámbito de aplicación del derecho de la Unión más allá de las competencias de la Unión, «no crea ninguna competencia o misión nuevas para la Unión, y no modifica las competencias y misiones definidas en los Tratados» (*Dereci y otros*, antes citada, apdo. 71). En sentido contrario, cuando una normativa nacional está comprendida en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, el TJUE debe proporcionar, en el contexto de una remisión prejudicial, todos los elementos de interpretación necesarios para que el órgano jurisdiccional nacional pueda apreciar la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales cuyo cumplimiento debe garantizar. En otras palabras, habida cuenta de que los derechos fundamentales garantizados por la Carta deben ser respetados cuando una normativa nacional esté incluida en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, no existe supuesto alguno de los comprendidos en el derecho de la Unión en el que no se apliquen dichos derechos fundamentales, pues la aplicabilidad del derecho de la Unión implica, de suyo, la aplicabilidad de los derechos fundamentales garantizados por la Carta. Esta definición del ámbito de aplicación de los derechos fundamentales de la Unión se corrobora en las explicaciones relativas al artículo 51 de la Carta, según las cuales, «la obligación de respetar los derechos fundamentales definidos en el marco de la Unión solo se impone a los Estados miembros cuando actúan en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión», y que con arreglo al artículo 6 del TUE, apartado 1, párrafo tercero, y al artículo 52, apartado 7, de la Carta, deben tenerse en cuenta para la interpretación de esta<sup>6</sup>.

Según comentábamos, el Tratado de Lisboa introdujo en el artículo 6.2 del TUE el mandato de que: «La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados». Por diversas razones<sup>7</sup> esta adhesión finalmente no ha llegado a llevarse a cabo pero, ello no obstante, no podemos dejar de señalar que, al igual que sucediera hasta ahora, el TUE continúa reconociendo a los derechos fundamentales como principios generales que necesariamente deben protegerse por el derecho de la Unión. Esto es precisamente lo que se deduce de la actual redacción del artículo 6.3 tras la reforma introducida por el Tratado de Lisboa

<sup>6</sup> Por su parte, junto con esta primera característica, relativa según decíamos a su ámbito de aplicación, existen también otras características que definen a la CDFUE como son: 1) que recoge tanto derechos como principios; 2) que los derechos reconocidos en la misma pueden ser limitados, siempre que se haga por ley y de forma justificada en orden a tutelar otros derechos o para alcanzar objetivos de interés general. En cualquier caso, se excluye que los derechos proclamados en la misma puedan ser interpretados y aplicados de una forma más restrictiva que la ofrecida a derechos equivalentes en el CEDH (art. 52.3); 3) que bajo el nombre de *Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales* se recogen aclaraciones de las disposiciones de la Carta que constituyen un valioso instrumento interpretativo de la misma; 4) que tras el Tratado de Lisboa, la Carta adquiere eficacia jurídica vinculante con el mismo valor jurídico que los tratados, es decir, que el derecho originario; 5) que no altera el régimen del principio de atribución de competencias en la UE, esto es, no amplía las competencias de la Unión, su operatividad se circunscribe a este marco sin entrar en la esfera de las competencias retenidas por los Estados. En otras palabras, que no se le reconoce competencia para regular sobre un derecho o libertad; y, finalmente, 6) que no afecta por igual a todos los Estados miembros. En efecto, Polonia, Reino Unido y República Checa tienen un régimen de aplicación especial de la Carta.

<sup>7</sup> Dictamen 2/2013 del TJUE, de 18 de diciembre de 2014, emitido en virtud del artículo 218.11 del TFUE sobre el Proyecto de Acuerdo de adhesión de la UE al CEDH (2013). Véase sobre el mismo Labayle y Sudre (2015, pp. 3-20).

que al respecto reza que «los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del derecho de la Unión como principios generales». De esta manera, como indica Alonso García (2014, p. 389) dichas tradiciones constitucionales comunes y el propio convenio han de utilizarse no solo como herramientas interpretativas sino también como fuente de inspiración para completar la Carta por la vía de los principios generales del derecho de la Unión.

Llegados a este punto, conviene ahora determinar el ámbito de aplicación de los derechos fundamentales «de» la UE. Según comentábamos en el territorio de la UE coexisten y conviven tres sistemas de reconocimiento de derechos: los derechos fundamentales nacionales o derechos reconocidos por las normas constitucionales de cada Estado miembro (sistema estatal), los «derechos humanos» o derechos reconocidos por el ordenamiento internacional (destacando de una forma especial el Convenio Europeo de Derechos Humanos o CEDH: sistema europeo-convenicional) y los derechos fundamentales «de» la UE (sistema europeo-comunitario). El ámbito de aplicación de estos últimos es un espacio dual. Por un lado, se circunscribe al «ámbito de actuación de las instituciones comunitarias» al regir y vincular toda la actividad de las instituciones y órganos comunitarios. Por otro, se expande también al «ámbito de actuación estatal en aplicación del derecho de la UE». La jurisprudencia del TJCE que promueve esta expansión de los derechos fundamentales de la UE al ámbito nacional es la que comienza a concretarse a partir de las Sentencias de 13 de julio de 1989, *Wachauf* (asunto 5/88), de 18 de junio de 1991, *ERT* (C-260/89), o en un caso precisamente relacionado con el juego, la Sentencia de 26 de junio de 1997, *Familiapress* (C-368/95), según las cuales se extiende el ámbito de aplicación de los mismos a actuaciones estatales no calificables como actos de ejecución o aplicación *stricto sensu* del derecho comunitario al exigir únicamente «una conexión suficiente» con este. Desde entonces, el TJCE solo declinará el examen de la compatibilidad de una actuación nacional con los mismos si esta cae fuera de dicho ámbito. Esta nueva orientación jurisprudencial supone la irrupción dentro del ámbito estatal de un nuevo sistema de tutela de los derechos fundamentales, el sistema europeo-comunitario, así como la asunción, por parte del TJCE, de la llamada doctrina de la incorporación, lo que, en esencia, genera un fenómeno de superposición entre diversas formas de tutela de derechos fundamentales. Dicha superposición plantea un problema inmediato, ¿cómo se conforma de manera concreta ese «ámbito de aplicación nacional» del derecho de la Unión y, por tanto, de respeto a los DFUE? ¿Qué actuación interna entra y cuál no entra en el mismo?

Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anterior a la entrada en vigor de la reforma Lisboa (2009), y por tanto anterior también a la eficacia jurídica vinculante de la Carta en el ámbito interno (arts. 6.1 TUE y 51.1 de la Carta), asumía una concepción amplia del concepto de «ámbito de aplicación» del derecho de la Unión, identificándola prácticamente con la idea de radio de acción del derecho de la Unión (Alonso García, 2014, p. 376; Groussot, Pech, Petursson, 2011, pp. 4 y ss.; Rosas y Armati, 2010, pp. 278 y 296). La entrada en vigor de la Carta, y con ella de su artículo 51.1, ha traído a colación la cuestión de si el ámbito de aplicación delimitado por esta es más restringido que el utilizado previamente por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que tutela los DFUE en cuanto principios generales del derecho comunitario (y/o de la Unión). Ello no

obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia<sup>8</sup>, así como gran parte de la doctrina, continúan asumiendo una concepción extensiva del ámbito de aplicación de los DFUE que se identifica con la que se reconoce a los DFUE en cuanto principios generales del derecho de la Unión (entre otros, Lenaerts y Gutiérrez-Fons, 2010, pp. 1629-1669; Egger, 2006, pp. 515-553; Kokott y Sobotta, 2010; Ugartemendia Eceizabarrena, 2017, pp. 361-386; Von Bogdandy *et al.*, 2012, pp. 135-166; Alonso García y Ugartemendia Eceizabarrena (Coords.), 2017). Este reconocimiento de los derechos fundamentales de la UE y de su ámbito de aplicación dentro de cada Estado miembro cuando en los mismos se aplica el derecho comunitario implica el surgimiento, en el ámbito nacional, de un nuevo sistema de protección de los derechos fundamentales: el europeo-comunitario, sistema que viene a añadirse al estatal y al europeo-convencional (del CEDH), dando lugar al llamado fenómeno de «tutela multinivel» de los derechos fundamentales (Sorrentino, 2005, pp. 79-98; Rodríguez-Izquierdo Serrano, 2011, pp. 199-217; Díez-Hochleitner, 2013; De la Quadra-Salcedo Janini, 2015; Rodríguez-Izquierdo Serrano, 2016, pp. 117-150; Rodríguez-Izquierdo Serrano, 2017, pp. 483-514) que requiere una serie de normas para organizarse. En principio, dentro del ámbito estatal rigen los derechos fundamentales reconocidos a nivel nacional. Toda actuación estatal debe respetar los derechos fundamentales reconocidos a nivel nacional (derechos constitucionales), que están protegidos jurisdiccionalmente por el juez nacional y, en última instancia (estatal), por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, cuando los poderes públicos del Estado aplican el derecho de la UE, están obligados a respetar los derechos fundamentales de la UE. Por otro lado, existe una tutela internacional de los derechos fundamentales en Europa: la tutela europeo-convencional según el sistema establecido en el CEDH que, como sabemos, se caracteriza por actuar de forma subsidiaria. Esta tutela se extiende sobre «todas» las actuaciones de los Estados miembros de la UE (y, por tanto, parte del CEDH), entren o no en el ámbito de aplicación del derecho de la UE<sup>9</sup>. Pues bien, como veremos, las sentencias *Taricco* suponen una reordenación y posterior matización de esta tutela multinivel.

## II. EL PAPEL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DEL TJUE, LAS PRECUELAS DE UNA TRILOGÍA

Según comentábamos en líneas precedentes, el artículo 51 de la Carta se vincula a la actuación de las instituciones comunitarias y a las actuaciones del poder público estatal «cuando» esté aplicando el derecho de la UE. Igualmente, según anunciábamos en la introducción a este texto, siguiendo el patrón de los círculos concéntricos, tradicionalmente se ha entendido que el derecho de la Unión

<sup>8</sup> Entre otras, Sentencias de 19 de enero de 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, apartados 22 y ss.; de 23 de noviembre de 2010, *Tsakouridis*, C-145/09, apartados 50-52, o la STJUE de 26 de febrero de 2013, *Akerberg*, C-617/10, apartados 17 y ss., sobre la que volveremos más adelante.

<sup>9</sup> Finalmente, la actuación de las instituciones europeas está obligada a respetar los derechos fundamentales de la UE, pero, sin embargo, dicha actuación no se encuentra, aún, directamente supeditada al sistema europeo-convencional del CEDH. Ello no obstante, la eventual adhesión al CEDH en aplicación del artículo 6.2 del reformado TUE traerá previsiblemente cambios al respecto.

se aplica en materia tributaria cuando nos referimos a cuestiones relacionadas con el derecho aduanero, a impuestos indirectos en los que los órganos comunitarios tienen competencias (impuestos especiales e IVA), al enfoque que aportan las instituciones europeas en el ámbito de los impuestos directos, a las normas antidiscriminación que les afectan o a las libertades fundamentales contenidas en los tratados. Sin embargo, y al son de la progresiva ampliación del ámbito de aplicación de los derechos fundamentales en los términos antedichos, se ha instaurado un círculo concéntrico adicional, el de los derechos fundamentales, mediante la progresiva ampliación de lo que debe entenderse como ámbito de aplicación del derecho de la UE en materia tributaria vía pretoriana.

Si bien existen distintos hitos en la jurisprudencia que marca esta extensión progresiva de los derechos fundamentales contenidos en la Carta en materia de fiscalidad, motivos de tiempo y espacio nos obligan a centrarnos en dos sentencias concretas, las dos dictadas el 26 de febrero de 2013 por parte del TJUE, en los asuntos *Åkerberg Fransson* (C-617/10)<sup>10</sup> y *Melloni* (C-399/11)<sup>11</sup>, sentencia esta última sobre la que nos pronunciaremos más adelante, con ocasión del análisis de la Sentencia *M.A.S. y M.B.* (C-42/17).

En efecto, *Åkerberg Fransson* supone un punto de inflexión en la trayectoria del TJUE en la medida en que extiende la vinculación de la Carta a supuestos que, en origen, no parecían estar dentro del ámbito de aplicación del derecho de la UE. El caso se circunscribe en el marco de una petición de decisión prejudicial planteada, por el Haparanda tingsrätt (Suecia) en un procedimiento penal contra el señor Åkerberg Fransson, como consecuencia del contenido inexacto de sus declaraciones fiscales del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que derivaron en pérdidas para Hacienda, motivo por el cual se le imponen una serie de recargos fiscales. Al respecto, el tribunal sueco duda de si la prohibición de *ne bis in idem*, plasmada en el artículo 50 de la Carta, consiente que un Estado miembro reaccione frente al incumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, relacionadas con el IVA, con la imposición sucesiva de un recargo fiscal y de una sanción penal. En concreto, entre las cinco cuestiones presentadas, el tribunal plantea si el requisito establecido en el derecho nacional de que deba existir una base clara en el CEDH o en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) para inaplicar las disposiciones nacionales que presuntamente vulneren el principio *ne bis in idem* establecido en el artículo 4 del Protocolo n.º 7 del CEDH y, por ende, el artículo 50 de la Carta es compatible con el derecho de la Unión y, en particular, con sus principios generales, entre ellos, el de primacía y el de efecto directo.

<sup>10</sup> Sobre estas sentencias, véanse, entre otros, Appanah (2014, pp. 333-356); Brokelind (2013, pp. 281-285); Kokott y Sobotta (2015, pp. 60-73); Lazzerini (2013, pp. 883-912); Ritleng (2013, pp. 267-292).

<sup>11</sup> En el caso *Melloni* el Tribunal Constitucional español plantea distintas cuestiones ante el TJUE, en primer lugar en torno a las normas reguladoras de la orden de detención europea. Igualmente, nuestro Tribunal Constitucional cuestiona la compatibilidad del artículo 4 bis, apartado 1, de la Decisión Marco 2002/584/JAI con las exigencias que se derivan del derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso equitativo del artículo 47 de la CDFUE junto con los derechos de defensa garantizados en su artículo 48.2. Del mismo modo, en caso de respuesta positiva a esta última cuestión, el Tribunal Constitucional interpela, con base en lo dispuesto en el artículo 53 de la Carta, sobre la posibilidad de tomar en consideración el estándar de protección derivado de la Constitución española, y, en consecuencia, su doctrina sobre la ejecución de órdenes de detención en cumplimiento de penas impuestas en rebeldía, y ello con el objetivo de evitar una interpretación que limite los derechos fundamentales reconocidos en nuestra Constitución.

Pues bien, pese a que las conclusiones del abogado general (AG) en el asunto, Pedro Cruz Villalón, vienen a propugnar que «la sola invocación o declaración escueta de una determinada situación jurídica como de "aplicación del Derecho de la Unión" no parece satisfactoria, [...] porque detrás de la misma se acusa la falta de un elemento o factor que cualifique una situación así identificada, y lo cual, a su juicio equivale a un llamamiento a una motivación expresa, de los supuestos en los que el desplazamiento de la función y la responsabilidad en la garantía de los derechos fundamentales desde los Estados hacia la Unión deban producirse» (párrafo 44), lo cierto es que el TJUE no atiende a su razonamiento. En esta ocasión el AG pretende distinguir entre la *causa* más o menos próxima y la pura *ocassio* para determinar el elemento que haga entender la conexión del caso en concreto con el derecho de la Unión y, por tanto, la aplicabilidad de los estándares de protección de la CDFUE. Al efecto indica que «el problema, en la medida que exista, con la concepción del alcance del principio *ne bis in idem* en el derecho sueco es un problema general para la arquitectura de su derecho sancionador, y como tal existente con entera autonomía de la recaudación del IVA, en el que el supuesto presente de represión de una conducta de falsificación de datos aparece como una simple *ocassio*»<sup>12</sup>. Continúa el señor Cruz argumentando que, por ser algo desproporcionado, esta *ocassio* no debe traer como consecuencia un desplazamiento de la distribución de la responsabilidad en la garantía de los derechos fundamentales entre la Unión y los Estados. Y ello del mismo modo que le parecería desproporcionado afirmar que, estando implicada la recaudación del IVA, por medio de un enunciado como el del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE, se estaba anticipando un desplazamiento de todas las garantías constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora de los Estados, desde estos a los Estados a la Unión, si lo que se hubiera traído a consideración hubieran sido cuestiones tales como las de adecuada defensa, la suficiencia de la prueba, u otras contenidas en el título VI de la Carta.

Como adelantábamos, pese a su vehemencia, el tribunal no atiende a los argumentos esgrimidos por el AG, de suerte que encuentra que la *ocassio*, la mera relación tangencial del derecho sancionador sueco con la normativa europea del IVA, es suficiente para considerarla como causa para la aplicabilidad de la Carta por encontrarse en relación (mediata sí, pero en relación) con el derecho de la Unión. En efecto, el TJUE considera que «los recargos fiscales impuestos al Sr. Åkerberg Fransson y la acción penal ejercitada contra él debido a la inexactitud de la información proporcionada en materia de IVA constituyen una aplicación de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112 (anteriormente artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva) y del artículo 325 TFUE, y por lo tanto del derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta». De este modo, la doctrina Åkerberg no solo amplía el elenco de las materias que deben considerarse como propias del derecho de la Unión, sino que, además, redefine las distintas esferas de protección de los derechos fundamentales de la y en la UE, a los efectos del artículo 51 de la Carta, aplicándola incluso en aquellos casos en los que la legislación nacional no ha implementado la directiva, es decir, aplicando el estándar de protección comunitario *in bonam partem*, en beneficio del justiciable. En este sentido, la sentencia contribuye a la cooperación y coexistencia de distintos estándares

<sup>12</sup> Párrafo 61 de las conclusiones.

de protección, los europeos y los nacionales, incluso en situaciones en las que, pese a ubicarse en el ámbito de aplicación del derecho de la UE, no se encuentren completamente determinadas por este.

### III. LA TRILOGÍA *TARICCO* COMO MECANISMO QUE RECALIBRA LA TUTELA MULTINIVEL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DEL TJUE

En esta tesis, *Taricco* supone un punto de inflexión en la evolución de la jurisprudencia comunitaria respecto del alcance del derecho de la Unión en relación con los derechos fundamentales.

La sentencia trae causa de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunale di Cuneo, Italia, en un proceso penal contra los señores Taricco, Filippi y otros, como miembros de una asociación ilícita a los que se les imputa la realización de montajes jurídicos fraudulentos de tipo «carrusel del IVA», en particular mediante la constitución de sociedades instrumentales y la emisión de documentos falsos gracias a los cuales adquirieron bienes sin abonar el IVA, abusando así del sistema europeo del IVA basado en el principio de tributación en destino. En efecto, el fraude carrusel es un tipo de fraude fiscal del IVA que se vale del distinto tratamiento conferido en este impuesto a las operaciones interiores y las operaciones intracomunitarias. En las primeras, el sujeto pasivo del tributo puede deducirse el IVA soportado en sus adquisiciones de suerte que únicamente debe ingresar en la Hacienda Pública la diferencia entre el IVA repercutido al realizar sus ventas y el soportado en sus adquisiciones. En las segundas, cuando el operador compra mercancía de otro país de la UE, deberá excluir el IVA del país origen y autorrepercutirse el IVA nacional que es automáticamente deducible. En el contexto del fraude carrusel, esta empresa, *missing trader* o «trucha», que se caracteriza por su escasa estructura empresarial y por estar administrada por testaferros insolventes, cuando transmite la mercancía lo hace en las condiciones propias de las operaciones interiores, es decir, repercutiendo el IVA a una segunda empresa que, a su vez, podrá deducírselo tras venderla al destinatario final con un margen mínimo de beneficio. Sin embargo, la operación se realiza sin el ingreso del IVA devengado por la operación, algo de lo que se percata la Administración tributaria normalmente tarde, una vez la «trucha» ya ha desaparecido. Por su parte, la segunda empresa, la empresa «pantalla» o *conduit company*, cumple con sus obligaciones a la perfección, repercutiendo la cuota del impuesto por las entregas realizadas y deduciéndose el IVA soportado, pero, normalmente, suele ser insolvente para evitar derivaciones de responsabilidad. El objetivo de estas empresas pantalla es ocultar el nexo entre la primera empresa y el destinatario final de la operación, por lo que suele ser habitual que exista una cadena de *conduit companies* a los efectos de diluir esta relación. Finalmente, existe un destinatario final que puede operar en dos modalidades: 1) como una empresa que actúa en el mercado interior, comprando la mercancía a un precio más barato de lo habitual, y obteniendo una repercusión deducible; y 2) como una empresa más de la trama delictiva cuya finalidad principal es lucrarse del fraude, pudiendo, además, vender la mercancía a un país comunitario con lo que, tratándose de una entrega intracomunitaria exenta, solicitaría la devolución del IVA soportado cerrando así un ciclo que vuelve a empezar (de ahí su nombre de «carrusel»).

Si bien es cierto que en este tipo de fraude, operado en distintas modalidades, el importe defraudado depende del número de vueltas que se le dé a la mercancía, además de la alteración de la competencia que suponen, las pérdidas generadas en el erario público, tanto por la reducción de la recaudación como por las devoluciones obtenidas de forma capciosa son francamente notables. En concreto, según la Comisión Europea<sup>13</sup>, la pérdida conjunta para las arcas públicas de los Estados miembros por este motivo es del orden de cincuenta mil millones de euros anuales, lo que obviamente es motivo de preocupación para unas instituciones europeas que tienen entre sus principales fuentes de financiación, precisamente, este impuesto. En esta tesitura parece evidente la motivación que empuja a la Comisión a combatir el fraude del IVA proponiendo distintas medidas<sup>14</sup> que, finalmente, han llegado a materializarse en un conjunto de directivas entre las que destacamos: la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas decisiones destinadas a la concesión de excepciones; la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias; la Directiva 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude; la Directiva 2010/66/UE del Consejo, de 14 de octubre de 2010, que modifica la Directiva 2008/9/CE por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro; la Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la misma directiva por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA...

Como indica Rodríguez-Bereijo León (2016), la lucha contra el fraude en el IVA forma parte de un plan más ambicioso contra la evasión y elusión fiscal cuyos objetivos se marcan en el llamado *Anti Tax Avoidance Package* (ATAP) publicado por la Comisión el 28 de enero de 2016<sup>15</sup> y que se ha materializado en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior<sup>16</sup>, y en el Proyecto de directiva del Consejo, presentado el

<sup>13</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir. Disponible en <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:52016DC0148>>.

<sup>14</sup> Las últimas propuestas el pasado mes de octubre, como da cuenta la nota de prensa de la propia Comisión disponible en <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3443\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_es.htm)>.

<sup>15</sup> <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN>>.

<sup>16</sup> Modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

11 de mayo de 2016<sup>17</sup>, para la modificación de la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Igualmente, fuera del ATAP, pero con el mismo ánimo de evitar la elusión fiscal, el 5 de julio de 2017 se aprueba la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal y que sustituye, a partir del 6 de junio de 2019, al Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas de 26 de julio de 1995, incluidos los Protocolos de 27 de septiembre de 1996, de 29 de noviembre de 1996 y de 19 de junio de 1997, en relación con los Estados miembros vinculados realizando, entre otras, una armonización parcial de los plazos de prescripción.

Pues bien, es precisamente en este contexto de guerra total contra el fraude fiscal que debemos entender los pronunciamientos del TJUE en la «saga»<sup>18</sup> *Taricco*, donde, como decíamos, subyace un análisis de las consecuencias de un fraude carrusel en el que pueden llegar a no recuperarse varios millones de euros en concepto de IVA por entrar en juego el instituto de la prescripción, beneficiando a los acusados de una impunidad de hecho. Como decíamos, la saga se inicia con la STJUE de 15 de septiembre de 2015, en el asunto C-105/14, *Ivo Taricco y otros (Taricco I)*, a la que siguen, entre otras a las que haremos tangencialmente referencia, el Auto (*ordinanza*) n.º 24, de 26 de enero de 2017, de la *Corte Costituzionale* italiana, quien plantea al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial que finalmente resuelve el 5 de diciembre de 2017, en el asunto C-42/17, *Procedimiento penal c. M.A.S. y M.B. (Taricco II)*. Pasemos a analizarlas.

## 1. SENTENCIA DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2015, ASUNTO C-105/15, IVO TARICCO Y OTROS

Según comentábamos, el desencadenante de la sentencia es la cuestión prejudicial planteada, en el marco de un procedimiento penal incoado contra el señor Ivo Taricco y otros particulares sospechosos de haber cometido un fraude carrusel, sobre la interpretación de los artículos del 101 y 107 del TFUE y del artículo 158 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

El juez nacional del caso observa que parte de las acciones penales incoadas contra los acusados se extinguen debido a la prescripción, y que el resto de las acciones puede también prescribir antes de que se emita una resolución judicial definitiva, como consecuencia de la complejidad de la investigación y de la duración del procedimiento, algo, por otro lado, no poco habitual en este país, debido a que la normativa nacional sobre la prescripción de la acción penal (la establecida en los arts. 160 y 161 Código Penal) impide que el plazo de prescripción aplicable a las infracciones fiscales en materia de IVA pueda ampliarse, en caso de interrupción, en más de una cuarta parte de su duración inicial. En este sentido, el órgano jurisdiccional nacional cuestiona

<sup>17</sup> <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7148-2016-INIT/es/pdf>>.

<sup>18</sup> Tomamos el nombre prestado a Gristolo y Scarcella (2017, pp. 701-712).

en su prejudicial si el derecho de la Unión se opone a una normativa nacional reguladora de la prescripción que, como la antedicha, se traduce en una impunidad de hecho de quienes cometen delitos en materia de IVA.

Al respecto, el Tribunal de Justicia no puede ser más elocuente al afirmar que una normativa nacional en materia de prescripción como la descrita, puede ser contraria a las obligaciones que el artículo 325 del TFUE, apartados 1 y 2, impone a los Estados miembros, siempre que dicha normativa nacional impida imponer sanciones efectivas y disuasorias *en un número considerable de casos* de fraude grave que afecten a los intereses financieros de la UE, o establezca, en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado miembro de que se trate, plazos de prescripción más largos que en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional. Consecuentemente, el tribunal instituye el principio de primacía del derecho de la UE recordando que corresponde al tribunal nacional garantizar la plena eficacia del artículo 325 del TFUE, dejando para ello si es preciso sin aplicación las disposiciones del derecho nacional que impidan al Estado miembro dar cumplimiento a las obligaciones que le impone dicho artículo. En consecuencia, la «regla *Taricco*» (Perlo, 2017, p. 741)<sup>19</sup>, la inaplicación de la norma interna, es obviamente en *malam partem* para el acusado, que es privado durante el proceso judicial de su derecho a beneficiarse de la extinción de la acción pública. Sin embargo, según comentábamos, esta decisión se circunscribe en el seno de una jurisprudencia consolidada<sup>20</sup> «traicionando» la doctrina del efecto directo desarrollada hasta la fecha por la judicatura comunitaria al extenderla a ámbitos hasta ahora no desarrollados. Como indica Perlo (2017, p. 748), al contrario que sus precedentes, el asunto *Taricco* sacrifica a los individuos «bajo el altar de los intereses financieros de la Unión», aflorando, en la lucha sin tregua contra el fraude fiscal a la que antes hacíamos referencia, un arma adicional, el propio TJUE, que aporta una innovación normativa ante la ineficiencia del legislador nacional en materia de prescripción penal de delitos relacionados con el fraude del IVA. En efecto, para parte de la doctrina italiana (Amalfitano, 2016; Catalano, 2016; Gallo, 2017; Manes, 2016), el Tribunal de Justicia afirma por vez primera que una norma de rango primario, el artículo 325 del TFUE, produce, al menos parcialmente, un efecto directo vertical en *malam partem* para los individuos, lo cual supone un cambio significativo toda vez que se trata de una disposición general e indeterminada sobre la producción de leyes dirigida a los Estados miembros en la medida en que les impone una obligación de resultado<sup>21</sup>, lo cual no parece

<sup>19</sup> Empleamos con esta autora la expresión utilizada por el relator del juez constitucional para referirse al contenido esencial de la sentencia europea en la vista celebrada el 23 de noviembre de 2016. Esta expresión fue utilizada posteriormente por el Tribunal Constitucional en la Resolución n.º 24/2017.

<sup>20</sup> *Berlusconi y otros*, Sentencia de 3 de mayo de 2015, asuntos C-387/02, C-391/02 y C-403/02 (p. 72), o *Kükükdeveci*, Sentencia de 19 de enero de 2010, asunto C-555/07 (p. 51).

<sup>21</sup> Recordemos la redacción actual el artículo 325 del TFUE, circunscrito en la lucha contra el fraude, instituye que «1. La Unión y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión. 2. Los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses finan-

colegirse de los criterios que tradicionalmente guían la jurisprudencia<sup>22</sup> europea en la indicación de normas que producen efectos directos.

Más aún, el tribunal liga esta obligación con la Carta Europea de Derechos Fundamentales y el principio de legalidad allí recogido, reconociendo una amplia discrecionalidad al dar efecto a la comprensión nacional de este principio y, sin embargo, sin vincularlo a criterios o requisitos particulares. La afirmación del efecto directo del artículo 325 del TFUE se hace en relación con una cuestión que resulta vital, como es la de que la inaplicación de las disposiciones nacionales debe hacerse velando «porque se respeten los derechos fundamentales de las personas afectadas» (apdo. 53 de la sentencia), entre los que se encuentran los contenidos en el artículo 49 de la CDFUE, «que consagra los principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas, según los cuales, nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el derecho nacional o el derecho internacional» (apdo. 54 de la sentencia). Pese a ello, aun reconociendo que las personas enjuiciadas podrían considerar que se les imponen sanciones que se hubieran evitado aplicando las disposiciones nacionales sobre la prescripción, «tal inaplicación del derecho nacional no vulnera los derechos de los imputados garantizados por el artículo 49 de la Carta, [...] pues solo tendrá como consecuencia impedir que se acorte el plazo de prescripción general en el marco de un procedimiento penal pendiente», permitiendo de este modo «un enjuiciamiento efectivo de los hechos imputados y garantizar, en su caso, la igualdad de trato entre las sanciones que tienen como finalidad proteger, respectivamente, los intereses financieros de la Unión y los de la República Italiana» (apdo. 55).

No obstante, a juicio del tribunal «en modo alguno resultaría de dicha inaplicación la condena de los imputados por una acción u omisión que en el momento de su comisión no constituyese una infracción sancionada penalmente por el derecho nacional ni la aplicación de una sanción que, en ese momento, no estuviera prevista por dicho derecho. Al contrario, los hechos que se repriman a los imputados en el procedimiento principal eran constitutivos, en el momento en que se cometieron, de la misma infracción y se castigaban con las mismas penas que las actualmente previstas» (apdo. 56). Decíamos que el TJUE alude al principio de legalidad reconociendo una amplia discrecionalidad al dar efecto a la comprensión nacional de este principio pero sin vincularlo a criterios o requisitos particulares. Lo que el TJUE proporciona en su lugar es una referencia a los estándares constitucionales nacionales que carece de encuadre sistemático. Al discutir en qué forma el principio de legalidad (en su forma nacional o europea, no lo especifica) modifica la

---

cieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros...». En este contexto, los Estados, que en principio tienen cierto margen de apreciación en lo que concierne a la elección de la naturaleza de la sanción (administrativa o penal) pueden, dentro de ciertos límites verse obligados a adoptar medidas de naturaleza penal. Véase al respecto Maffeo (2015, pp. 589-596).

<sup>22</sup> No olvidemos que los efectos directos no son una característica intrínseca de una norma, sino una cualidad atribuida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a merced de los casos, lo cual le habilita para que libremente pueda plantear el artículo 325 del TFUE como norma que produce efectos directos.

obligación derivada del artículo 325 del TFUE, parece referirse al artículo 49 de la Carta, incluso intenta concretar su contenido retomando la jurisprudencia pertinente del TEDH. En efecto, el TJUE se apoya en la jurisprudencia<sup>23</sup> del TEDH sobre el artículo 7 del CEDH, que consagra derechos que se corresponden con los garantizados por el artículo 49 de la Carta, y que, basándose en una doctrina fundada en el carácter procesal y no sustancial de la prescripción, no impide la ampliación de los plazos de prescripción en el caso de que los hechos imputados no hayan prescrito.

Llegados a este punto, Ugartemendia Eceizabarrena (2018) resalta el carácter marcadamente eurocéntrico de la sentencia, ya que no solo refuerza la idea ya apuntada en *Akerberg* respecto a que la sanción penal por fraude de IVA entra en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, y, por ende, en el de los derechos fundamentales de la UE, sino porque tampoco titubea sobre el parámetro iusfundamental a utilizar, el de la CDFUE, «sin referencias al sistema iusfundamental constitucional nacional, ni a las tradiciones constitucionales comunes». Como indica este autor, «para el Tribunal de Justicia, el espacio nacional de los Derechos Fundamentales ha "incorporado" totalmente los DFUE (incluso en un caso de frontera como este), además del principio de primacía, unidad y efectividad del derecho de la Unión. Y lo presenta como si lo hubiera hecho con "exclusividad"». En otras palabras, el TJUE trata el artículo 7 del CEDH y la concepción italiana del principio de legalidad en pie de igualdad, como si ambos desarrollaran la norma comunitaria en la misma medida, algo que, según veremos, no está exento de polémica. Como bien indica Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer (2017), el TJUE no ha tenido en cuenta que el CEDH es un convenio de mínimos y que la jurisprudencia del TEDH, como criterio de interpretación de tales mínimos, no puede justificar la reducción de garantías que superen lo previsto en dicho artículo ni vincula la calificación de la naturaleza jurídica que cada ordenamiento dé a la prescripción pues no unifica tales calificaciones<sup>24</sup>.

Lo hasta hora expuesto supone un cambio de rumbo en la tutela multinivel de los derechos fundamentales de la y en la UE. Recordemos que hasta *Taricco*, el alambicado entramado de protección de los derechos fundamentales articulaba distintos niveles de protección de los mismos, el estatal, el europeo y el internacional, cada uno de forma acotada, y sin que en principio parecieran contradecirse. Pues bien, *Taricco I* imbrica los estándares de protección europeos imponiéndolos a los nacionales, ya que la *regla Taricco* implica que en aquellos supuestos en los que sale a colación el derecho de la Unión, los jueces nacionales deberán aplicar los derechos fundamentales de la UE incluso contra sus propios estándares iusfundamentales.

<sup>23</sup> Específicamente hace referencia a las SSTEDH *Scoppola c. Italia* (n.º 2), n.º 10249/03, § 110; *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Rusia*, n.º 14902/04, §§ 563, 564 y 570, y *Coëme y otros c. Bélgica*, n.ºs 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 y 33210/96, § 149, en las que, según los jueces de Estrasburgo los actos cometidos por el acusado constituyeron un delito cuando se cometieron y las condenas impuestas no son más estrictas que las aplicables en el momento de los hechos, pese a lo cual los solicitantes no sufrieron más daños de los que estaban expuestos en el momento en que se cometieron los delitos, lo que permite ampliar los plazos de prescripción. Sobre estas y otras sentencias del TEDH véase Richardson (2017, pp. 323-334).

<sup>24</sup> En términos similares Perlo (2013, pp. 717-734).

## 2. REMISIÓN AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO Y DEBATE DOCTRINAL SUSCITADO AL RESPECTO

La reacción a este cambio de rumbo del TJUE, como nave que guía el destino de la aplicación del ordenamiento europeo, no se hace esperar. Apenas diez días después de la sentencia, se desencadena un conflicto interpretativo de máxima tensión entre los jueces nacionales. Por un lado, la Sección Tercera de la Corte de Casación realiza una aplicación de la regla *Taricco* de manera muy extensiva, refiriéndola incluso de manera retroactiva a procesos en curso, en el entendimiento de que la interpretación del TJUE es una interpretación declarativa y no creativa<sup>25</sup>. Por el contrario, entre tanto, la Corte de Apelaciones de Milán<sup>26</sup> (junto con la Corte Suprema<sup>27</sup> y la Corte de Siracusa<sup>28</sup>) considera que la decisión de *Taricco* es una amenaza a los principios supremos del orden constitucional, rehúsa aplicarla e interpone una cuestión sobre su constitucionalidad por violación del principio de legalidad. Al respecto cuestiona si el artículo 2 de la Ley 130/2008, de 2 de agosto, que da aplicación al Tratado de Lisboa, infringe la Constitución italiana (CI), al imponer que los jueces nacionales, en las circunstancias recogidas en *Taricco*, deban inhabilitar, con consecuencias negativas para el acusado, las disposiciones nacionales relativas a la interrupción de la prescripción, en el entendimiento de que la decisión del TJCE violaría algunos principios fundamentales del derecho penal y los derechos del acusado contenidos en el artículo 25.2 de la CI. En el caso italiano, como apuntan diversos autores (entre otros, Grisostolo y Scarcella, 2017, pp. 701-713; Perlo, 2017; Romboli, 2017), el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia previa<sup>29</sup>, y la propia corte que plantea la vía incidental al Tribunal Constitucional, la reserva de ley, contenida en el artículo 25.2 de la Constitución, prohíbe la retroactividad *in peius*, no solamente en lo concerniente a la regulación de los delitos y penas sino, también, a las disposiciones relativas al procedimiento inculpativo, entre las que se encuentra la prescripción, por tratarse de un instituto de naturaleza sustantiva y no meramente procesal. Más aún, a juicio de la Corte Suprema, los principios señalados son en cierto modo parte de la tradición constitucional común de los Estados miembros de la UE, por lo que este caso plantea problemas que podrían trascender el sistema legal italiano, y ser también relevantes para otros sistemas nacionales.

En cualquier caso, fruto del choque de culturas jurídicas, además de la eventual violación del artículo 25.2 de la CI, se esboza, también, la conculcación de otros principios constitucionales fundamentales como son el principio de taxatividad de la norma penal y el de separación de poderes y de sometimiento del juez a la ley. En efecto, en primer lugar, se considera que la regla *Taricco* disturba el sistema de fuentes normativas itálico, aplicando un esquema propio del *common law*, el

<sup>25</sup> Sentencia de 17 de septiembre de 2015, *Pennacchini*, n.º 2210. Véase también dentro de la doctrina italiana a Viganò (2016).

<sup>26</sup> Auto de 18 de septiembre de 2015.

<sup>27</sup> Auto de 30 de marzo de 2016.

<sup>28</sup> Auto de 25 de mayo de 2016.

<sup>29</sup> Entre otros en los Autos números 455/1998, 85/1998 y 393/2006.

de la «jurisprudencia-fuente de derecho», al exigir a sus magistrados que eliminen las disposiciones penales en virtud de una sentencia que no es otra cosa que la expresión de un órgano jurisdiccional desprovisto de legitimación política. En Italia, como en el resto de países con tradición de derecho continental, el principio de reserva de ley en materia penal impone la primacía de las disposiciones legislativas sobre cualquier otra fuente de derecho, lo cual exige que cualquier medida restrictiva de la libertad individual sea adoptada por las instituciones que constituyen la expresión de la representación política, es decir, el parlamento, elegido por sufragio universal directo por todos los ciudadanos. El principio de primacía y el efecto directo de las sentencias europeas estarían, por lo tanto, limitados en el derecho penal italiano, ya que, según la Corte, el principio constitucional de la reserva de la ley como principio de derecho material no puede ser derogado. Igualmente, y dado que las expresiones utilizadas por el TJUE en *Taricco I* son muy indeterminadas<sup>30</sup>, se entiende que esta sentencia subvierte el rol de los jueces, a los que, en ausencia de criterios explícitos, unívocos y directamente aplicables, se les atribuye un poder de evaluación de la norma más allá de todo límite legal, obligándoles a desarrollar un papel de creación normativa que entra directamente en conflicto con el principio de separación de poderes, la sumisión exclusiva del juez a la ley y el principio de legalidad. A mayor abundamiento, se observa que esta indeterminación se predica no solo de la vaguedad de los términos utilizados en la sentencia sino también del propio artículo 325 del TFUE, que es definido por la Corte como una norma programática, esto es, como una disposición que establece un principio y no una regla que pueda ser susceptible de aplicación automática. Del mismo modo, junto con las anteriores, se señala el socavamiento de la finalidad reeducativa de la pena (art. 27.3 CI) habida cuenta de que la visión personalista de esta función sucumbe ante la visión patrimonial y financiera que subyace en la protección de los intereses financiero de la Unión.

En vista de estos argumentos, y en el entendimiento de que no se dan los presupuestos para una interpretación constitucionalmente coherente de la obligación establecida por el TJUE en *Taricco I*, el Tribunal de Apelación de Milán y la Corte de Casación solicitan al Tribunal Constitucional que se oponga a la primacía del derecho a la Unión a través de la teoría de los «contra-límites»<sup>31</sup>, como instrumento contra la aplicación del derecho europeo, por deferencia a la identidad constitucional nacional, y como consecuencia de la existencia de principios supremos (los antes mencionados) que no pueden ser subvertidos ni modificados en su contenido esencial.

En esta tesitura, las cuestiones planteadas podrían haber sido resueltas de forma diversa por el Tribunal Constitucional italiano. Podría, en efecto, haber utilizado el instrumento de los «contra-límites»<sup>32</sup>, en el convencimiento de que la regla *Taricco* rompería la identidad constitucional italiana (invocando el art. 4.2 TUE) y el principio de atribución de competencias a la UE. En esta

<sup>30</sup> *V. gr.* en el apartado 47 de la sentencia expresiones como «un número considerable de asuntos», «el fraude y las actividades ilícitas que afectan a los intereses financieros de la Unión», o «en número considerable de casos».

<sup>31</sup> Sobre la teoría de los contra-límites, véanse, entre otros Chessa (2016); Romboli (2017); Vecchio (2012, 2015).

<sup>32</sup> Para ello, Grisostolo y Scarcella (2017, p. 707 y ss.) ofrecen distintas alternativas que pueden ser utilizadas como base para la reivindicación de dichos contra-límites, algo que, por otra parte, descartan autores como Viganò (2016) o incluso en la obra de Viganò (2015).

línea, hay quienes, como Manes (2016), demandan la aplicabilidad de una vía análoga a los contralímites, tomando como precedente sendas Sentencias del Tribunal Constitucional de 21 de abril de 1989 (n.º 232) y 22 de octubre de 2014 (n.º 238)<sup>33</sup> para ponerlo en relación con la posibilidad de aplicar la jurisprudencia europea solo en el caso de que esta esté consolidada<sup>34</sup>. Igualmente, el Tribunal Constitucional italiano podría, también, haber optado «por una solución más transigente y de compromiso» (Romboli, 2017; Maffeo, 2015, p. 596) limitando la posibilidad de aplicar las disposiciones más restrictivas en materia de prescripción solo a los plazos no vencidos (Repetto, 2016).

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, lejos de seguir estas sugerencias, que hubieran supuesto una «guerra entre Cortes» (Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, 2017), plantea el problema en términos de aplicabilidad de la regla *Taricco*<sup>35</sup> interponiendo tres nuevas cuestiones prejudiciales ante el TJUE, cuyo objetivo no es tanto presionarlo para que la revoque sino que delimite su alcance. En concreto la Corte Costituzionale italiana interpela sobre la aplicación judicial nacional del artículo 325 del TFUE, apartados 1 y 2, en el sentido de que obliga a los órganos jurisdiccionales penales a abstenerse de aplicar una normativa nacional en materia de prescripción que, en un número considerable de casos, impide castigar fraudes graves que afecten a los intereses financieros de la Unión o que prevé plazos de prescripción más breves para los fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión que para los fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado, «incluso cuando 1) la no aplicación carezca de una base legal suficientemente definida, 2) en el ordenamiento jurídico del Estado miembro la prescripción forme parte del derecho penal material y esté sujeta al principio de legalidad y 3) la no aplicación sea contraria a los principios superiores del ordenamiento constitucional del Estado miembro o a los derechos inalienables de la persona reconocidos por la Constitución» de ese Estado. En este sentido, el Tribunal Constitucional interroga al TJUE sobre la posibilidad de dotar de una interpretación diferente al artículo 325, compatible con el principio de legalidad en materia penal según la idiosincrasia jurídica italiana.

El razonamiento en el que la Corte Costituzionale sostiene sus cuestiones prejudiciales bebe de los argumentos esgrimidos por las instancias judiciales previas y la doctrina italiana. Por un lado, como indicábamos, saca a colación que el principio de legalidad de los delitos y penas reconocido

<sup>33</sup> Ambas resoluciones, aunque no se ocupan de las relaciones del derecho italiano con el ordenamiento de la UE aflojan el problema de los límites que los principios supremos del ordenamiento nacional plantean a la introducción de regulaciones que provengan de otro ordenamiento y vengán a contradecirlos.

En el primer caso la Corte constitucional reivindicó su competencia exclusiva para determinar los límites a la incorporación de normas internacionales cuando entren en contradicción con los principios fundamentales del ordenamiento constitucional y con los derechos inalienables de la persona humana. En el segundo, en un supuesto concerniente a las relaciones entre el ordenamiento estatal y el TEDH, el Tribunal Constitucional afirmó que, aunque el juez nacional tenga la obligación de interpretar la ley conforme al CEDH, esta obligación se supedita a que interprete las leyes respetando los principios constitucionales.

<sup>34</sup> Repetto (2016), en relación con la vinculación del ordenamiento italiano solo a la jurisprudencia consolidada. Véase al respecto STEDH de 29 de octubre de 2013, asunto *Varvara c. Italia*, el Auto de la Corte de casación de 20 de mayo de 2014, n.º 209, y la Sentencia de la Corte constitucional de 26 de marzo de 2015, n.º 49.

<sup>35</sup> Atendiendo a propuestas doctrinales como la de Amalfitano (2016) o la de Mastronianni (2016).

en el artículo 25.2 de la CI regula, también, el régimen de la prescripción penal, de forma que no se puede admitir que las normas relativas a este instituto puedan ser objeto de una aplicación retroactiva en *malam partem*. Por otro, que la regla *Taricco* impone una obligación de inaplicación de las disposiciones sobre la interrupción de la prescripción penal que choca con el principio italiano de legalidad penal por no respetar la irretroactividad de la norma penal desfavorable y la exigencia de que toda normativa nacional relativa al régimen de imputación debe estar fundamentada en una base legal suficientemente precisa para poder delimitar y orientar la apreciación del juez nacional. Burchardt (2017) y Ugartemendia Eceizabarrena (2018) señalan como, al socaire del principio de legalidad penal, la Corte Costituzionale realiza una notable afirmación consistente en sostener que habida cuenta de que el ordenamiento constitucional italiano ofrece un estándar de protección más alto que el derivado del artículo 49 de la CEDF y del artículo 7 del CEDH, entraría en juego el artículo 53 de la primera, lo que autorizaría al juez nacional a liberarse de la regla *Taricco*. Con esta aseveración el Tribunal Constitucional logra una integración europea respetuosa con la diversidad de tradiciones nacionales; al tiempo que la considera como la máxima garantía de derechos y libertades. Finalmente, y en relación con la tercera de las cuestiones planteadas, el Tribunal Constitucional italiano sostiene que el principio de legalidad penal es parte de los derechos inalienables de las personas, y por tanto un principio rector del ordenamiento constitucional cuya vulneración pondría en jaque a la identidad constitucional de Italia. En concreto, recuerda que ni el derecho de la Unión ni las sentencias del TJUE pueden interpretarse en el sentido de que imponen a los Estados miembros la renuncia a los principios supremos de sus ordenamientos constitucionales, viniendo a indicar que, a tenor de la protección otorgada por el artículo 4.2 del TUE, el artículo 325 del TFUE es aplicable únicamente en la medida en que es compatible con la identidad constitucional del Estado miembro.

### 3. SENTENCIA DE 5 DE DICIEMBRE DE 2017, ASUNTO C-42/17, M.A.S. Y M.B., *TARICCO II*

Antes de la publicación de la sentencia del TJUE que da respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Corte Costituzionale italiana, la doctrina ya había adelantado distintos escenarios (Manes, 2017; Perlo, 2017, pp. 765 y ss.) posibles en su resolución: soluciones técnicas, como omitir el problema de la inadecuación del sistema de fraude al IVA a la luz de los recientes cambios en las normas penales italianas (Caianiello, 2017, pp. 216-230); reafirmando la regla *Taricco* pero con una interpretación «estelerizante» de la misma en el sentido de especificar las condiciones de la *gravedad* y del *número considerable de casos de fraude*, de suerte que se entienda sustraída de cualquier censura por violación del principio de precisión de la ley penal (Romboli, 2017); elevando la protección de los derechos fundamentales otorgados en la república italiana al nivel de valor de la UE en aplicación del artículo 53 de la Carta; limitando en el tiempo los efectos del pronunciamiento, en el sentido de que la regla *Taricco* solo es aplicable a los delitos cometidos tras el pronunciamiento (Amalfitano, 2017); la puesta en valor de los apartados 53 y 55 de *Taricco I*, en la medida en que indican que «si el órgano jurisdiccional nacional decide dejar sin aplicación las disposiciones nacionales controvertidas, habrá de velar igualmente por que se respeten los derechos fundamentales de las personas afectadas», lo cual, en cierta manera, y con una aplicación velada de la arquitectura de los contra-límites, ya ha sido realizado indirectamente

por el Tribunal Constitucional, al sostener que la interpretación del artículo 325 socava el principio constitucional de legalidad<sup>36</sup>; seguir las indicaciones del AG Bot en sus conclusiones de 18 de julio de 2017 reafirmando en los postulados de la regla *Taricco*<sup>37</sup>...

Pues bien, en el marco de un procedimiento acelerado la Gran Sala dicta, el 5 de diciembre de 2017, sentencia en el asunto C-42/17. El pronunciamiento del Tribunal de Justicia recuerda, en primer lugar, como hiciera el apartado 51 de *Taricco I*, que el artículo 325 del TFUE recoge una obligación de resultado que impone a los Estados miembros el deber de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas efectivas y disuasorias, si es preciso, dejando para ello sin aplicación las disposiciones del derecho nacional que impidan al Estado miembro de que se trata dar cumplimiento a las obligaciones impuestas en el tratado. En otras palabras, corresponde a los jueces nacionales dar efecto a las obligaciones que resultan del artículo 325 en aplicación de los principios recogidos en *Taricco I* (apdo. 39 de *Taricco II*).

Acto seguido, el TJUE recuerda las dudas planteadas al respecto por la Corte Costituzionale, en el sentido de que dicha solución podría menoscabar el principio de legalidad de los delitos y las penas en el ordenamiento italiano, que exige, en particular, que las disposiciones penales se determinen con precisión y no puedan ser retroactivas, añadiendo que, en esta república, el régimen de la prescripción en materia penal tiene carácter material y está comprendido en el ámbito de aplicación de dicho principio. Más aún, el tribunal ensalza el valor de este principio, en sus exigencias relativas a la previsibilidad, la precisión y la irretroactividad de la ley penal aplicable, tanto en el ordenamiento jurídico de la Unión como en los ordenamientos jurídicos nacionales<sup>38</sup>. A partir de esta base consagra dicho principio subrayando, por un lado, que tal y como queda recogido en el artículo 49 de la Carta, se impone a los Estados miembros al aplicar el derecho de la Unión<sup>39</sup> cuando, como es el caso, prevén «en el marco de las obligaciones que les impone el artículo 325 TFUE, la imposición de sanciones penales por las infracciones en materia del IVA» (apdo. 52), y ello sin olvidar que en virtud del artículo 52.3 de la Carta, el derecho reconocido en su artículo 49 tiene el mismo sentido y el mismo alcance que el derecho garantizado por el CEDH (apdo. 54). Por otro, el TJUE reconoce que el principio de legalidad de los delitos y las penas forma parte de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros, habiendo sido consagrado por distintos tratados internacionales, en particular en el artículo 7, apartado 1, del CEDH.

Pues bien, a partir de estos mimbres, y sin referencia alguna a la relación existente entre el artículo 49 y el 53 de la Carta, el Tribunal de Justicia concluye que «si el juez nacional considera que la obligación de no aplicar las disposiciones del Código Penal controvertidas vulnera el principio de legalidad de los delitos y las penas, no debería cumplir dicha obligación y ello aunque su

<sup>36</sup> Auto 24/2017, pt. 7, p. 8.

<sup>37</sup> Sobre las conclusiones del AG véanse, entre otros, Daniele (2017); Cuppelli (2017); Bin (2017).

<sup>38</sup> Apartado 51 de *Taricco II*.

<sup>39</sup> Artículo 51.1 de la CEDF.

respeto permitiera subsanar una situación nacional opuesta al derecho de la Unión» (apdo. 61). O, lo que es lo mismo, el TJUE llega a la conclusión de que el artículo 325 del TFUE obliga al juez nacional a no aplicar las disposiciones internas controvertidas «a menos que la mencionada inaplicación implique una violación del principio de legalidad de los delitos y las penas, debido a la falta de precisión de la ley aplicable o debido a la aplicación retroactiva de una legislación que impone condiciones de exigencia de responsabilidad penal más severas que las vigentes en el momento de la comisión de la infracción» (apdo. 62). Obsérvese como el TJUE no aborda en absoluto el artículo 53 del CEDF, no tiene en cuenta que la comprensión nacional del principio de legalidad en Italia ofrece un nivel más elevado de protección de este derecho que el contemplado en el artículo 49 de la Carta y, que por lo tanto, puede prevalecer en virtud del artículo 53 de la misma. Como indica Burchardt (2017) con respecto a esta argumentación, el TJUE debería haberse comprometido más explícitamente con el artículo 53 de la Carta y la jurisprudencia relacionada con *Melloni* y *Åkerberg Fransson* que, ya lo veíamos, se ha convertido en parte de la arquitectura de primacía de la legislación de la UE.

Precisamente, en cuanto al principio de primacía del derecho de la Unión, la nueva sentencia del TJUE merece una serie de consideraciones. Según indica Ugartemendia Eceizabarrena (2018, pp. 22 y ss.), a diferencia de *Taricco I*, donde se mantiene incólume, en *Taricco II*, el tribunal modula su posición permitiendo que el juez nacional no cumpla con la obligación de inaplicar las disposiciones del Código Penal controvertidas «y ello aunque su respeto permitiera subsanar una situación nacional opuesta al derecho de la Unión» (apdo. 61). Sin embargo, al hacerlo no determina cuál es el parámetro iusfundamental que determina la aplicación o inaplicación de una norma en concreto, los DFUE, las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros o, en el caso concreto, el estándar marcado por la CI. Así, en el supuesto de que se considere que la medida viene marcada por los DFUE, *Taricco II* no supondría ningún cambio respecto al principio de primacía del derecho de la Unión, toda vez que estaríamos hablando de una reconsideración del contenido del artículo 49, o, en su caso, de la ponderación entre normas en todo caso comunitarias, la obligación de adoptar sanciones eficaces y análogas contenida en el artículo 325 del TFUE, con otras de igual rango dentro del ordenamiento europeo. Las conclusiones del AG Bobek en el caso C-574/15, *Scialdone*, en un asunto también relacionado con el IVA y la extinción de la responsabilidad penal, vendrían a abundar en este enfoque, al considerar (apdo. 139) que «las consecuencias prácticas de la primacía deben ponderarse en cada caso y conciliarse con el principio general de seguridad jurídica y, más concretamente en el ámbito del derecho penal, con el principio de legalidad. En palabras del AG, las obligaciones de los Estados miembros de garantizar la recaudación efectiva de los recursos de la Unión no pueden ir en contra de los derechos consagrados en la Carta, que también reconoce los principios fundamentales de legalidad, de la "lex mitior" y de seguridad jurídica», algo que, por otro lado, ya había apuntado previamente el propio TJUE en otro asunto relativo al IVA, *Belvedere Costruzioni*<sup>40</sup>, al indicar que «la necesidad de garantizar que los recursos de la Unión se perciban de forma eficaz no puede ir en contra del

<sup>40</sup> Sentencia de 29 de marzo de 2012, C-500/10, apartado 23.

respeto del principio del plazo razonable que, con arreglo al artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, se impone a los Estados miembros cuando estos aplican el derecho de la Unión y cuya protección se impone igualmente en virtud del artículo 6, apartado 1, del CEDH».

Por el contrario, si se optara por considerar que el parámetro decisivo es el nacional, en cierta manera, aunque no de forma sistemática, se estaría recuperando la doctrina *Åkerberg* (mencionada en el apdo. 47 de *Taricco II*) y *Melloni*, e implícitamente conminando al juez italiano a entender que tiene ese margen de actuación para el patrón nacional del principio de legalidad (apdo. 45 de *Taricco II*) en el sentido de que «cuando un acto del derecho de la Unión requiere medidas nacionales para su ejecución, las autoridades y tribunales nacionales siguen estando facultados para aplicar estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, siempre que esa aplicación no afecte al nivel de protección previsto por la Carta, según su interpretación por el Tribunal de Justicia, ni a la primacía, la unidad y la efectividad del derecho de la Unión» (apdo. 60 de *Melloni*). Esta es precisamente la interpretación formulada por Sarmiento (2017) en el entendimiento de que la sentencia hace una aplicación razonable de los criterios de *Melloni*, según los cuales los tribunales nacionales pueden elegir entre las normas de derechos fundamentales en virtud de la legislación nacional o de la UE al aplicar disposiciones europeas en ámbitos «no completamente determinados» por la legislación de la UE. Recordemos que en aquel caso no había discreción para el Estado miembro, por lo que se aplicó el estándar de la Carta y se descartó el estándar más protector en la Constitución española. Sin embargo, a juicio de este autor, en *Taricco II*, el juez nacional tiene bastante discreción bajo la legislación de la UE, se le reconoce tal discreción y se permite que la Corte Costituzionale la aproveche para mantener el nivel más alto de protección bajo la ley italiana. Así, si bien pudiera argumentarse que *Taricco II* podría actuar como la derogación del axioma «primacía, unidad y efectividad del derecho de la UE», también podría entenderse lo contrario, pues el TJUE no hace referencia a esta excepción, aunque la protección de los intereses financieros de la Unión podría perfectamente ubicarse de conformidad con los términos de la misma. No es esta, sin embargo, la opinión mantenida por Burchardt (2017), Bassini y Pollicino (2017) o Krajewski (2017), para quienes si bien es cierto que el TJUE utiliza la fórmula *Melloni*<sup>41</sup> en el apartado 47 de la sentencia, no es menos cierto que en su lugar cita a *Åkerberg Fransson* y no se menciona el artículo 53 de la Carta en el que se basa *Melloni*. Más aún, atendiendo a la fórmula *Melloni*, si la legislación de la UE no proporciona la plena armonización de un asunto, los tribunales penales nacionales «son libres» de aplicar estándares iusfundamentales nacionales; la obligación de hacerlo deriva del derecho constitucional nacional, la legislación de la UE simplemente lo permite. En esta línea en el apartado 59 de *Taricco II*, el TJUE sostiene que el tribunal nacional «no está obligado» a desaplicar los plazos de prescripción, estando autorizado a aplicarlos de conformidad con los requisitos derivados de su legislación constitucional nacional. Sin embargo, acto seguido sostiene que el requisito de precisión «impide» que los tribunales nacionales

<sup>41</sup> «Las autoridades y los tribunales nacionales siguen siendo libres de aplicar normas nacionales de protección de los derechos fundamentales, siempre que el nivel de protección previsto en la Carta, interpretado por el Tribunal, y la primacía, unidad y eficacia del derecho de la UE no están comprometidos».

dejen de aplicar los plazos de prescripción, esto es, viene a decir que los tribunales nacionales están obligados a aplicarlos, lo cual, de suyo, excluye la interpretación de *Taricco II* como una aplicación de la doctrina *Melloni* porque esta última proporciona solo un permiso, una habilitación, y no la obligación de aplicar estándares nacionales superiores de derechos fundamentales, si el asunto no está completamente armonizado por la legislación de la UE.

Precisamente, esta última idea nos lleva a formularnos una cuestión, cual es la de determinar el carácter jurídico de los estándares nacionales una vez que una determinada materia está armonizada por la legislación de la UE. En *Taricco I*, el TJCE mantuvo su opinión de que, en virtud del derecho de la UE, por defecto, el principio de legalidad no se aplica a los plazos de prescripción. Desde entonces, como adelantábamos en páginas precedentes, se ha llevado a cabo una armonización parcial de los plazos de prescripción aplicables a los procedimientos penales relacionados con el IVA<sup>42</sup>, mediante la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude a los intereses financieros de la Unión mediante el derecho penal. Pues bien, el artículo 12 de dicha directiva se refiere a los plazos de prescripción para la investigación, el enjuiciamiento, el juicio y la resolución judicial de las infracciones penales que afecten a los intereses financieros de la Unión. En este sentido, como apunta Krajewski (2017), ¿qué sucederá si a la hora de trasponer dicha directiva antes del 6 de julio de 2019, un Estado miembro decide ampliar considerablemente los plazos de prescripción, no solo para investigaciones nuevas, sino también para aquellos enjuiciamientos o procedimientos judiciales en casos de IVA en curso? Conforme a la legislación de la UE, los justiciables no podrán oponerse, ya que en el ordenamiento jurídico de la UE el principio de legalidad e incluso de seguridad jurídica no se aplica a cuestiones de «procedimiento» como los plazos de prescripción. Igualmente, y dado que el tema ya ha sido resuelto en la saga *Taricco*, no surgirán «expectativas legítimas», pues, de lo contrario, ¿significa esto que la legislación de la UE ha reducido efectivamente la protección jurídica de las personas de cualquier Estado miembro que considere que el principio de legalidad o seguridad jurídica sea universalmente aplicable, independientemente de que algunas disposiciones estén etiquetadas como sustantivas o de procedimiento?

Como vemos, el *affaire Taricco* y las resoluciones del TJUE al respecto plantean más preguntas que respuestas, lo que, sin duda, nos lleva a pensar, que con otros asuntos relacionados con el tema<sup>43</sup> tendremos ocasión de añadir más capítulos a esta trilogía<sup>44</sup>. Lo que en cualquier caso parece claro es que *Taricco II* viene a corregir la perturbación que supuso su predecesora, en la tutela multinivel de los derechos fundamentales de la y en la UE eximiendo a los tribunales nacionales (en este caso el Tribunal Constitucional italiano) de la obligación impuesta por la regla *Taricco* en un evidente *overruling* respecto a la función que en la misma se le daba a los derechos constitucionales de los ordenamientos nacionales.

<sup>42</sup> Lo apunta la propia sentencia *Taricco II* en su apartado 44.

<sup>43</sup> Como el anteriormente mencionado C-574/15 cuya Sentencia de 2 de mayo de 2018 no ha sido aún publicada.

<sup>44</sup> En la misma línea Martín Queralt (2018, p. 9).

## Referencias bibliográficas

- Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Alonso García, R. y Sarmiento, D. (2006). *La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Explicaciones, concordancias y jurisprudencia*. Madrid: Thomson/Civitas.
- Alonso García, R. (2014). *Sistema jurídico de la Unión Europea*. Madrid: Civitas.
- Alonso García, R. y Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (Coords.) (2017). *La aplicación judicial de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea*. Oñati: IVAP.
- Amalfitano, C. (5 de octubre de 2016). Il ruolo dell'art. 325 TFUE nella sentenza Taricco e le sue ricadute sul rispetto del principio di legalità penale. Possibile una diversa interpretazione ad opera della Corte di giustizia? *Forum di Quaderni Costituzionali*. Recuperado de <<http://www.forumcostituzionale.it/wordpress/wp-content/uploads/2016/06/amalfitano.pdf>>.
- Amalfitano, C. (29 de enero de 2017). La vicenda Taricco nuovamente al vaglio della Corte di giustizia: qualche breve riflessione a caldo. *Eurojus*.
- Appanah, D. (2014). A propos des arrêts Aklagaren C/ Hans Akerberg Fransson et Stefano Melloni C/ Ministero fiscal rendus par la cour de justice le 23 février 2013. *Revue Generale De Droit International Public*, 2(118), 333-356.
- Bassini, M. y Pollicino, O. (5 de diciembre de 2017). Defusing the Taricco Bomb through Fostering Constitutional Tolerance: All Roads Lead to Rome. *Verfassungsblog on Constitutional Matters*.
- Bin, R. (20 de noviembre de 2017). Taricco: aspettando Godot, leggiamo Yves Bot. *Diritto Penale Contemporaneo*.
- Brokelind, C. (2013). Case note on Akerberg Fransson (case C-617/10). *European Taxation*, 6(53), 281-285.
- Burchardt, D. (7 de diciembre de 2017). Belittling the Primacy of EU Law in Taricco II. *Verfassungsblog on Constitutional Matters*. Recuperado de <<https://verfassungsblog.de/belittling-the-primacy-of-eu-law-in-taricco-ii/>>.
- Caianiello, M. (2017). Processo penale e prescrizione nel quadro della giurisprudenza europea. Dialogo tra sistemi o conflitto identitario? *Diritto Penale Contemporaneo*, 2, 216-230.
- Carmona Contreras, A. M.<sup>a</sup> (2016). El espacio europeo de los derechos fundamentales: De la carta a las constituciones nacionales. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 107(36), 13-40.
- Carmona Contreras, A. M.<sup>a</sup>, Álvarez Ortega, M., Barrero Ortega, A., Pérez Luño, A. E., Arcos Vargas, M., Aparicio Wilhelmi, M. y Clavero Salvador, B. (2004). El poder judicial europeo: Renovación versus continuidad. *Una constitución para la ciudadanía de Europa: Estudios sobre el proyecto de tratado por el que se instituye una Constitución para Europa*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Catalano, S. (5 de octubre de 2016). Il caso Taricco una fuga in avanti. *Forum di Quaderni Costituzionali*. Recuperado de <<http://www.forumcostituzionale.it/wordpress/wp-content/uploads/2016/06/catalano.pdf>>.
- Chessa, O. (2016). Meglio tardi che mai La dogmatica dei controlimiti e il caso Taricco. *Forum di Quaderni costituzionali*, 7.
- Cuppelli, C. (3 de octubre de 2017). Le Conclusioni dell'Avvocato Generale sul caso Taricco: aspettando la Corte di Giustizia... il dialogo (non) continua. *Diritto Penale Contemporaneo*.

- Daniele, L. I. (7 de septiembre de 2017). Il seguito del caso Taricco: L'Avvocato Generale Bot non apre al dialogo tra Corti. *European Papers (Insight)*.
- Dictamen 2/2013 del TJUE, de 18 de diciembre de 2014 (2013). Disponible en <<http://curia.Europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=160882&doclang=ES>>.
- Díez-Hochleitner, J. (2013). El derecho a la última palabra: ¿Tribunales constitucionales o Tribunal de Justicia de la Unión? *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional, WP IDEIR, 17*.
- Egger, A. (2006). EU-Fundamental Rights in the National Legal Order: The Obligations of Member States Revisited. *Yearbook of European Law, 25*, 515-553.
- Gallo, D. (25 de febrero de 2017). La primazia del primato sull'efficacia (diretta?) del diritto ue nella vicenda Taricco. *Sidiblog*. Recuperado de <<http://www.sidiblog.org/2017/02/25/la-primazia-del-primato-sullefficacia-diretta-del-diritto-ue-nella-vicenda-taricco/>>.
- Grisostolo, F. y Scarcella, L. (2017). Trouble Always Comes in Threes: The Taricco Case Saga and the Italian Limitation Period in VAT Fraud. *Intertax, 11(45)*, pp. 701-713.
- Groussot, X., Pech, L. y Petursson, G. T. (2011). The scope of application EU Fundamental Rights on Member States' action: In search of certainty in EU adjudication. *Working Paper n.º 1*.
- Kokott, J. y Sobotta, C. (2010). The Charter of Fundamental Rights of the European Union after Lisbon. *EU Working Papers, AEL, n.º 6*.
- Kokott, J. y Sobotta, C. (2015). Protection of fundamental rights in the European Union: On the relationship between EU fundamental rights, the European convention and national standards of protection. *Yearbook of European Law, 1(34)*, 60-73.
- Krajewski, M. (18 de diciembre de 2017). Conditional primacy of EU law and its deliberative value: an imperfect illustration from Taricco II. *European Law Blog*.
- Labayle, H y Sudre, F. (2015). L'avis 2/13 de la Cour de justice sur l'adhésión de l'Union européenne à la Convention européenne des droits de l'homme: pavane pour une adhésion défunte? *Révue Française de Droit Administratif, 1*, 3-20.
- Lizzerini, N. (2013). Il contributo della sentenza «Akerberg fransson» alla determinazione dell'ambito di applicazione e degli effetti della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. *Rivista Di Diritto Internazionale, 3(96)*, 883-912.
- Lenaerts, K. y Gutiérrez-Fons, J. A. (2010). The constitutional allocation of powers and general principles of EU law. *CMLR, 47*, 1629-1669.
- Maffeo, A. (2015). Le système italien de la prescription des poursuites pénales entre Charibde et Scylla. *R.A.E.-L.E.A., 3*, 589-596.
- Manes, V. (6 de mayo de 2016). La «svolta» taricco e la potenziale «sovversione di sistema»: le ragioni dei controlimiti. *Diritto Penale Contemporaneo*.
- Manes, V. (13 de febrero de 2017). La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a «Taricco». *Diritto Penale Contemporaneo*.
- Mangas Martín, A. (Dir.) (2008). *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Comentario artículo por artículo*. Bilbao: BBVA.
- Martín Queralt, J. B. (2018). Límites de la dogmática penal a la tutela de los intereses financieros de la Unión Europea... o con la Iglesia hemos topad. *Carta Tributaria Revista de Opinión, 35*, 6-9.

- Mastronianni, R. (2016). Supremazia del diritto dell'unione e «controlimiti» costituzionali: alcune riflessioni a margine del caso Taricco. *Diritto Penale Contemporaneo*, 7.
- Merino Jara, I. (octubre-diciembre 2017). Carta Europea de Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. *Nueva Fiscalidad*, 4, 9-15.
- Ordeñana Guezuraga, I. (Dir.). (2014). *La Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea y su reflejo en el ordenamiento jurídico español*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- Perlo, N. (julio 2013). La Cour constitutionnelle italienne et ses résistances à la globalisation de la protection des droits fondamentaux: un «barrage contre le Pacifique». *RFDC*, 95, 717-734.
- Perlo, N. (octubre-noviembre 2017). L'affaire Taricco: la voie italienne pour préserver la collaboration des juges dans l'Union Européene. *RTDEur*, 4.
- Quadra-Salcedo Janini, T. de la (2015). El papel del Tribunal Constitucional y de los tribunales ordinarios en un contexto de tutela multinivel de los derechos fundamentales. *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional*, WP IDEIR, 23.
- Repetto, G. (15 de mayo de 2016). La Cassazione sul caso Taricco, tra disapplicazione con effetti retroattivi in malam partem e mancata attivazione dei controlimiti. *Rivista AIC*, 2.
- Richardson, M. (2017). The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences. *EC Tax Review*, 6, 323-334.
- Ritleng, D. (2013). De l'articulation des systèmes de protection des droits fondamentaux dans l'Union. Les enseignements des arrêts Akerberg Fransson et Melloni. *Revue Trimestrielle De Droit Europeen*, 2(49), 267-292.
- Rodríguez Bereijo, A. (2001). La Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea. *Noticias de la Unión Europea*, 192, 9-22.
- Rodríguez Bereijo León, M. (2016). La sentencia del TJUE en el caso Ivo Taricco y otros y la aplicación extensiva del principio de efectividad en relación con la persecución del fraude en el IVA. *Revista Española de Derecho Europeo*, 58.
- Rodríguez-Izquierdo Serrano, M. (2011). Condiciones de interpretación para las disposiciones procedimentales estatales en la aplicación del Derecho Europeo: Primacía, efectos colaterales, efecto mariposa (pp. 199-217). En Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. y Jáuregui Bereciartu, G., *Derecho Constitucional europeo: actas del VIII Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*.
- Rodríguez-Izquierdo Serrano, M. (2016). Pluralidad de jurisdicciones y tutela de derechos: los efectos de la integración europea sobre la relación entre el juez ordinario y el Tribunal Constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 107, 117-150.
- Rodríguez-Izquierdo Serrano, M. (2017). La posición de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Sistema Constitucional de Fuentes. *Teoría y Realidad Constitucional*, 39, 483-514.
- Rodríguez-Piñeiro y Bravo-Ferrer, M. (2017). Derechos fundamentales y primacía del Derecho de la Unión Europea. *Diario La ley*, 9107.
- Romboli, S. (junio-diciembre 2017). «Los contra-límites en serio» y el caso Taricco: el largo recorrido de la teoría hasta la respuesta contundente pero abierta al diálogo de la corte constitucional italiana. *ReDCE*, 28.

- Rosas, A. y Armati, L. (2010). *EU Constitutional Law. An Introduction*. Oxford: Oxford and Portland Hart Publishing.
- Ruiz Almendral, V. (2017). Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado. *Revista Española de Derecho Europeo*, 64, 25-76.
- Sanz Caballero, S. (1998). Los Derechos fundamentales en el Tratado de Amsterdam: una reforma tímida pero positiva de los Tratados constitutivos. *Boletín europeo de la Universidad de La Rioja*, 4, 58-77.
- Sarmiento, D. (5 de diciembre de 2017). To bow at the rhythm of an Italian tune. *Despite our differences*.
- Sorrentino, F. (2005). La tutela multilivello dei diritti. *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1, 79-98.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (2001). *El Derecho Comunitario y el legislador de los Derechos Fundamentales*. Oñati: IVAP.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (2017). La eficacia entre particulares de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. *Teoría y Realidad Constitucional*, 39, 361-386.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (2018). La saga *Taricco*. Últimas instantáneas jurisdiccionales sobre la pugna acerca de los derechos fundamentales en la Unión Europea. *Revista General de Derecho Constitucional*, 27.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. y Ripol Carulla, S. (2017). *El Tribunal Constitucional en la encrucijada de los Derechos Fundamentales*. Oñati: IVAP.
- Vecchio, F. (2012). Primacía del Derecho europeo y contralímites como técnicas para la relación entre ordenamientos. *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, 17.
- Vecchio, F. (2015). *Primacía del derecho europeo y salvaguarda de las identidades: consecuencias asimétricas de la europeización de los contralímites*. Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.
- Viganò, F. (14 de septiembre de 2015). Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di IVA? *Diritto Penale Contemporaneo*. Recuperado de <<https://www.penalecontemporaneo.it/upload/1442220272VIGANO%202015b.pdf>>.
- Viganò, F. (30 de marzo de 2016). Il caso *Taricco* davanti alla corte costituzionale: qualche riflessione sul merito delle questioni e sulla reale posta in gioco. *Diritto Penale Contemporaneo*.
- Von Bogdandy, A. et al. (2012). Cómo proteger los derechos fundamentales europeos frente a los Estados miembros (pp. 135-166). En Von Bogdandy, A., Ugartemendia, J. A., Saiz Arnaiz, A. y Morales, M. (Coords.), *La tutela jurisdiccional de los derechos. Del constitucionalismo histórico al constitucionalismo de la integración*. Oñati: IVAP/MPI.