

LA PROYECCIÓN DE LA CARTA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA AL ÁMBITO TRIBUTARIO EN EL SISTEMA EUROPEO DE PROTECCIÓN MULTINIVEL ¹

María Rodríguez-Bereijo León

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

(España)

Title

The projection of the charter of fundamental rights of the European Union to the field of taxation in the european multilevel protection system

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo, en primer lugar, analizar los problemas que se plantean en el sistema europeo de protección multinivel de los derechos fundamentales y el papel que está desempeñando la *Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (CDFUE) en esta tarea, repasando las claves para su aplicación y los problemas sobre su capacidad para limitar la actuación de los poderes públicos de los Estados, de acuerdo con los arts. 51.1 y 53 de la Carta. En segundo lugar, el trabajo se centra en analizar la proyección de la CDFUE sobre la reciente jurisprudencia del TJUE, en particular el alcance del art. 47 de la Carta en relación con asuntos planteados en el ámbito tributario, donde con frecuencia se trata de dirimir hasta qué punto existe un vínculo de conexión entre el derecho europeo y una normativa nacional de contenido procedimental. Esta problemática se extiende también al ámbito de los principios consagrados en la Carta, cuya escasa claridad juega en detrimento de la eficacia de los derechos, como muestra la difusa aplicación del principio de buena administración en el ámbito tributario.

¹ Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación PID 2021-123427NB-100, titulado «Los nuevos estándares internacionales de imposición justa y su implementación en el Sistema Tributario Español», que tiene como investigadores principales a J. Arrieta Martínez de Pisón y D. Jiménez-Valladolid.

Palabras clave

Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, protección multinivel, derechos fundamentales, derecho de defensa, principio de buena administración

Abstract

This work aims to analyze the problems that arise in the European system of multilevel protection of fundamental rights and the role that the Charter of Fundamental Rights of the European Union (CDFUE) is playing in this task, taking into account the keys for its application and the problems regarding its ability to limit the actions of the public powers of the States, in accordance with arts. 51.1 and 53 of the Charter. The work also focuses on analyzing the projection of the CDFEU on the recent jurisprudence of the CJEU, in particular the scope of art. 47 of the Charter in relation to matters raised in the tax field, where it is often a matter of deciding to what extent there is a connection link between European law and a national regulation of procedural content. This problem also extends to the scope of the principles enshrined in the Charter, such as the principle of good administration, that has been applied on tax matters.

Keywords

Charter of Fundamental Rights of the European Union, System of multilevel protection of fundamental rights, tax field.

Fecha de recepción: 3-07-2023/Fecha de aceptación: 27-07-2023/Fecha de revisión: 31-08-2023

Cómo referenciar: Rodríguez-Bereijo León, M. (2023). La proyección de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel. *Revista Técnica Tributaria* (142), 21-62.

SUMARIO

1. Introducción
2. El sistema europeo de protección multinivel de los derechos fundamentales: entre el pluralismo constitucional y el principio de primacía
3. La aplicación nacional de la CDFUE: el principio de atribución competencial y el margen discrecional de los estados
 - 3.1. Las claves para la interpretación del ámbito de aplicación de la Carta: el art. 51 y su proyección al ámbito tributario
 - 3.2. La conciliación del principio de primacía y el principio de mayor protección del art. 53 CDFUE
4. El desarrollo jurisprudencial de la aplicación de la CDFUE y su reflejo en el ámbito tributario
 - 4.1. La interpretación del art. 47 CDFUE tras la Saga Taricco: el derecho de defensa y las garantías procesales
 - 4.2. La interpretación del art. 47 CDFUE en relación con la obtención y utilización de pruebas en el ámbito de procedimientos de carácter punitivo
 - 4.3. La CDFUE y la proyección del principio de Buena Administración al ámbito tributario
5. Reflexiones finales
6. Bibliografía

1. Introducción

La relación entre el Derecho de la Unión Europea y los ordenamientos nacionales de los distintos Estados miembros es una relación compleja, porque no está basada en el principio de jerarquía y sólo relativamente, puede basarse en el principio de competencia. Ello ha dado lugar a un sistema multinivel de protección de los derechos fundamentales en tres dimensiones: una la de los ordenamientos jurídicos nacionales con la Constitución nacional como centro de su ordenación jerárquica, otra la del ordenamiento jurídico europeo, con los tratados fundacionales y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) como referencia y, una tercera, la del ordenamiento jurídico construido alrededor del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH). La aplicación de este sistema ha de basarse en puentes de entendimiento entre los distintos ordenamientos, que son autónomos e independientes, y los Tribunales encargados de su aplicación, ya que los tres ordenamientos están basados en la primacía de sus normas de referencia, ya sean las normas constitucionales o las que integran los tratados fundacionales². Este «triángulo jurisdiccional europeo» opera con un intérprete final en cada vértice, los Tribunales Constitucionales nacionales, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pero, a su vez todo lo que ocurre aquí es contemplado con suma atención por los jueces nacionales que, al mismo tiempo, son jueces de aplicación de los tres ordenamientos señalados: el nacional, el de la Unión Europea y el del CEDH³. En esta encrucijada, la eficacia en la protección de los derechos fundamentales ocupa un lugar central y es, quizá, el ejemplo más paradigmático de la interdependencia y al mismo tiempo autonomía de los distintos órdenes constitucionales involucrados en el proceso de integración europea⁴. Es expresión del fenómeno de interacción que se da en el espacio político europeo por la coexistencia de diversas normas constitucionales, que ha sido objeto de diversas formulaciones teóricas a través de conceptos como espacio europeo multinivel⁵ o pluralismo constitucional.

En este escenario, tras un corto periodo de cierto agnosticismo, el TJUE pronto asumió un papel de liderazgo en la protección de los derechos fundamentales estructurando, a través de su jurisprudencia, un sistema de protección basado en esta pluralidad de fuentes⁶, pero en donde la CDFUE ha adquirido una relevancia sin precedentes al dar una mayor visibilidad a los derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico de la Unión e incrementar, así, exponencialmente el diálogo prejudicial entre el TJUE y los tribunales nacionales. En

2 Vid., Caloggero Pizzolo (2022), *El sistema europeo de protección multinivel de derechos humanos en su laberinto*, UNC 2022. Archivo digital: on line, ISBN 978-987,707-239-6.

3 Vid., Caloggero Pizzolo (2022), *El sistema europeo...cit.*, p. 45.

4 Perez Fernandes, S., (2018), Fundamental rights at the crossroads of EU constitutionalism. Decoding the Member States' key(s) to the Charter, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 6777-715, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.06>, p. 682.

5 Pernice, I., (2002), Multilevel Constitutionalism in the European Union, *European Law Review*, 27 (5), 511-529.

6 Recuérdese que conforme al art. 6.1 TUE, la CDFUE goza del mismo valor jurídico que los Tratados.

su mayoría, las cuestiones prejudiciales planteadas por los Tribunales Constitucionales nacionales tienen por objeto la protección de los derechos fundamentales⁷. A este incremento no es ajeno el ámbito de la aplicación de normas de carácter tributario. Por otra parte, la importancia de la Carta radica también en que está siendo empleada por los jueces ordinarios como un instrumento interpretativo para la distribución de competencias normativas entre los Estados y la UE y como un mecanismo auxiliar en la aplicación de las directivas europeas y la determinación de su eficacia directa⁸. Esta función también está adquiriendo una importancia de primer orden para la aplicación de las normas tributarias, como muestra la más reciente jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

De ahí la importancia de analizar la forma en que la CDFUE interactúa con las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y con el CEDH, así como las claves de su aplicación nacional, porque en situaciones en las que la acción de los estados miembros no esté totalmente determinada por el Derecho de la Unión, la Carta abre la puerta a la aplicación acumulada de derechos fundamentales siempre y cuando estándares nacionales de protección más altos no pongan en riesgo la «primacía, unidad y efectividad del Derecho de la Unión». Para ello, es preciso, también conocer el papel que desempeña el principio de primacía en este sistema de protección.

2. El sistema europeo de protección multinivel de los derechos fundamentales: entre el pluralismo constitucional y el principio de primacía

En el sistema europeo de protección multinivel, el principio de primacía desempeña un papel fundamental. Constituye la piedra angular sobre la que se construye una comunidad de jueces nacionales unidos por una serie de derechos y obligaciones comunes y permite a los particulares dejar inaplicadas normas nacionales que sean contrarias a derechos fundamentales reconocidos en la CDFUE, siempre y cuando las disposiciones de la Carta en cuestión produzcan un efecto directo, lo que puede ocurrir tanto en litigios entre un particular y una autoridad pública, como en litigios entre particulares.

El principio de primacía se ha ido ha sido construyendo por el propio Tribunal de Justicia, desde los casos *Costa Enel*⁹ y *Simmenthal*¹⁰, para consagrar la preeminencia del derecho de la Unión sobre los derechos internos, sustentar que ningún tribunal nacional pudiera invalidar o dejar sin efecto sus sentencias y garantizar una aplicación uniforme y eficaz del Derecho de la UE en todos los

7 Vid., Lenaerts, K (2021), La Charte dans l'ordre juridique de l'Union européenne», *Cahiers de droit européen*, pp. 29-54.

8 Vid., Calahorra, A., (2018), La aplicación nacional de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE: una simple herramienta de interpretación de la eficacia de las directivas, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 61, pp. 973-1011. Doi:<https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.61.05>.

9 Sentencia de 15 de julio de 1964, *Costa*, 6/64, EU:C:1964:66.

10 Sentencia de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49.

Estados miembros¹¹. También, como una forma de garantizar la igualdad de los Estados miembros dentro de la UE. Sin embargo, no resuelve todos los posibles conflictos que puedan surgir en este sistema multinivel, como se ha demostrado en aquellos casos en que un Tribunal Constitucional de un Estado miembro se opone explícitamente a una sentencia del Tribunal de Justicia alegando que es incompatible con su identidad nacional o que es *ultra vires*.

La razón es que el llamado «*pluralismo constitucional*» no es una mera posición académica o doctrinal, sino la constatación de una realidad jurídico política: que la UE no es un Estado, sino una unión de Estados a la que, por virtud de los Tratados constitutivos, sus miembros han cedido expresa y limitada-mente competencias. Esto tiene como consecuencia que el Derecho de la UE coexiste con el Derecho nacional de los Estados miembros en una pluralidad de jurisdicciones, cuyos conflictos han de dilucidarse con meticulosa atención a las competencias expresamente atribuidas por los Estados a la UE. En cuanto a las fórmulas para resolver estos conflictos, se han propuesto diversas, pero fundamentalmente deben ser resueltos mediante técnicas de conciliación normativa y de cooperación jurisdiccional en su aplicación, en un ejercicio que no lleve a suplantar la propia interpretación nacional de la Constitución que corresponde a los Tribunales Constitucionales nacionales. El problema se plantea, más allá de la interpretación sobre el ámbito de las competencias expresamente atribuidas a la UE, sobre todo en determinadas «*zonas grises*, de fricción, en las que una aplicación «*extensiva*» de las competencias atribuidas puede entrar en colisión con una competencia nacional que haya sido reservada a los Estados. Este efecto se está produciendo notablemente en materia fiscal, donde se ponen especialmente de manifiesto las insuficiencias de los Tratados fundacionales al atribuir competencias a la Unión, a través de los efectos colaterales que determinadas actuaciones pueden proyectar sobre ámbitos no cubiertos enteramente por el Derecho de la UE. Esto ha provocado la invocación, por parte de los Tribunales Constitucionales y Tribunales de última instancia de los Estados, de principios constitucionales básicos para oponerse a la primacía absoluta e incondicionada del derecho de la UE.

Recordemos que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en virtud del principio de primacía no puede admitirse que normas de derecho nacional, sean del rango que sean, menoscaben la unidad y eficacia del derecho de la Unión y ello opera también sobre las normas internas de rango constitucional. Sin embargo, esta primacía incondicional y absoluta del derecho de la UE resulta difícilmente asimilable desde la perspectiva de ordenamientos internos articulados sobre la base de una jerarquía normativa en la que la Constitución ocupa el lugar supremo, pues en un eventual conflicto entre Constitución y derecho de la UE ambos tienen vocación de supremacía¹². Por ello, los Tribunales Constitucionales de Alemania e Italia, aun habiendo aceptado las consecuencias del principio de primacía y efecto directo, se reservaron la posibilidad de ejercer un control de constitucionalidad en

11 Vid., López Escudero, M., (2019), Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 64, 787-825. Doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.64.01>, pág. 788.

12 Vid., López Escudero, M., (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea ...cit., p. 810.

casos hipotéticos extremos de contradicción de las normas de la Unión con sus principios constitucionales básicos y con los derechos fundamentales constitucionalmente protegidos¹³. Y a estos se han unido en fechas recientes los tribunales de otros Estados miembros, a medida que las normas de la UE inciden cada vez en mayor medida en materias vinculadas con el ámbito del núcleo duro de la soberanía nacional, como el ámbito del Derecho Penal y las normas procesales penales¹⁴. Así, el Tribunal Constitucional Checo declaró *ultra vires* la STJUE de 22 de junio de 2011, *Caso Landtová*¹⁵. A continuación, el Tribunal Constitucional español (TC) en la célebre sentencia 26/2014, de 13 de febrero, *Caso Melloni*, aunque no llegó a aplicar la doctrina de los contralímites, sí la mencionó como posibilidad para «*preservar la soberanía del estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema de valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución, en el que los derechos fundamentales adquieren sustantividad propia*» y resolvió el caso no aplicando directamente la sentencia del TJUE, sino modificando su interpretación del art. 24.2 CE antes de incorporar el estándar fijado por el TJUE y mencionando su propia Declaración 1/2004, de 13 de diciembre¹⁶.

Poco después, el Tribunal Constitucional Alemán, tanto en su sentencia de 15 de diciembre de 2015, que tenía por objeto la ejecución de una orden europea de detención en el marco de una sentencia de condena pronunciada *in absentia*¹⁷, como en la sentencia de 26 de junio de 2016, que continúa la «*Saga OMT/Gauweiler*», no llegó a aplicar la doctrina de los contra-límites, pero exhortó al TJUE a respetar los principios que constituyen el núcleo duro de la identidad constitucional nacional. Por su parte, el Tribunal Constitucional de Hungría, en su sentencia 22/2016, de 16 de diciembre, hizo referencia explícita a la trilogía *Solange-Maastrich-Lisboa*¹⁸, dejando claro que la tutela de la identidad constitucional no puede ser puesta en discusión por las exigencias de la integración europea y afirmando la propia competencia para examinar si el ejercicio conjunto con otros estados miembros a través de las instituciones de la UE de las competencias transferidas ex art. E) (2) de la *Ley Fundamental de Hungría*, que contiene la cláusula de apertura de este país a la UE, viola o no la dignidad humana, otros derechos fundamentales, la soberanía de Hungría o su identidad

13 La doctrina del «*ultra vires*» y del «*controlímite*».

14 López Escudero, M., (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea ...cit., p. 810.

15 C399/09, *Landtová*, EU:C:2011:415, (Czech Constitutional Court, n. Pl. ÚS 5/12, Slovak Pensions XVII).

16 ES: TC:2014:26. La Declaración del TC 1/2004, de 13 de diciembre, BOE n.3, de 4 de enero de 2005, en donde el TC hizo un razonamiento en el que aceptaba con claridad la primacía de las normas de la Unión, pero salvando la supremacía de la Constitución Española, pues afirma (FJ4) que «primacía y supremacía son categorías que se desenvuelven en órdenes diferenciados. Aquella, en el de la aplicación de normas válidas; ésta, en el de los procedimientos de normación. La supremacía se sustenta en el carácter jerárquico superior de una norma y, por ello, es fuente de validez de las que están infraordenadas (...). La primacía, en cambio, no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones. Toda supremacía implica, en principio, primacía (de ahí su utilización en ocasiones equivalente, así en nuestra Declaración 1/1992, FJ1), salvo que la misma norma suprema haya previsto, en algún ámbito, su propio desplazamiento o inaplicación».

17 BVerFG, 2 BvR 2735/14.

18 Decision 22/2016 8XII.5), AB on the Interpretation of Article E (2) of the Fundamental Law .

constitucional. En esta misma línea, suele citarse la sentencia de 6 de diciembre de 2016 del Tribunal Supremo danés, que rechazó aplicar la STJUE de 19 de abril de 2016, caso *Dansk Industrie*¹⁹ considerando que violaba el reparto de competencias fijado en la ley danesa de adhesión a la UE²⁰.

Estas reticencias a la aceptación del principio de primacía absoluta e incondicional de cualquier normativa de la UE sobre todo tipo de normas internas, incluidas las constitucionales constituyen lo que se ha denominado «límites externos» al principio de primacía, en alusión a su proveniencia de órganos jurisdiccionales nacionales constitucionales o supremos, que ha generado un extenso debate doctrinal sobre los conflictos entre el Derecho nacional y el Derecho de la UE²¹.

Lo cierto es que a estas alturas del proceso de integración europea parecía ciertamente difícil imaginar que se produjera un «conflicto radical» entre el Derecho de la UE y el Derecho Constitucional nacional, que, en sí mismo, es un conflicto insuperable²². Sin embargo, en tiempos recientes hemos asistido al estallido de este conflicto en dos ámbitos del Derecho relacionados con las normas fiscales.

Uno de estos ámbitos ha sido el relacionado con la aplicación de las normas procesales en el ámbito de procesos penales en materia fiscal, donde se han puesto de manifiesto los conflictos planteados respecto a la protección de los derechos fundamentales en el marco del sistema europeo multinivel. En la conocida «Saga Taricco» (Caso «Ivo Taricco y otros» y Caso «M.A.S y M.B»), se puso de manifiesto la tensión que puede existir entre los principios de Derecho de la UE y los derechos fundamentales tal y como se encuentran protegidos por las Constitucionales nacionales de los Estados. Cuestionándose, así, la facultad de los Estados de aplicar sus propios estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales en su tarea de cumplir con las obligaciones europeas en materia de persecución del fraude²³.

Esta saga ha supuesto un paso fundamental en el diálogo jurisdiccional a propósito del principio de primacía, la doctrina de los contra límites y la pro-

19 C-441/14, EU:C:2016:278.

20 Vid., López Escudero, M., (2019: 58-59); Faggiani, v. (2018) El diálogo jurisdiccional tras la sentencia del TJUE M.A.S y M.B.: entre estándar europeo de protección y tendencias centrípetas», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 639-676., doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.05>, pp. 639-676.

21 Véase, respecto al concepto de límites externos López Escudero, M., (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE...cit., pp. 809-821. En relación con el debate académico sobre los límites del principio de primacía y el diálogo jurisdiccional la bibliografía es abundantísima, entre otros: Rodríguez Iglesias y López Escudero (2010). El derecho de la Unión Europea. En M. Díez de Velasco (ed.) *Las Organizaciones Internacionales*, Madrid, Tecnos, pp. 695-725; Claes, M. (2015) Belittling the primacy of EU Law in Tarico II. *VerfBlog*, 7 de diciembre de 2017; Sarmiento, D., (2018, 1), *El Derecho de la Unión Europea*, Madrid, Marcial Pons.

22 López Escudero, M., (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE...cit., p. 814.

23 De este conflicto me he ocupado en 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*, REDE, núm. 58, págs. 171-198; Rodríguez-Bereijo León, M. (2019), The ECJ *Taricco Saga* on VAT Fraud: The more there is of mine, the less there is of yours», *International VAT Monitor*, March-April, IBFD, Amsterdam, págs. 70-80.

tección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario a nivel europeo²⁴. Y esto se enmarca en un contexto internacional en el que existe una necesidad creciente de hacer interactuar las normas y reglas recogidas en los Derechos Tributarios nacionales con el Derecho Europeo y garantizar una mayor uniformidad en la aplicación del Derecho Tributario por las distintas jurisdicciones fiscales. Este es también un objetivo para asegurar unos estándares equivalentes de protección del derecho de defensa de los contribuyentes y el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la CDFUE.

La importancia de esta temática no puede desligarse de la tendencia global a luchar por la legalidad y la no impunidad del fraude en materia fiscal, tanto a escala nacional como internacional, que está produciendo una extensión de las obligaciones penales de los Estados también al ámbito fiscal. La cooperación judicial en materia penal y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, se han convertido en una prioridad de la UE en su conjunto, puesto que de los mecanismos de aproximación de las legislaciones nacionales, sustantivas y procesales, y de la coordinación entre los tribunales europeos depende la construcción de un sistema de justicia común y por tanto el proceso de integración europea. Por ello, estos ámbitos, entre los que se encuentra el Derecho Penal y Procesal Tributario, especialmente en lo que respecta a tributos armonizados, han ido asumiendo progresivamente una dimensión supranacional, que impone su reformulación en clave europea. En este contexto, el TJUE tiene un papel fundamental en la definición de un espacio común de justicia basado en la cooperación judicial y se está poniendo de manifiesto un cierto miedo de los Tribunales Constitucionales nacionales a perder el rol que hasta el momento habían desempeñado en el plano interno, toda vez que la protección de los derechos fundamentales ya no corresponde de forma exclusiva a los Estados, sino que se ha convertido en una tarea compartida. El TJUE ya no es sólo garante de los intereses financieros de la UE, sino también de los derechos fundamentales en el espacio europeo de justicia penal posterior al Tratado de Lisboa.

Los límites al principio de primacía se han puesto también de manifiesto en otro ámbito relacionado con las normas fiscales y la soberanía fiscal de los Estados, en el estallido del conflicto entre el Derecho de la UE y el derecho constitucional nacional alemán a propósito de la legalidad del Programa de Compras masivas de Deuda del Sector Público por el Banco Central Europeo (BCE)²⁵ y sus efectos colaterales en materia fiscal. Se trata de un último o penúltimo episodio en la conocida «Saga OMT/ Gauweiler»: el caso «Weiss²⁶ y la respuesta del BVerfG en su sentencia de 5 de mayo de 2020. Este episodio, si bien puede verse como un capítulo más del diálogo entre el TJUE y el Tribunal Constitucional Alemán (BVerfG) sobre la legitimidad y responsabilidad en el ejercicio de las competencias atribuidas al BCE desde la crisis de la zona euro²⁷, ha

24 Vid., Peers, S. (2016), The Italian Job: the CJEU strengthens criminal law protection of the EU's finances», *Common Market Law Review*, págs. 780 y ss.

25 Bien conocido por sus siglas en inglés (PPSP) *Public Purchase Sector Programme*.

26 Caso c-493/17, *Weiss*, ECLI:EU:C:2018:, STJUE de 11 de diciembre de 2018.

27 En este sentido, Hinarejos, A. (2019) On Going Judicial Dialogue and the Powers of the European Central Bank: *Weiss*. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 63/2019, pág. 664, <https://doi-org/10.18042/cpec/rdce.63.09>.

supuesto un auténtico desafío al principio de primacía²⁸, al proyecto de integración europea y a la estabilidad de la moneda única²⁹.

Desde dos perspectivas distintas, estas dos sagas jurisprudenciales han vuelto a situar en la primera línea el debate sobre el principio de primacía como principio jurídico incondicional y absoluto del Derecho de la UE para garantizar su autonomía, uniformidad y efectividad frente a los derechos internos de los Estados. El TJUE se ha visto «obligado» a admitir, primero, límites internos a este principio y posteriormente límites externos³⁰, que ponen en jaque su operatividad como principio nuclear del Derecho de la Unión, pero pueden ser necesarios para salvaguardar la protección de principios constitucionales ligados a la identidad constitucional o la protección de derechos fundamentales. No se trata, claro está, de un problema nuevo, sino de un problema estructural profundo de la Unión Europea³¹. Por una parte, el principio de primacía es el principio que sostiene la arquitectura europea, garantizando una igualdad de trato para los ciudadanos europeos, pero no puede evitar los conflictos teniendo en cuenta que la protección ofrecida en todos los Estados miembros es diversa y la solución no puede consistir simplemente en aplicar el mayor estándar de protección, que puede resultar, en ocasiones, un concepto vacío de contenido. Al mismo tiempo, es evidente que un Tribunal constitucional nacional no puede permanecer al margen en aquellos casos en que se ha producido una violación de un derecho fundamental o de un principio fundamental de la Constitución que está encargado de proteger. Aquí, en la medida en que nos encontremos en un ámbito de aplicación del derecho de la Unión, la última palabra debe corresponder al TJUE y a la CDFUE y, en su caso, entablar una vía de diálogo jurisdiccional³².

El conflicto con el principio de primacía presenta, sin embargo, una dimensión distinta cuando de lo que se trata es de delimitar las competencias entre la Unión y los Estados miembros, puesto que las competencias de la UE son competencias atribuidas por delegación por los Estados miembros, por lo que si existe un problema relativo a las competencias que han sido atribuidas, cabe entender que este es un problema que afecta a la norma nacional en virtud de la cual dichas competencias han sido conferidas. En este sentido, el conflicto suscitado a propósito de los programas de compras de deuda pública por el BCE es sustancialmente diferente, porque claramente este sí es un conflicto constitucional, relativo a la atribución de poderes. Este conflicto, es, a la vez, expresión de las debilidades inherentes al proceso de construcción europea, que afectan en grado muy importante a la política fiscal de la UE y a la soberanía fiscal de los Estados. Estas debilidades van unidas a la siempre complicada o

28 Vid., Sarmiento, D., y Utrilla, D. (2020) «La Corte Constitucional de Alemania se ha vuelto nuclear, última actualización: 15/05/2020. file:///Users/Euronews.htm; Ziller, J., (2020) The unbearable heaviness of the German constitutional judge». On the judgment of the Second Chamber of the German Federal Constitutional Court of 5 May 2020 concerning the European Central Bank's PSPP program, available at <https://ssrn.com/abstract=3598179>.

29 En relación con este conflicto, Rodríguez-Bereijo León, M., (2022), Primacía vs. Soberanía en el proceso de integración fiscal europeo: el conflicto financiero constitucional tras el caso «Weiss», *REDF núm. 194*, Civitas. BIB 2022\1696.

30 Vid., Lopez Escudero, M., (2019: 823).

31 Vid., Weiler, J. (2020). Why Weiss?. The ICON symposium Preface, pp.1-12.

32 Weiler, J. Why Weiss?... cit., p.6.

imposible reforma de los Tratados constitutivos para llegar a lograr «una unión política cada vez más estrecha», que ha determinado que la integración europea sea un proceso construido fundamentalmente por el TJUE y las instituciones europeas a través de la llamada «*vía pretoriana*», lo que resulta algo inherentemente conflictivo.

3. La aplicación nacional de la CDFUE: el principio de atribución competencial y el margen discrecional de los estados

En el proyecto de «*Tratado por el que se establece una Constitución para Europa*» de 2004 se incorporaba directamente la CDFUE como parte segunda de la nueva Constitución europea. Fracasado aquél Tratado, el *Tratado de Lisboa* de 13 de diciembre de 2007 aunque no incorporaba la Carta al cuerpo de los Tratados, otorgó pleno valor jurídico a la Carta, si bien con una solución distinta desde el punto de vista formal: la inclusión en los Tratados de una cláusula expresa de remisión en la que se dispone que «*la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de 7 de diciembre de 2000 tal y como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo*», precisando a continuación que «*tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados*»³³. El art. 6.1º incluye también un párrafo 3º en el que se establece expresamente que «*los derechos, libertades y principios ennumerados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del título VII de la Carta por las que se rige su interpretación y aplicación, y teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que se hace referencia en la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones*». Advirtiéndose en el párrafo 2º que «*las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal y como se definen en los Tratados*».

La integración con dicha fórmula de la Carta en el Derecho de los Tratados le permite ser jurídicamente vinculante y tener *un estatuto «constitucional»*, es decir de norma de Derecho primario en el sistema de fuentes de la Unión: fuerza obligatoria vinculante para todos los órganos de la Unión y la *primacía* y el *efecto directo* propios del Derecho comunitario en relación con el Derecho nacional. El Tratado de Lisboa respetó el contenido íntegro de la Carta, incluidas sus declaraciones de derechos y principios, su preámbulo y sus «Disposiciones generales», introduciendo determinados «ajustes técnicos de redacción» para confirmar, aclarar y reforzar, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, en el ámbito de los derechos fundamentales determinados elementos clave del consenso global logrado por la Convención de la Carta³⁴.

Por lo que respecta al contenido jurídico de la Carta, ésta no viene a suplantar el sistema de protección de los derechos fundamentales ya existente en el espacio europeo, sino más bien a complementarlo. La Carta no crea, en rigor, *dere-*

33 Art. 6, apartado 1, párrafo 1º TUE

34 Rodríguez-Bereijo, A. (2015 2), La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Una perspectiva constitucional, XXXVII *Jornadas de Estudio de la Abogacía General del Estado. 40º Aniversario de la Integración de España en la Unión Europea*, Ministerio de Justicia, Centro de Estudios Jurídicos, Madrid, (inédito), p. 7.

chos nuevos que no estuviesen formulados ya en los Convenios y Tratados internacionales, en los Tratados constitutivos de la Unión Europea o en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados Miembros. Indudablemente, otorga centralidad y visibilidad a los derechos fundamentales, pero mantiene inalterado el triple sistema de fuentes para su protección diseñado por el artículo 6 TUE: (i) las fuentes de Derecho Primario de la UE, al que se añade la CDFUE, (ii) las fuentes de Derecho nacional (las tradiciones constitucionales comunes de los Estados) y (iii) las fuentes de Derecho internacional, especialmente el CEDH. Pero esta estructurada red o sistema de protección de los derechos fundamentales ha de ser aplicada, a su vez, en el marco de la estructura y objetivos de la UE, que pretende garantizar la autonomía del Ordenamiento jurídico de la UE, respetando los de sus Estados miembros³⁵. Este entrelazamiento de ordenamientos aboca inevitablemente a tensiones entre ellos, porque el marco de protección de los derechos fundamentales en cada uno de ellos puede conllevar diferencias en cuanto a su ámbito de aplicación, contenido, condiciones de ejercicio, límites o garantías procesales. El valor añadido de este sistema internormativo radica en su habilidad para convertir esa tensión en mayor protección jurídica, procurando soluciones en beneficio de las personas individuales cuyos derechos fundamentales se trata de proteger³⁶. Sin embargo, este sistema internormativo de protección de los derechos fundamentales constituye un problema «de los buenos», de los que no se resuelven rápidamente, de los que continuamente conducen a quienes se enfrentan a ellos a la búsqueda activa de soluciones, que impliquen un balance entre la propia estructura y objetivos del proceso de integración europea y la protección de los derechos fundamentales³⁷.

Los obstáculos a la eficacia jurídica de la Carta, sea como fuente directa creadora de derechos, sea, incluso, como fuente de inspiración o referencia en el reconocimiento jurisprudencial de un derecho por el TJUE, pueden provenir, sin embargo, de la estructura y contenido mismo de algunos derechos incluidos en la Carta porque no siempre se establece con claridad y precisión la naturaleza de cada derecho en ella proclamado, cuya estructura normativa responde, según los casos, a *derechos subjetivos*, *derechos programáticos*, *principios*, *objetivos de la Unión* o *mandatos para la acción* dirigidos a las instituciones de la UE.

Al mismo tiempo, el hecho de que en la Carta se proclame un determinado derecho o libertad no significa que la UE tenga por ello competencia para *legislar* sobre tal derecho, sino sencillamente que deberá respetarlo cuando ejerce correctamente —esto es, en los ámbitos de competencia de la Unión y en el respeto al principio de subsidiariedad— los poderes de acción que le atribuyen los Tratados. Los derechos fundamentales son «*condición de validez*» de los actos comunitarios. Por otro lado, muchos de los derechos y

35 Vid., Lenaerts, K., y Gutiérrez-Fons, J.A. (2014) The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice, en Peers et al (eds), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary* (pp.1600-1637), Oxford, Hart Publishing, pp. 1600-1637; Perez Fernandes, S. (2018) Fundamental rights at the crossroads of EU constitutionalism. Decoding the Member States' key(s) to the Charter, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 6777-715, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.06>, p. 682. 685.

36 Perez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 686.

37 Vid., Perez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., pp. 710-711.

libertades de la Carta están dirigidos esencialmente no a la UE, sino a los Estados miembros «únicamente cuando apliquen» Derecho de la UE, sea derecho primario u originario sea derecho derivado, reglamentos o directivas así como su trasposición al Derecho interno. Lo que permitirá el control de dicha trasposición también a la luz de la Carta³⁸. La cuestión es, pues, más bien que la Carta *impone/condiciona/limita el ejercicio de las competencias* de los poderes de la UE, puesto que el respeto de los derechos fundamentales es *condición de validez* del Derecho de la UE, de sus normas y actos. Lo cual, indirectamente, afecta a la extensión o ampliación de las competencias comunitarias hasta donde sea preciso para asegurar el respeto a un derecho fundamental reconocido en la Carta. Aunque, eso sí, a condición de que la UE disponga de una *base jurídica* en los Tratados para actuar (cláusula de «*poderes implícitos*», art. 308 TUE, propia de la concepción «funcionalista» de las competencias comunitarias)³⁹. Ello podría dar lugar a la transformación de la competencia jurídica de la Unión, de una competencia de atribución para convertirse en *un poder casi general*, ampliando así, por la vía de la protección de los derechos fundamentales, el ámbito de concurrencia del poder jurídico de la UE con los de los Estado miembros.

El problema, por tanto, es la *vis expansiva* del ámbito de la Carta. Como señala PEREZ FERNADES, la Carta no confiere poderes a la UE, sino *límites* al ejercicio de los poderes conferidos. Y en la medida en que la Carta ni crea ni modifica los poderes de la UE, no puede ser invocada como base para la atribución de una competencia o como base para la extensión de la propia jurisdicción del TJUE en relación con una situación que cae dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE⁴⁰. Esto es algo que fue cuidadosamente establecido por el TJUE en su «*leading case*» en esta materia, caso *Akerber Fransson*⁴¹, y ha sido reiterado por el TJUE recientemente con ocasión de un asunto relativo a un procedimiento fiscal, el caso *IN and IM/Belgium*, donde el TJUE vuelve a hacer una interpretación restrictiva del ámbito de aplicación de la CDFUE, a la luz de su art. 51 y de los derechos fundamentales en ella conferidos, en ámbitos que caen dentro de la esfera del derecho nacional de los Estados, como era el caso de autos, un procedimiento tributario en relación con una regularización por el IRPF belga⁴². Este caso se alinea, así, con una jurisprudencia del TJUE en torno a la aplicabilidad de la Carta y el estándar de protección de los derechos fundamentales en los procedimientos tributarios, que merece ser analizada por su interés, tanto desde el punto de vista académico, como de la práctica fiscal.

38 Rodríguez Bereijo, A. (2015, 2) La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea... cit., p. 9.

39 Rodríguez Bereijo, A. (2015, 2) La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea... cit., p. 7.

40 En este sentido, Pérez Fernandes, S. (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., pp. 710-711. 689).

41 c-617/10, eu:c:2013:105, para.22.

42 Vid., Sarmiento, D. (2019), The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights is Redefined Once Again-A Comment on IN and IM/Belgium, <https://eulawlive.com/2019/10/25>.

3.1. Las claves para la interpretación del ámbito de aplicación de la Carta: el art. 51 y su proyección al ámbito tributario

La aplicabilidad del Derecho de la UE y, por tanto, de la CDFUE, debe partir siempre del reparto de competencias establecido entre la UE y los Estados miembros, tal y como resulta del propio art. 51.2 de la CDFUE, donde junto con la segunda frase del apartado 1, se reafirma la idea de que la Carta no puede dar lugar a una ampliación de las competencias y funciones conferidas a la UE por los Tratados, de acuerdo con el principio de subsidiariedad y las competencias de atribución de la UE. Asimismo, el art. 51.2 confirma que la CDFUE no puede ampliar el ámbito de aplicación del Derecho de la UE más allá de las competencias definidas en los Tratados. Este es el punto de partida, pero no basta para determinar la aplicabilidad del Derecho de la UE y de la CDFUE a una medida nacional. Es necesario que la medida en cuestión requiera de la interpretación o aplicación de una norma que forma parte del Derecho de la UE o de la propia Carta, que actué como un catalizador para la aplicación de la CDFUE por los Estados miembros. A este respecto, el TJUE ha exigido, además, que la existencia de una conexión con el Derecho de la UE tenga una entidad suficiente y no sea meramente incidental, indirecta o hipotética⁴³. Como lacónicamente expresara el AG Sharpston, siempre que resulte aplicable el Derecho de la UE, resulta aplicable la Carta⁴⁴. Sin embargo, la interpretación de lo que deba entenderse por «*aplicación del Derecho de la Unión*» en el sentido de lo dispuesto en el art. 51.1 CDFUE, en conjunción con lo dispuesto en el art. 53 CDFUE, tal y como éste ha sido interpretado por la jurisprudencia del TJUE, pone de manifiesto que la aparente simplicidad de la fórmula contenida en el art. 51.1 cuando señala que sus disposiciones están dirigidas a los Estados miembros «*únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión*», es sólo eso, una apariencia de simplicidad, porque la cuestión es en realidad mucho más compleja⁴⁵. ¿En qué medida es aplicable el Derecho de la UE en una determinada situación?. Esta es la cuestión y la respuesta está cargada de matices. Como ha señalado CRUZ VILLALÓN, ningún pasaje de la Carta ha suscitado tanta expectación como el contenido en esa sencilla docena de palabras con la que concluye el primer inciso del art. 51.1 CDFUE, por medio de las cuales el legislador constitucional de la Unión proclama la aplicación directa de la Carta al ordenamiento de los Estados miembros y atrae el control último *iusfundamental* de los actos nacionales al ámbito de competencia del TJUE⁴⁶.

La interpretación del «*ámbito de aplicación*» de la Carta ha sido desarrollada por el TJUE en conexión con el «*nivel de protección*» de los derechos de la Carta (Art. 53 CDFUE). A este respecto, es preciso tener en cuenta el carácter «*constitucionalista*» de la Carta, que incorpora las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros a través del apartado 4 del art. 52 para facilitar la incorporación de la CDFUE como instrumento jurídico vinculante y prevenir el

43 Caso *Siragusa*, C-206/13, EU:C:2014:126.

44 Perez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 690.

45 Perez Fernandes, S (2018), Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 691.

46 Cfr., Cruz Villalón, P (2020), Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, *Revista de Derecho comunitario Europeo*, 66, pp. 363-384, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.66.02>, p. 377.

enfoque de «mínimo común denominador»⁴⁷. Bajo estos parámetros, el TJUE ha realizado una interpretación «extensiva» del ámbito de aplicación de la Carta en su conocida Sentencia *Akerberg Fransson*, que posteriormente conectaría con la interpretación de la cláusula del «nivel de protección» en *Melloni*⁴⁸. La lectura combinada de ambos pronunciamientos en relación con la interpretación de la cláusula contenida en el art. 53 CDFUE, es el punto de partida para ordenar las claves para la aplicación de la carta por parte de los Estados miembros, teniendo en cuenta que, a la vista de ambos pronunciamientos, el estándar de protección de los derechos fundamentales dependerá del margen de discrecionalidad que el Derecho de la UE deje a los Estados miembros⁴⁹.

Las coordenadas de aplicación de la CDFUE pueden sistematizarse en torno a tres escenarios⁵⁰:

- 1) Un primer escenario es aquel en que la acción de los Estados miembros esta totalmente determinada por el Derecho de la UE, de modo que los actos normativos de la UE en cuestión no requieren de medidas nacionales que complementen o implementen su aplicación. En este contexto, el nivel de protección de los derechos fundamentales vendrá determinado por el Derecho de la UE y, en particular, por la CDFUE, sin que resulten aplicables los estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque establezcan una estándar de protección más elevado que el garantizado por la CDFUE. Este fue precisamente el escenario del caso *Melloni*, en el que no era posible, sobre la base del art. 53 CDFUE, condicionar la ejecución de una orden europea de detención al respeto de los derechos fundamentales tal y como se encuentran garantizados en la Constitución del Estado miembro que ejecuta la orden, porque ello menoscabaría el principio de primacía, permitiendo que un Estado pusiera obstáculos a la aplicación de actos del Derecho de la UE plenamente conformes con la CDFUE.
- 2) Un segundo escenario es el de aquellas situaciones de «parcial determinación» por el Derecho de la UE, porque las actuaciones o actos normativos de la UE en cuestión requieren de medidas nacionales que complementen su aplicación. En este escenario, sí es posible la aplicación de estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, ya que la actuación de los Estados está determinada en parte por su derecho nacional y en parte por el Ordenamiento de la UE. Este fue precisamente el caso en *Akerberg Fransson*, en donde el punto de partida de la resolución fue el hecho de que el Derecho de la UE reconozca un margen de

47 Señala así el Art. 52.4: «En la medida en que la presente Carta reconozca derechos fundamentales tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los estados miembros, esos derechos se interpretarán en consonancia con dichas tradiciones».

48 Vid., Cruz Villalón, P (2020), Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal ...cit., p. 378. Véase también casos *Fransson*, C-607/10, EU:C:2013:105; *Melloni*, C-399/11, EU:C:2013:107.

49 Sarmiento, D (2013), Who's afraid of the Charter» The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe. *Common Market Law Review*, 50 (5), 1267-1289.

50 Seguimos aquí la sistematización de Sarmiento, D (2013), Who's afraid of the Charter» The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe. *Common Market Law Review*, 50 (5), 1267-1304(1294-1296) y Perez Fernandes, S. (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 692-697.

maniobra a los Estados en su forma de cumplir la obligación, ex art. 325 TFUE, de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas, en particular, en materia de IVA, a raíz de lo dispuesto en la Directiva 2006/112 en relación con el art. 4 TUE⁵¹. En función de ello, el TJUE entiende que es posible, sobre la base de lo dispuesto en el art. 53 CDFUE, que las autoridades y tribunales nacionales apliquen sus estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales⁵². De modo que allí donde el Derecho de la UE deje un margen de discreción a los Estados miembros, resulta aplicable lo siguiente: (i) que tanto la CDFUE como los estándares nacionales respecto a la protección de los derechos fundamentales pueden aplicarse de forma concurrente, y (ii) que el estándar más elevado de protección puede resultar aplicable de acuerdo con lo dispuesto en el art. 53 CDFUE⁵³. Esta deferencia hacia la aplicación de un estándar de protección más elevado bajo el paraguas de la ley nacional muestra hasta que punto, incluso en aquellos casos en que el Derecho de la UE resulta aplicable a los efectos del art. 51.1 CDFUE, queda margen para la aplicación del estándar nacional de protección de los derechos fundamentales al amparo del art. 53 CDFUE en todas aquellas situaciones que no vengan enteramente determinadas por el Derecho de la UE⁵⁴. Aun así, incluso en casos en que resulte aplicable un estándar nacional de protección más elevado que el que resulta de la CDFUE, la CDFUE siempre es aplicable para salvaguardar los «principios estructurales del Derecho de la UE»⁵⁵.

- 3) Un tercer escenario es el de aquellas situaciones que caen por completo fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Ahora bien, esto no incluiría únicamente situaciones estrictamente domésticas sino también aquellas situaciones no suficientemente determinadas por el Derecho de la UE, legalmente libres de la aplicación de la CDFUE⁵⁶. En estos casos, resultará aplicable el estándar nacional de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque entrañe un nivel más bajo de protección que el asegurado por la CDFUE. En estos casos, sin embargo, es posible que los Estados contemplen cláusulas nacionales que permitan la aplicabilidad de la Carta⁵⁷. En este tercer escenario, la aplicación de la CDFUE no queda así completamente excluida, siempre en la medida en que proporcione un nivel de protección más elevado que el resultante del estándar nacional. De este modo, la apertura de los órdenes constitucionales nacionales a la posible aplicación de la Carta a situaciones internas o no enteramente determinadas por el Derecho de la UE tendría como límite que ello no implique un nivel más bajo de protección respecto del

51 Sobre el análisis de este escenario, Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros»...cit., p.173.

52 Vid., Caso *Akerberg Fransson*, C-617/10, para. 26 y 34.

53 Así, Pérez Fernandes, S.(2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 694.

54 Pérez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 695.

55 Sarmiento, D (2013) Who's afraid of the Charter...cit., p. 1295.

56 vid., Pérez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 695. Casos *Siragusa*, C-206/13; *Julián Hernández*, C-198/13; *Willems*, C-446/12 y *X and X*, C-638/16.

57 Pérez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 696.

derecho fundamental implicado que el que resultaría de la exclusiva aplicación de los estándares nacionales de protección, de tal modo que la autonomía de los sistemas nacionales de protección de los derechos fundamentales queda a salvo siempre que no supongan una suerte de protección «a la baja»⁵⁸.

En este marco, la determinación de hasta que punto los hechos en litigio están o no enteramente determinados y, en qué medida, por el Derecho de la UE exclusivamente, por el Derecho de la UE y el Derecho nacional o exclusivamente por éste último, continúa siendo una cuestión abierta al análisis caso por caso. No es, desde luego, el mejor escenario desde el punto de vista de la seguridad jurídica, pero parece un resultado inevitable dada la interdependencia que existe entre los distintos Ordenamientos jurídicos en juego.

3.2. La conciliación del principio de primacía y el principio de mayor protección del art. 53 CDFUE

El principio del mayor nivel de protección contenido en el art. 53 CDFUE, tal y como el TJUE lo interpretó en *Fransson y Melloni*, tiene sus límites⁵⁹: En primer lugar, el principio no es aplicable en una situación que venga completamente determinada por el derecho de la UE (caso *Melloni*), porque en este escenario la aplicación de estándares nacionales de protección pondría en cuestión la uniformidad en la protección de los derechos fundamentales en el ámbito del Derecho de la UE, minando los principios de unidad, primacía y efectividad, en un ámbito donde no se requiere el concurso del derecho nacional. En segundo lugar, el principio también se ve neutralizado en las situaciones del segundo escenario (caso *Fransson*), situaciones no enteramente determinadas por el Derecho de la UE, si la aplicación del estándar nacional de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque sea más elevada, compromete la unidad, primacía y efectividad del Derecho de la UE⁶⁰. Esto se corresponde con la propia función del TJUE, que no es exclusivamente un Tribunal encargado de la protección de los derechos fundamentales, sino un Tribunal al servicio del proyecto de integración europea, que debe procurar un equilibrio entre su objetivo de la integración europea y la protección de los derechos fundamentales⁶¹.

En el ámbito tributario, el TJUE ha mostrado tradicionalmente una posición no muy enfática en lo que respecta a la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes, incluso pareciera que olvidando el principio del nivel de protección más elevado consagrado en el art. 53 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), en especial si se atiende a las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. Por un lado, porque en los casos relativos a los procesos de cooperación administrativa y asistencia mutua en materia tributaria, se otorga una fuerte preponderancia a la lucha

58 Parafraseando a De Witte, B. (2014). Article 53, en Peers, S et al (eds) (2014) *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary* (pp. 1523-1538), Oxford, Hart Publishing, 1523-1538.

59 Vid., Pérez Fernandes, S (2018) *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, p. 698.

60 Vid., Caso *Fransson*, C-617/10, para. 69.

61 Pérez Fernandes, S (2018) *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, p. 698.

contra el fraude y la evasión fiscal, así como al principio de confianza mutua entre las Administraciones Tributarias, de forma que los derechos de los contribuyentes que se afirman quedan restringidos a supuestos muy excepcionales o de garantía de acceso mínimo al proceso. Por otro lado, porque incluso en los casos relacionados con la posible utilización a efectos tributarios de pruebas obtenidas en procesos distintos, el TJUE se ha limitado, con frecuencia, a afirmar la necesidad de respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, sin concretar, frecuentemente, cuáles son los supuestos en que se consideren infringidos, adoptando así una posición muy cauta que no termina por armonizar el grado de protección de los contribuyentes a nivel europeo.

Sin embargo, este panorama tuvo un importante punto de inflexión con la llamada «*Saga Taricco*», que vino a demostrar lo difícil que es esa tarea y la construcción de ese equilibrio. La segunda de las decisiones del TJUE en esta Saga, la sentencia *M.A.S y M.B*⁶², supone un nuevo «leading case» en la jurisprudencia del TJUE en lo que respecta a la construcción de este equilibrio⁶³, marcando un quiebro jurisprudencial en la aplicación incondicionada y sin fisuras del principio de primacía del Derecho de la UE. El caso inicial que originó la tensión entre el TJUE y el Tribunal Constitucional Italiano dando lugar a la conocida como «*Saga Taricco*», el caso «*Ivo Taricco y otros*» (C-105/14) de 8 de septiembre de 2015, es una especie de reverso del caso *Akerberg Fransson*: la cuestión era si resultaba aplicable el Derecho de la UE en una situación en la que, sin tratarse de un ámbito armonizado por el Derecho de la UE, porque la controversia jurídica versaba sobre la interrupción del cómputo de la prescripción en el marco de un procedimiento penal por fraude carrusel en el IVA, la protección de los derechos fundamentales individuales de los afectados podía suponer una limitación en la recaudación de los recursos propios de la UE (recaudación por IVA) y por ende una limitación externa al principio de primacía. El TJUE parte de las obligaciones que dimanar para los Estados miembros, ex art. 325 TUE, en cuanto a combatir las actividades ilegales que afectan a los intereses financieros de la UE mediante medidas disuasorias y efectivas. Lo cual afecta muy especialmente al IVA, ya que de la Directiva 2006/112 en relación con el art. 4 TUE se desprende que los Estados no solo tienen la obligación general de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar su recaudación íntegra, sino que además, deben luchar contra el fraude a través de sanciones administrativas, penales o una combinación de ambas, pero en todo caso de manera «*efectiva y disuasoria*».

El caso evidenció la tendencia a la superprotección de la recaudación del IVA como ingreso público comunitario y la lucha contra el fraude como objetivo prioritario para la UE, incluso a costa de un conflicto entre el Derecho de la UE y los derechos consagrados en las Constituciones nacionales de los Estados. El TJUE falló que era incompatible con el Derecho de la UE (art. 325.1 TUE), la aplicación de las reglas italianas sobre la interrupción del cómputo de la prescrip-

62 Sentencia de 5 de diciembre de 2017, C 4/17.

63 Véase, entre otros, Sarmiento, D. (2018, 2), Adults in the (Deliberation) Room. A comment on *M.A.S*, *EU Law Live Blog*; Pérez Fernandes, S. (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 699; Faggiani, V. (2018: 665-771); Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) La sentencia del TJUE en el caso «*Ivo Taricco y otros*...cit., pp. 171-198); Rodríguez-Bereijo León, M. (2019) *The ECJ Taricco Saga on VAT Fraud*...cit.

ción y su ampliación a tan sólo una cuarta parte de su duración inicial, por lo que los tribunales nacionales debían aplicar las consecuencias del principio de primacía: esto es, inaplicar la normativa nacional contraria al Derecho de la UE, colocando al órgano judicial nacional ante un vacío legal o una decisión contraria a su propia Constitución nacional⁶⁴. Ya en su momento se advirtió que era evidente que la cuestión *podía abrir la puerta a un eventual conflicto entre el Derecho de la Unión y los derechos fundamentales*, tal y como se encuentran consagrados en la Constitución nacional italiana⁶⁵ y así fue. El detonante, además, lo proporcionó el propio TJUE al incluir en su fallo la consideración de que si los tribunales nacionales decidían, de acuerdo con lo señalado por el propio TJUE, inaplicar la normativa nacional controvertida *«debían, asimismo, asegurarse de que los derechos fundamentales de las personas implicadas no se verían comprometidos»*⁶⁶. No consideró el TJUE que dicha inaplicación de la normativa nacional italiana suponía una infracción de los derechos fundamentales de los acusados, incluso tal y como se encuentran garantizados por el art. 49 CDFUE, que consagra los principios de legalidad y proporcionalidad de los delitos y las penas, pero aquí radica el punto fundamental de la fricción entre el Tribunal Constitucional Italiano y el TJUE a propósito de este caso. Una fricción que estalló en un momento en el que la tensión entre el TJUE y los Tribunales Constitucionales de varios Estados miembros había alcanzado sus cotas más altas, tras los sucesivos casos *Landtová*, *Melloni* y *OMT*, y en un momento en el que Europa estaba sumida todavía en una de sus peores crisis económicas y políticas⁶⁷.

Por ello, el desenlace de este conflicto con la posterior sentencia del TJUE en el caso *M.A.S Y M.B (Tarico II)*, de 5 de diciembre de 2017, es histórica⁶⁸ y constituye un hito jurisprudencial en varios sentidos⁶⁹:

En primer lugar, por la forma en que se desarrolló y resolvió este conflicto sobre los efectos de la primacía de las normas de la UE, a través de lo que se ha dado en llamar el *«diálogo entre tribunales*, a partir de la postura tomada por el Tribunal constitucional italiano que ofrece al TJUE una oportunidad para, sin modificar la interpretación del art. 325 TUE, clarificar su postura al respecto. El Tribunal Constitucional Italiano opta por una estrategia de no confrontación, en contraste con la actitud mantenida por el BVerfG en la *Saga OMT*, sin amenazar al TJUE por las consecuencias de su posible respuesta negativa. Abiertamente, le muestra al TJUE las alternativas. Recogiendo el guante, el TJUE comienza poniendo de manifiesto en *Tarico II*, que la carga fundamental para cumplir con las obligaciones dimanantes del art. 325 TUE recae sobre el legislador nacional, a la vez que envía un mensaje a los tribunales nacionales como actores del proceso de integración europea, en la medida en que tienen enco-

64 Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros...cit., p. 173.

65 vid., Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros...cit., p. 173.

66 Caso *Ivo Taricco y otros*, C-105/14, para. 53.

67 Sarmiento, D. (2018, 2), *Adults in the (Deliberation) Room...cit.*, p. 1.

68 Vid., López Escudero, M (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE...cit., p. 819.

69 Vid., Sarmiento, D. (2018, 2), *Adults in the (Deliberation) Room...cit.*, p. 1.

2-3); Pérez Fernandes, S (2018) *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, pp. 701-706.

mendado un doble papel de garantizar los objetivos de esta integración europea y la protección de los derechos fundamentales, relevándoles de la tarea de inaplicar la norma nacional contraria a la norma de la UE. Con ello se hace historia, porque es la primera vez que el TJUE admite un límite externo al principio de primacía sin rodeos, aceptando que el efecto de exclusión y sustitución del principio de primacía ceden al entrar en conflicto con un derecho fundamental protegido por el derecho interno de un Estado miembro⁷⁰.

En segundo lugar, la sentencia *M.A.S Y M.B* le dió al TJUE la oportunidad para pulir su jurisprudencia en relación con el nivel de protección de los derechos fundamentales y el artículo 53 CDFUE, aceptando por primera vez una quiebra expresa del principio de primacía en función del principio del estándar más elevado de protección contenido en el art. 53 CDFUE. Conforme a su jurisprudencia anterior de los casos *Melloni* (situaciones íntegramente determinadas por el Derecho de la UE) y *Akerberg Fransson* (situaciones parcialmente determinadas por el Derecho de la UE), el margen de aplicación de los estándares nacionales de protección no podía comprometer la primacía y efectividad del Derecho de la UE, pero en su rectificación al asunto *Taricco I*, en el caso *M.A.S y M.B*, el TJUE amplía el margen de maniobra de los Estados miembros, permitiendo que apliquen sus estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque ello comprometa la primacía y la recaudación de los ingresos propios de la UE⁷¹.

Por último, la sentencia del TJUE en el caso *M.A.S y M.B* evidencia un cambio de paradigma en el entendimiento de la función jurisprudencial del TJUE respecto a la protección de los derechos fundamentales y de la importancia de tener una jurisprudencia sólida al respecto, que se apoye sobre estándares equivalentes de protección de los derechos fundamentales con independencia del tipo de caso sobre el que versen.

4. El desarrollo jurisprudencial de la aplicación de la CDFUE y su reflejo en el ámbito tributario

4.1. La interpretación del art. 47 CDFUE tras la Saga Taricco: el derecho de defensa y las garantías procesales

Hasta este momento, la jurisprudencia del TJUE en relación con la aplicación de la CDFUE y la protección de los derechos fundamentales había mostrado «inconsistencia y hasta «un cierto toque «oportunista», evidenciando una «superprotección» a los derechos fundamentales en casos en que el terreno político es seguro, pero no en otros terrenos más delicados⁷². Ejemplo de ello, es la superprotección otorgada al derecho a la privacidad en casos de gran repercusión pública y política como *Digital Rights Ireland*, *Google Spain*,

70 López Escudero, M (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE»...cit., p. 819.

71 En este sentido, Sarmiento, D. (2018, 2), Adults in the (Deliberation) Room...cit., p. 3; Rodríguez-Bereijo León, M. (2019) The ECJ *Taricco Saga* on VAT Fraud...cit., pp. 70-80.

72 Sarmiento, D. (2018, 2), Adults in the (Deliberation) Room...cit., pp. 3-4.

Schrems⁷³ o en los posteriores *Quadrature du Net* y *Privacy International*⁷⁴, donde el TJUE ha realizado un sutil ejercicio de ponderación en relación con las injerencias en el derecho fundamental a la intimidad, en su doble vertiente de respeto a la vida privada y a la protección de los datos personales reconocidos en los artículos 7 y 8 de la CDFUE en relación con el artículo 47 de la Carta, por las exigencias derivadas de la seguridad pública y la persecución de delitos graves⁷⁵. En esta ponderación, el TJUE ha entendido que no respeta el principio de proporcionalidad el establecimiento de un deber generalizado de cesión de información que no responda a necesidades específicas de investigación o venga respaldado por la existencia de indicios razonables que permitan sustentar la creencia de que la obtención de esa información, en concreto, puede servir a la persecución o prevención de delitos. En el ámbito tributario, ello abre la puerta a cuestionar la adecuación a derecho de requerimientos de información masivos y sus requisitos procesales cuando puedan afectar a la intimidad de las personas y no existan razones individualizadas que justifiquen la cesión de los datos requeridos⁷⁶.

Esta jurisprudencia, contrasta, sin embargo, con la actitud más cautelosa mostrada por el TJUE en otra serie de casos relativos también a las injerencias en el derecho fundamental a la vida privada, protegido en el art. 7 CDFUE y 8 CEDH, en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 47 CDFUE), ante las facultades de los órganos de Inspección de los Tributos respecto a la obtención de pruebas a partir de la interceptación de telecomunicaciones y registros domiciliarios y su posterior utilización para determinar la existencia de prácticas abusivas. En relación con ello, en ocasiones el TJUE se ha limitado a enunciar la necesidad de respetar los derechos fundamentales, sin concretar los casos en que tales derechos pueden entenderse infringidos, en una actitud tan cautelosa que, en la práctica, termina por no armonizar la protección de los derechos fundamentales a nivel europeo⁷⁷.

Esta actitud es la que puede verse que sufre una quiebra con el cierre de la *Saga Taricco* en la sentencia *M.A.S y M.B.*, que pone de manifiesto que, a pesar de que siempre existirá un margen de apreciación a tener en cuenta, el estándar de protección debe ser equivalente y no asimétrico en función de los derechos que estén en juego⁷⁸. Este caso también evidencia un cambio de actitud respecto a la forma de entender su jurisdicción por parte del TJUE, reconociendo no ser el único y exclusivo intérprete de la CDFUE⁷⁹, así como la consagración del diálogo jurisdiccional europeo como instrumento indispensable para la protección multinivel de derechos en el ámbito de la Unión, tras la severa advertencia de la Corte Constitucional italiana al TJUE de que éste no puede hacer «lecturas propias» de la CDFUE, que prescindan del resto de las fuentes en

73 Sentencias *Digital Rights Ireland*, de 8 de abril de 2014; *Google Spain y Schrems (C-311/18)*, de 6 de octubre de 2015.

74 *Quadrature du Net* (asuntos acumulados C-511/18, C-512/18 C-520/18) y *Privacy International*(C-623/17).

75 Vid., Delgado Pachecho, A. (2020) Intercambio de información tributaria y protección de datos: la postura del TJUE, entrada de 17/11/2010 en Blog *Nuestra Fiscalidad*, <https://www.expansion.com/>.

76 Delgado Pachecho, A. (2020) Intercambio de información tributaria...cit.

77 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, caso *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832.

78 Sarmiento, D. (2018) Adults in the (Deliberation) Room...cit., p. 4.

79 Sarmiento, D. (2018) Adults in the (Deliberation) Room...cit., p. 4.

juego: el CEDH, la jurisprudencia del TEDH y las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros⁸⁰

Esta tendencia se ha visto reafirmada en asuntos posteriores en relación con el enjuiciamiento de las medidas tomadas al amparo de la autonomía procesal de los Estados miembros y la aplicación de medidas sancionadoras, que han de tener un carácter efectivo y disuasorio, pero respetar los derechos fundamentales establecidos en la CDFUE. En esta línea, pueden mencionarse los asuntos *Scialdone*, de 2 de mayo de 2018 o *Luca Menci*, de 20 de marzo de 2018⁸¹, ambos en el ámbito del IVA. En la sentencia *Scialdone*, el TJUE reconoce que la Directiva del IVA no armoniza las sanciones aplicables, por lo que ello pertenece al ámbito de la autonomía procesal e institucional de los Estados miembros, aunque esta autonomía está limitada por los principios de proporcionalidad, efectividad y equivalencia. En aplicación de este último, las infracciones del Derecho de la Unión, incluidas las de normas armonizadas en el ámbito del IVA, deben ser sancionadas en condiciones de fondo y procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares⁸². En el asunto *Menci*, se cuestionaba la aplicación del principio *ne bis in ídem*, garantizado en el art. 50 CDFUE en un caso donde tras la imposición de una sanción administrativa por no haber pagado IVA, se inicia un proceso penal por los mismos hechos, a propósito de lo cual el TJUE recoge la doctrina del TEDH que no se opone a la acumulación de procedimientos y sanciones tributarios y penales, siempre que tales procedimientos tributarios y penales presenten un vínculo material y temporal suficientemente estrecho⁸³.

Al mismo tiempo, en la estela de la jurisprudencia afirmada en el caso *M.A.S y M.B.*, conviene resaltar algunos casos posteriores en los que se ha planteado la articulación del art. 47 de la CDFUE, en su vertiente del derecho a un proceso equitativo, en relación con las garantías procesales con que desde el punto de vista del derecho interno de los Estados se blindó el derecho a la tutela judicial efectiva. Al respecto, conviene recordar que el blindaje de este derecho además en el artículo 6.1 CEDH y en la jurisprudencia del TEDH hacen de él un principio fundamental del derecho de la Unión, que ha de ser respetado en todos los procesos, incluidos los de carácter administrativo, por lo que su aplicación se extiende indudablemente al ámbito de los procedimientos tributarios previos a la incoación de un proceso penal por delito fiscal. No obstante, conviene advertir que con respecto al contenido y aplicación de este artículo 47 CDFUE se pone de manifiesto una de las importantes carencias de la CDFUE y del sistema de protección de los derechos fundamentales en la arquitectura constitucional de la UE, que es la existencia de un importante déficit de legislación de desarrollo de los derechos fundamentales, que *se proyecta a la hora de identificar el contenido esencial de cada uno de los derechos y, consecuentemente, en la tarea*

80 La expresión es de Ricardo Alonso en Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale de la protección multinivel de derechos en la UE, REDCE núm. 35. Enero-Junio de 2021., p. 10.

81 Sentencia de 2 de mayo de 2018, asunto *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295 y sentencia de 20 de marzo de 2018, asunto *Menci*, C-524/15.

82 Sentencia de 2 de mayo de 2018, asunto *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295, apartados 26 y 27.

83 Sentencia de 20 de marzo de 2018, asunto *Menci*, C-524/15, apatdo 61 y remisión a la STEDH de 15 de noviembre de 2016, *A y B c. Noruega*

de fijar el límite de las restricciones de los mismos⁸⁴. Además, que las disposiciones generales de la CDFUE guardan un silencio llamativo sobre la cuestión de los «remedios procesales», lo que en el constitucionalismo histórico se llamaba «garantías», a través de las cuales se hacen operativos los derechos para los ciudadanos mediante las herramientas procesales adecuadas⁸⁵.

Paradigmática a este respecto es la STJUE de 2 de febrero de 2021, en el Asunto *Consob* (C-481/19), dictado a raíz del Auto emitido por la Corte Constitucional italiana 117/2019, de 10 de mayo, en donde ésta cuestionaba la compatibilidad del derecho fundamental a guardar silencio protegido por la CDFUE con la trasposición de una normativa europea que obligaba a sancionar a quien se niegue a responder a preguntas de la autoridad competente de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción castigada con sanciones administrativas de carácter penal.

Los hechos de este caso son sucintamente los que siguen⁸⁶. El 2 de mayo de 2012, la Comisión Nacional del Mercado de Valores de Italia (*Consob*) sancionó administrativamente al Sr. DB por un importe total de 300.000 euros por un uso indebido de información privilegiada, imponiéndole además otra multa de 50.000 euros por falta de cooperación, ya que tras solicitar el administrado D.B un aplazamiento de la fecha de la audiencia, se había negado a responder a las preguntas que se le habían formulado cuando compareció en dicha audiencia. También fue sancionado por la misma *Consob* con la pérdida temporal de la honorabilidad para el ejercicio de la profesión (durante 18 meses), al tiempo que veía sus bienes confiscados por un valor equivalente al beneficio obtenido. Tras la desestimación de su recurso contra las citadas sanciones, DB interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Casación de Italia y éste órgano jurisdiccional remitió al Tribunal Constitucional italiano una cuestión incidental de constitucionalidad en relación con la disposición italiana sobre cuya base se había impuesto la sanción por falta de cooperación. La disposición de que se trataba había sido introducida por la legislación italiana con el fin de cumplir con la obligación específica impuesta por la Directiva 2003/6, en aplicación del Reglamento nº 596/2014. Por lo que se pregunta al TJUE acerca de la compatibilidad de estas disposiciones con el derecho de defensa tal como se encuentra consagrado en los arts. 47 de la CDFUE, 6 del CEDH y el 14 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, en la medida en que la potestad sancionadora de la *Consob* no respetara el derecho de toda persona a no declarar o cooperar en su propia contra en el marco de procedimientos administrativos para la imposición de sanciones de carácter punitivo. En relación con ello, la Corte constitucional Italiana pregunta al TJUE sobre la correcta interpretación de esta normativa europea a la luz de los artículos 47 y 48 de la CDFUE⁸⁷.

84 Vid., Cruz Villalón, P (2020) Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, cit., p. 379.

85 Vid., Cruz Villalón, P (2020) Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, cit., p. 380; Ward, A. (2017) Remedies under the EU Charter of Fundamental Rights. En S.Douglas-Scott, N.Hatzis, N. (eds). *Research Handbook on EU Law and Human Rights* (pp-162-185), Edward Elgar Publishing 162-185.

86 Vid., Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 15 y ss; Caloggero Pizzolo (2022), *El sistema europeo de protección multinivel de derechos humanos en su laberinto*, UNC 2022. Archivo digital: on line, ISBN 978-987,707-239-6.

87 Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 15 y ss.

El caso es interesante desde el punto de vista del derecho tributario, en la medida en que se centra en cuestionar unas acciones que son al mismo tiempo una infracción administrativa y una infracción penal. De hecho, en el planteamiento de su cuestión prejudicial ante el TJUE, la Corte Constitucional italiana hizo especial hincapié en la STEDH *J.B contra Suiza* de 3 de mayo de 2001, donde el TEDH había afirmado la necesidad de reconocer las garantías procesales anudadas al derecho de defensa que el CEDH atribuye en materia penal, en particular el derecho a no declarar contra uno mismo, a una persona contra la que se había cursado un procedimiento administrativo de inspección y a la que se habían impuesto sanciones administrativas de naturaleza punitiva por haberse negado en reiteradas ocasiones a responder a las solicitudes de aclaración de información de la autoridad competente.

En el Asunto *Consob*, la Corte Constitucional italiana trata de lograr una interpretación de los arts. 47 y 48 de la CDFUE «a la luz de la jurisprudencia del TEDH concerniente al art. 6 del CEDH y de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros», que es distinta a la mantenida por el propio TJUE hasta el momento, que venía sosteniendo que sólo podría existir una vulneración del derecho de defensa en caso de que se formularan a la empresa preguntas encaminadas en esencia a que ésta admitiera haber cometido una infracción. Ello puede conducir, en definitiva, tal como sostiene la Corte Constitucional italiana, a que las declaraciones obtenidas por la autoridad administrativa bajo la amenaza de padecer una sanción, proporcionen a la autoridad datos esenciales concretos para permitirle obtener elementos de prueba adicionales sobre la conducta ilícita, allanando el camino para la incriminación correspondiente.

Pues bien, el TJUE realiza un ejercicio de interpretación integradora y dinámica del sistema de protección de derechos multinivel europeo para llegar a matizar su jurisprudencia anterior en relación con el derecho a la no autoincriminación de las personas jurídicas, no físicas. Este matiz permite al TJUE dar un quiebro a su doctrina anterior y sostener que respecto a las personas físicas, los artículos 14.3 de la Directiva 2203/6 y 30.1b del reglamento 596/2014, leído a la luz de los artículos 47 y 48 de la CDFUE,

«(...) deben interpretarse en el sentido de que permiten a los Estados miembros no sancionar a una persona física que, en el marco de una investigación a la que le someta la autoridad competente con arreglo a dicha Directiva o al citado Reglamento, se niegue a dar a ésta respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal»⁸⁸.

Para llegar a este resultado, es interesante tener en cuenta no sólo el razonamiento efectuado por el TJUE, sino la forma en que la cuestión prejudicial le es presentada al Tribunal por la Corte Constitucional italiana, que siguiendo la estela de la *saga Taricco* le sugiere al TJUE una guía para llegar a la interpretación que desea en sede constitucional⁸⁹. A este respecto, la Corte Constitucional italiana se refiere a su reiterada jurisprudencia constitucional relativa al

⁸⁸ Vid., Apartado 59 de la sentencia.

⁸⁹ Caloggero Pizzolo (2022), *El sistema europeo de protección multinivel...cit.*, p. 292.

derecho a no declarar del imputado, según la cual, ese derecho, pese a no estar expresamente reconocido por la Constitución, constituye el «corolario esencial de la inviolabilidad del derecho de defensa» y que aunque hasta el momento la Corte no ha tenido oportunidad de apreciar si y en qué medida forma parte de los derechos inalienables de la persona «que caracterizan la identidad constitucional italiana», señalan al TJUE que «*resulta de aplicación en procedimientos administrativos dirigidos a la imposición de una sanción de carácter «punitivo» según los criterios Engel*»⁹⁰.

Con estos mimbres, el TJUE realiza un razonamiento en dos partes, una dedicada a la interpretación de los artículos 47 y 48 de la CDFUE y otra, a las disposiciones de derecho derivado cuestionadas, interpretadas a la luz de la CDFUE⁹¹. En su primera parte, el TJUE comienza advirtiendo dos importantes parámetros de su interpretación. El primero, referido al ámbito de aplicación de la CDFUE, pues el TJUE recuerda que las disposiciones de la Carta «están dirigidas a las instituciones de la Unión Europea y a los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión». En segundo lugar, el TJUE advierte que el CEDH no es un parámetro directo de control del Derecho de la Unión, pues no es un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión, aunque reconoce el rol que el CEDH puede llegar a desempeñar en el sistema europeo de protección multinivel, como «instrumento configurador de los principios generales de la Unión» (art. 6.3 TUE) y como fuente de inspiración de la CDFUE (art. 52.3 CDFUE)⁹². Por ello y dada la correspondencia de los arts. 47.2 y 48 de la CDFUE con el art. 6 CEDH, el TJUE asume la obligación de interpretar éste «*como nivel mínimo de protección en el Derecho de la Unión*», aún reservándose el derecho a la última palabra a los efectos de preservar su propia autonomía y la del ordenamiento jurídico de la Unión⁹³.

Respecto a la interpretación de los artículos 47 y 48 de la CDFUE en relación con la jurisprudencia del TEDH sobre el alcance del derecho a guardar silencio, llama la atención el esfuerzo del TJUE para asentar su interpretación al respecto, que se asienta sobre los siguientes puntos, de gran relevancia futura para evaluar su impacto sobre las relaciones interprocedimentales que tienen lugar en el ámbito tributario:

1) el derecho a guardar silencio conforma, implícitamente, la base misma del concepto de proceso equitativo, contribuyendo a proteger al acusado de la coacción indebida por parte de las autoridades públicas, a evitar errores judiciales y a garantizar los objetivos de dicho proceso; 2) el derecho a guardar silencio, en una causa penal, resulta particularmente vulnerado cuando un sospechoso, bajo amenaza de ser sancionado si no confiesa, o bien confiesa, o bien es castigado por haberse negado a hacerlo; 3) el derecho a guardar silencio no puede limitarse razonablemente a la confesión de actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino que abarca también información

90 Apartado 7.1 de la Ordenanza nº 117/2019, de 10 de mayo de la Corte Constitucional italiana.

91 Seguimos la exposición de Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 16 y ss.

92 Vid., Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 16.

93 Vid., Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 16.

sobre cuestiones de hecho que puedan utilizarse posteriormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona.

Tras ello, el TJUE, haciendo suya la doctrina Engel, señala los tres criterios relevantes para evaluar el carácter penal de una sanción administrativa: 1) la calificación jurídica de la infracción en derecho interno, 2) la propia naturaleza de la infracción ; y 3) la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado.

Pero además, por su relevancia con respecto a la tramitación de procedimientos sancionadores en el ámbito tributario del ordenamiento jurídico español, es relevante reseñar las afirmaciones vertidas por el TJUE en el FJ° 45 de la sentencia, donde señala que el derecho a guardar silencio de una persona física «acusada» se opone a que una persona física sea sancionada por su negativa a dar a la autoridad competente *«respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal»*⁹⁴.

Lo que está por ver es si tal diferenciación de trato de las personas físicas con respecto a las personas jurídicas pasa la «criba» de los estándares nacionales y del TEDH⁹⁵, aunque para el TJUE su jurisprudencia anterior sobre el alcance del derecho a guardar silencio referida a «empresas y asociaciones de empresas» *«no puede aplicarse por analogía cuando se trata de determinar el alcance del derecho a guardar silencio de personas físicas que, como DB, son objeto de un procedimiento por una infracción de uso de información privilegiada»*⁹⁶, quedando intacta respecto a las personas jurídicas la obligación de facilitar toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento y a presentar, si fuese preciso, los documentos correspondientes que obren en su poder, incluso aunque puedan resultar incriminatorios de su propia conducta⁹⁷.

4.2. La interpretación del art. 47 CDFUE en relación con la obtención y utilización de pruebas en el ámbito de procedimientos de carácter punitivo

Es evidente que el complejo entramado que representa la protección multi-nivel de derechos en la Unión europea impone una participación colectiva de todos los protagonistas implicados (TJUE, TEDH y Tribunales Constitucionales

94 Como señala R. Alonso García, aunque el TJUE circunscribe el derecho a guardar silencio al «acusado» en el sentido del art. 48 de la CDFUE, recurriendo al art. 6 del CEDH y a su interpretación por el TEDH, habría que considerar interpretar esta condición de acusado a los efectos de considerar aplicable el derecho a guardar silencio en los términos proclamados en la sentencia *Consob*, «lo cual también nos situaría en el contexto de una persona física que se encuentre formalmente inmersa en un procedimiento en el que se estaría dilucidando, precisamente, la comisión por su parte de una infracción (susceptible de desembocar en una sanción de naturaleza penal). Cfr., al respecto STEDH *MacFarlane c. Irlanda*, de 10 de septiembre de 2010. Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 27.

95 Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 20.

96 Vid. FJ° 46 de la sentencia.

97 Vid. FJ° 46 de la sentencia.

de los Estados miembros) y ello, conjugado el principio de la autonomía procesal de los Estados miembros ha hecho que estemos asistiendo a un crecimiento exponencial del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el TJUE, lo cual se ha extendido también al ámbito tributario y, especialmente, al de los procesos penales tributarios. Especialmente en relación con el IVA, donde la competencia es primordialmente comunitaria y sólo subsidiariamente de los Estados miembros.

En este ámbito, se está apreciando un considerable impacto de la CDFUE en el ámbito procesal penal tributario, que viene a sumarse al conjunto de instrumentos jurídicos a disposición del TJUE a la hora de enjuiciar asuntos fiscales, recordando al legislador nacional que a pesar de hallarse en un ámbito sólo parcialmente determinado por el Derecho de la Unión (escenario 2 de aplicación de la CDFUE), tiene siempre como límite el respeto a los Principios Generales del Derecho de la Unión.

El impacto de esta tendencia en nuestro derecho interno plantea varias cuestiones de interés:

- a) En primer lugar, cómo afecta al esquema clásico de recursos en cuanto a la tutela de los derechos fundamentales, pues en definitiva por esta vía puede darse un cierto adelantamiento por parte de los tribunales de instancia nacionales frente a los Tribunales supremos o constitucionales, a través del llamamiento al TJUE, dando lugar a una suerte de desplazamiento en la distribución de la responsabilidad en la garantía de los derechos fundamentales entre la Unión Europea y los Estados.
- b) En segundo lugar, cabe plantearse hasta qué punto puede resultar desproporcionado que el TJUE esté llamado a pronunciarse e imponer su interpretación en relación con todo el haz de garantías procesales que rodean el derecho de defensa por el mero hecho de que esté implicado, por ejemplo, un recurso financiero de la Unión. ¿Es esta conexión suficiente para procurar un desplazamiento en la distribución de competencias entre la UE y los Estados a propósito de la garantía de los derechos fundamentales en el ámbito tributario?. Piénsese en todo el haz de garantías constitucionales que rodean el ejercicio de la potestad penal/sancionadora, que no constituyen una materia armonizada por el Derecho de la UE y en la que por esta vía puede imponerse una determinada interpretación del derecho de defensa. Es el caso, por ejemplo, de las cuestiones relacionadas con la admisibilidad o suficiencia de la prueba practicada a efectos de enervar la presunción de inocencia. Es evidente que la extracción de consecuencias respecto al derecho a la tutela judicial efectiva, le permite al TJUE incidir de manera (in)directa en el Derecho nacional.
- c) Por último, la posible desigualdad en la aplicación de la ley que puede producirse por la diferente proyección de la CDFUE y su protección sobre casos intrínsecamente iguales pero con distinta conexión con el Derecho de la Unión.

Una buena muestra de estas cuestiones puede apreciarse en la comparación de algunos casos planteados ante el TJUE a propósito de las garantías procesa-

les que rodean la obtención de pruebas por parte de la Administración y su utilización en el marco de un procedimiento administrativo o penal en relación con la posible vulneración del derecho a la intimidad (respecto a la vida privada) garantizado en el art. 7 de la CDFUE. En la medida en que la obtención de pruebas a partir de la interceptación de telecomunicaciones constituye una injerencia en el derecho a la vida privada consagrado en el art. 7 de la Carta, de acuerdo con el art. 52.1 CDFUE esta injerencia sólo puede admitirse si está prevista por la Ley, respeta el contenido esencial del derecho a la vida privada y el principio de proporcionalidad.

La problemática se ha planteado ya en varias ocasiones, y con seguridad se volverá a plantear, en la medida en que se refiere a una cuestión, la práctica de la prueba, que no está armonizada por el Derecho de la UE, por lo que corresponde a los Estados la regulación de las normas relativas a las modalidades de la práctica de las prueba. Es decir, que es una materia que pertenece al ámbito de la autonomía procesal e institucional de los Estados, pero dicha autonomía esta limitada por los derechos fundamentales amparados y reconocidos en la CDFUE, como el derecho de defensa (art. 47 CDFUE) y el respeto a principios generales del derecho de la UE, como los principios de proporcionalidad, equivalencia y efectividad. Ello ha permitido al TJUE entrar a enjuiciar casos relacionados con la posible vulneración de las garantías que deben rodear la práctica de la prueba en asuntos relativos al desarrollo de procedimientos penales incoados por infracciones en materia de IVA, que constituyen un ámbito de aplicación del Derecho de la UE, en el sentido del artículo 51. 1 CDFUE, como los casos *WebMindLicenses* y *Dzivev y otros*⁹⁸.

El asunto *Dzivev y otros*⁹⁹ confirma la senda iniciada en la sentencia *M.A.S y M.B.*, en relación con la protección de los derechos fundamentales como límite a los efectos del principio de primacía y vuelve a plantear la cuestión del alcance de la obligación que incumbe a los Estados miembros de proteger los intereses financieros de la Unión, en virtud del art. 325 TUE, mediante la aplicación de sanciones efectivas y disuasorias. Pero recuerda, de nuevo, que esta obligación no exime a los órganos jurisdiccionales nacionales de respetar los principios generales del Derecho de la UE y garantizar los derechos fundamentales consagrados en la CDFUE cuando se trate de una situación que constituya una aplicación del Derecho de la UE, en el sentido del artículo 51.1 CDFUE¹⁰⁰. Y recuerda, asimismo, que en el ámbito penal estos derechos y principios generales deben ser respetados no sólo en los procedimientos penales, sino también durante la fase de investigación preliminar, desde el momento en que se acuse a la persona de que se trata¹⁰¹. Una advertencia, que convendrá tener muy en cuenta a efectos de derecho interno con respecto a la aplicación de los arts. 250 a 259 LGT, en la medida en que la regulación de las actuaciones tributarias en

98 Asunto *WebMindLicenses*, C-419/14, EU: C:2015:832, sentencia de 17 de diciembre de 2015 y asunto *Dzivev y otros*, C-310/16, EU: C: 2019:30, sentencia de 17 de enero de 2019.

99 Sentencia de 17 de enero de 2019, asunto *Dzivev y otros*, C-310/16, EU: C: 2019:30.

100 Vid., asunto *Dzivev y otros*, C-310/16, apartado 33 de la sentencia. Un comentario a esta sentencia puede verse en Barciela Pérez, J.A. (2019) La protección de los intereses financieros de la Unión y los Derechos fundamentales. El asunto *Dzivev y otros*, C310/16. *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 10/2019, BIB 2019/8454.

101 Sentencia de 17 de enero de 2019, asunto *Dzivev y otros*, apartado 33.

los supuestos de delito contra la Hacienda Pública permiten, la tramitación en paralelo de procesos penales y procedimientos tributarios¹⁰².

En este caso, se trataba de la inaplicación de una norma búlgara que obligaba al juez nacional a descartar del procedimiento penal determinados medios de prueba, como la interceptación de telecomunicaciones, que requieren de una autorización judicial previa, cuando dicha autorización ha sido emitida por una autoridad jurisdiccional sin competencia para ello¹⁰³. En este caso, el TJUE concluye que el Derecho de la UE no puede obligar a inaplicar dicha norma nacional búlgara ni a pesar de que la utilización de esas pruebas obtenidas ilegalmente pudiese incrementar la eficiencia de los procedimientos penales que permiten sancionar los incumplimientos del Derecho de la Unión. En este caso, opera una limitación al principio de primacía del Derecho de la UE, aunque más parece tratarse de un límite interno, ya que el TJUE funda su razonamiento en los arts. 7 y 52 de la CDFUE¹⁰⁴.

Esta sentencia enlaza con la doctrina sentada en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto *WebMindLicenses*, también relativa a la obtención de pruebas a partir de la interceptación de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos. En este caso, se planteó la posibilidad de utilizar las pruebas obtenidas a partir de dichas interceptaciones efectuadas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido en un procedimiento administrativo para determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA. El TJUE señaló que el Derecho de la UE no se opone a la utilización de dichas pruebas en el marco del procedimiento administrativo «*siempre que no se vulneren los Derechos de la Unión*», señalando que el órgano jurisdiccional tiene el deber de comprobar si, con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y ser oído en relación con éstas.

«*Si constata que el sujeto pasivo no tuvo esa posibilidad o que dichas pruebas se obtuvieron en el marco del procedimiento penal o se utilizaron en el marco del procedimiento administrativo con infracción del artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, dicho órgano jurisdiccional debe inadmitir dichas pruebas y anular la referida resolución si, por este motivo, queda privada de fundamento. Asimismo, deben inadmitirse tales pruebas si el órgano jurisdiccional no está facultado para controlar que se obtuvieron en el marco del procedimiento penal de conformidad con el derecho de la Unión o no puede al menos asegurarse, basándose en un control, ya ejercido por un órgano jurisdiccional penal en un procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho*¹⁰⁵. En el caso, el TJUE negó la posible utilización o traslado de las pruebas que habían sido obtenidas con vulneración de las garantías procesales del derecho de defensa en el marco de un

102 Barciela Pérez, J.A. (2019) La protección de los intereses financieros de la Unión...cit., p. 9.

103 Barciela Pérez, J.A. (2019) La protección de los intereses financieros de la Unión...cit., p. 9.

104 Vid., López Escudero, M (2019), Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites...cit., p. 820.

105 Asunto *WebMindLicenses*, C-419/14, STJUE de 17 de diciembre de 2015, apartado 91.

proceso penal en curso, para determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA (posterior procedimiento administrativo en el ámbito de IVA).

Esta misma doctrina ha sido invocada en un caso reciente planteado ante el TJUE, el asunto C- 469/18, *IN-Belgische staat y IM-Belgische Staat*, resuelto por TJUE en la sentencia de 24 de octubre de 2019, en relación con la posibilidad de valorar en un procedimiento administrativo de liquidación por IRPF, pruebas obtenidas en el marco de diligencias penales incoadas para investigar un fraude en cascada en materia de IVA¹⁰⁶. Los hechos del caso son, muy sucintamente, los siguientes: En el curso de una investigación en relación con un fraude en cascada en el IVA de unas empresas dedicadas a la comercialización y distribución de ordenadores y componentes informáticos, la Administración tributaria belga obtuvo, a través de una comisión rogatoria, unos documentos bancarios de un banco luxemburgués sin observar los procedimientos previstos para esta obtención en el ordenamiento belga. En concreto, los documentos fueron entregados por el director del banco luxemburgués, en presencia de su homólogo belga, pero sin haberse solicitado «*el acuerdo de la sala colegiada de primera instancia*» del lugar en que se produjo el registro domiciliario y la incautación, tal como resultaba preceptivo en el derecho belga, por lo que se alega por los recurrentes que la Administración Tributaria belga habría incurrido en una vulneración de los arts. 7 CDFUE y 8 CEDH. Se cuestiona así *en qué medida el Derecho de la UE permite que se utilicen pruebas obtenidas contrariamente a Derecho en la recaudación del IVA de acuerdo con el artículo 47 de la Carta, o si acaso deja margen para una regulación nacional con arreglo a la cual el órgano jurisdiccional pueda hacer esa valoración*¹⁰⁷. Sin embargo, el TJUE inadmite la cuestión, de acuerdo con los parámetros de aplicación de la Carta, ya que al referirse la cuestión a un procedimiento de liquidación por el IRPF «*se trata de una materia no comprendida en el Derecho de la Unión*» y no ocurre la circunstancia excepcional que hubiera permitido su enjuiciamiento, esto es, que esteos ante una situación sólo parcialmente determinada por el Derecho de la UE y exista un elemento de conexión con el Derecho de la Unión que permita su enjuiciamiento. En este caso, en concreto, concurría la doble circunstancia de que se trataba de un procedimiento de liquidación por IRPF, tributo no armonizado, en relación a una cuestión de prueba y *no existen en el Derecho de la Unión normas relativas a las modalidades de práctica de la prueba en materia de fraude de IVA*, por lo que la admisibilidad del caso tampoco podía basarse en la posible remisión de la normativa belga a disposiciones del Derecho de la Unión¹⁰⁸. Se trata del tercer escenario descrito anteriormente: una situación que cae por completo fuera del ámbito de aplicación del art. 51.1 de la Carta y está, por tanto, legalmente libre de su aplicación

En este tipo de casos., en principio, resultará aplicable el estándar nacional de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque entrañe un nivel más bajo de protección que el asegurado por la CDFUE, aunque es posible que

106 En relación con este caso, véase el comentario de Litagó Lledó, R. (2020) La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad, *Revista Técnica Tributaria*, nº 129/2020, pp. 1-18.

107 Véase apartado II de la sentencia.

108 Vid., Litagó Lledó, R. (2020) La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas...cit., p. 5 y apartados 21, 22 y 23 sentencia

los Estados contemplen cláusulas nacionales que permitan la aplicabilidad de la Carta. Esta sería la hipótesis en que una normativa nacional para resolver una situación interna se remite a las soluciones aplicadas en el Derecho de la Unión, con el objeto de «evitar discriminaciones de nacionales propios o (...) incluso de garantizar un procedimiento único en situaciones comparables»¹⁰⁹, que impida una desigual protección sobre dos situaciones en igualdad de condiciones, en función de si están o no dentro del ámbito de aplicación de la Carta. Es la conocida como doctrina *Guimont*, formulada por el TJUE para los supuestos de discriminación inversa, esto es, como una fórmula para resolver determinados supuestos, que amparados por la libre circulación de movimientos encontrarían protección bajo el Derecho de la UE, pero en donde al faltar el elemento transfronterizo de conexión quedan extramuros de la protección del Derecho de la UE. Para estos supuestos, esta doctrina permite que el tribunal nacional pregunte al TJUE cual sería la respuesta si la situación tuviera un elemento transfronterizo y resolver la situación de discriminación bajo el prisma del derecho nacional¹¹⁰.

La cuestión prejudicial en el asunto *IN and IM/Belgium* se plantea bajo este prisma: si la cuestión litigiosa hubiera versado sobre un procedimiento tributario relativo al IVA, a pesar de que no exista regulación sobre la práctica de la prueba en el Derecho de la Unión, resultaría aplicable la doctrina de la STJUE de 17 de diciembre de 2015, caso *WebMindLicenses*, analizada más arriba. En su virtud, el órgano jurisdiccional tiene el deber de comprobar si las pruebas que se pretenden utilizar en un procedimiento paralelo fueron obtenidas sin vulneración de los derechos consagrados en los arts. 7 CDFUE, en relación con las garantías procesales que rodean el respeto a la tutela judicial efectiva protegida en el art. 47 de la Carta. Así, si las pruebas sobre las que la Administración Tributaria pretende fundamentar una liquidación complementaria (intercepción de telecomunicaciones e incautación de correos electrónicos) proceden de medios de investigación previstos por la ley, su utilización está también autorizada por la ley, es necesaria y el sujeto ha podido tener acceso a esas pruebas y ser oído en relación con ellas¹¹¹. De no ser así, el órgano jurisdiccional debe inadmitir dichas pruebas y anular la resolución que se fundamenta sobre ellas. Tratándose, en cambio, de un procedimiento tributario por IRPF, a pesar de que los hechos que se discuten sean prácticamente idénticos (en ambos casos, una decisión administrativa tomada sobre la base de una prueba ilícitamente obtenida), la CDFUE no resulta de aplicación y el caso queda extramuros del Derecho de la UE.

El TJUE elude, en este caso, la aplicación de la doctrina *Guimont* y su posible resolución bajo el paraguas de la protección de los derechos fundamentales otorgada por la Carta, no quedando del todo claro si se trata de un error de consideración por parte del TJUE, si deliberadamente lo ha hecho con la intención de restringir el ámbito de aplicación de esta doctrina exclusivamente a aquellos

109 Vid., apartado 17 de la sentencia.

110 Vid., Sarmiento, D. (2019) *The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights...*cit., p. 4.

111 Litagó Lledó, R. (2020) *La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas...* cit., pp. 5 y 7.

casos en que este en juego alguna de las libertades comunitarias¹¹² o si se trata de un error de planteamiento de la cuestión prejudicial por parte de los recurrentes. En todo caso, se puede apreciar que el TJUE envía un mensaje a los tribunales nacionales de que refrenen su creatividad a la hora de explorar el potencial aplicativo de la CDFUE, aunque ello puede conllevar situaciones de desprotección en los derechos fundamentales amparados por el Derecho de la UE¹¹³.

La investigación sobre la proyección y aplicación de esta doctrina al ámbito de nuestro Derecho Tributario interno es sumamente interesante en tiempos en que se está poniendo de manifiesto la falta de una adecuada regulación de las facultades de investigación de los órganos de Inspección de los Tributos en relación con los derechos de los contribuyentes respecto a múltiples cuestiones. Entre ellas, las facultades de obtención de información o indagación respecto de un contribuyente concreto antes del inicio de un procedimiento de inspección, así como las garantías que deben rodear las facultades de entrada y registro domiciliario. En relación con estas últimas, más acuciante, si cabe tras las Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, que ha reinterpretado el ordenamiento tributario vigente, en el sentido de que éste no permite autorizar judicialmente la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido cuando todavía no se ha comunicado al obligado tributario el inicio del procedimiento de inspección.

También es oportuno el contraste de esta jurisprudencia del TJUE respecto a la aplicación en el ámbito tributario de la doctrina de la prueba ilícitamente obtenida, tras la revisión en nuestro derecho interno en el conocido asunto *Falciani*, Sentencias del Tribunal Supremo 116/2017, de 23 de febrero y del Tribunal Constitucional 97/2019, de 16 de julio, donde se hace una flexibilización de esta doctrina al amparo de la «conexión de antijuridicidad», que permite el uso de las pruebas derivadas de otras obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, cuando no se les haya transmitido la ilegitimidad de las pruebas originarias¹¹⁴.

4.3. La CDFUE y la proyección del principio de Buena Administración al ámbito tributario

En cualquier caso, el estudio de esta proyección de la CDFUE y su interpretación por el TJUE en relación con la protección de los derechos fundamentales del contribuyente debe servir también para repensar el actual modelo del procedimiento de Inspección regulado en la LGT, pues frente a lo que ha ocurrido con otros procedimientos, como los de gestión o recaudación, el procedimiento de Inspección mantiene una regulación basada en la existencia de un procedimiento único centrado en la comprobación de los contribuyentes «a posteriori»,

112 Sarmiento, D. (2019) The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights...cit., p. 5.

113 En este sentido, Sarmiento, D. (2019) The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights is Redefined...cit., p. 5.

114 Sobre ello, véase Litagó Lledó, R. (2020) La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas...cit., pp. 8-18.

mediante técnicas básicamente basadas en la auditoría contable y documental, cuyos límites de actuación son cuando menos inciertos¹¹⁵. La necesidad de actualizar la regulación de las facultades inspectoras teniendo en cuenta los derechos de los contribuyentes resulta cada vez más imperiosa por la propia evolución social, económica e internacional, que se va plasmando también en el desarrollo de la doctrina jurisprudencial. Esta actualización debería distinguir, de una vez por todas, la regulación de lo que son actuaciones «de pura investigación» de la Administración tributaria, de las que no lo son y se pueden vincular al llamado «cumplimiento cooperativo» de las obligaciones tributarias, que exige que los contribuyentes actúen desde la transparencia y que la Administración responda de acuerdo con los principios de confianza legítima y buena administración¹¹⁶.

Es notable la creciente apelación al principio de buena administración o «buena gobernanza» en la expresión empleada por la jurisprudencia del TEDH, como parámetro para valorar la actuación administrativa en situaciones que afectan o pueden afectar a los derechos fundamentales y limitar la discrecionalidad administrativa. Como principio, en la jurisprudencia del TEDH se ha vinculado con el principio de confianza legítima y el principio de proporcionalidad¹¹⁷. En la jurisprudencia del TJUE, el principio de buena administración, como principio general del Derecho de la UE, se ha vinculado a diversas garantías procedimentales relacionadas con el derecho de defensa y la prohibición de indefensión, funcionando como una suerte de principio «marco» (*framework principle*), que sirve para exigir a las instituciones y organismos de la UE una actuación conforme a Derecho, equitativa y eficaz¹¹⁸. Este artículo 41 de la CDFUE establece:

«Derecho a una buena administración

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

- a) El derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente.*
- b) El derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial.*
- c) La obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.*

¹¹⁵ En este sentido se dirige también la reflexión de Delgado Pacheco, A. (2018) Repensando el procedimiento de inspección...cit., pp. 14-12.

¹¹⁶ Vid., Delgado Pacheco, A. (2018) Repensando el procedimiento de inspección...cit.

¹¹⁷ Vid., SSTEDH de 20 de mayo de 2010, *Lelas c. Croacia* (55555/08), ap.74; de 4 de mayo de 2017, *Osipkovs y otros c. Letonia* (39210/07) ap. 80 y de 31 de mayo de 2016, *Vukusic c. Croacia* (68735/11), ap. 64.

¹¹⁸ Vid., Sanz Gómez, R. (2021) «Buena administración y procedimiento tributario justo» en Merino Jara, I. (Dir.) (2021), La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario, Ed. La Ley, 2021, pp. 232-233.

3. *Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.*

4. *Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua».*

Como se puede apreciar, el artículo confirma garantías y principios ya conocidos en el ámbito de nuestro Ordenamiento interno, pero cuya codificación en la CDFUE le han conferido una nueva dimensión y un estatus de «derecho subjetivo»¹¹⁹, que si bien resulta aplicable exclusivamente a las «*instituciones y órganos de la Unión*», puede ser objeto de una aplicación expansiva a partir de la interpretación del ámbito de aplicación de la Carta, art. 51, pues en la medida en que un Estado miembro aplique Derecho de la Unión, debe cumplir con las exigencias derivadas de este principio, en tanto principio general del Derecho de la Unión, como ha recordado el TJUE¹²⁰. Debe advertirse, no obstante, que la aplicación extensiva de este principio, no debería traducirse en un desconocimiento por parte de los Tribunales nacionales del ámbito de aplicación de los derechos y principios consagrados en la Carta, contenido en el artículo 51. Una desviación que ya ha sido señalada por la propia Comisión europea en su Informe de 2018 sobre la aplicación de la CDFUE, señalando que «*los jueces nacionales no sólo mencionan la Carta en asuntos que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE. En la mayoría de las decisiones judiciales que citan la Carta, no se plantea la cuestión de si la Carta es aplicable y el motivo de ello. Rara vez el artículo 51 de la Carta y su ámbito de aplicación son analizados por los jueces*»¹²¹. Una nueva muestra de que la cuestión del ámbito de aplicación de la CDFUE, como ya hemos puesto de manifiesto, se ha convertido en una de las cuestiones cruciales de la interrelación de ordenamientos en el marco del espacio europeo¹²² y en el ámbito tributario reviste una importancia radical. Es preciso llamar la atención sobre los peligros de esta omisión en la aplicación del principio de buena administración a la materia tributaria por parte de nuestros Tribunales. En este sentido, la mención conjunta (y mezclada) de los artículos 9.3 y 103 de la CE con el art. 41 de la CDFUE en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo pudiera hacer pensar que la impronta del principio de buena administración «*se extiende más allá del ámbito que le es propio, el del art. 51*

119 Vid., Casas Aguado, D (2020) Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario, en *Derechos Fundamentales y tributación*, Nueva Fiscalidad. Monográfico, págs. 61-101.

120 Vid., STJUE de 14 de mayo de 2020, *Agrobet CZ* (C-446/18), ap.43. A propósito de un caso relacionado con una devolución por IVA paralizada por un procedimiento de inspección parcial, donde el TJUE emplea el principio de buena administración como criterio de interpretación de la adecuación a derecho de la actuación administrativa, en particular respecto al rechazo del contribuyente a ser oído y a presentar documentos probatorios a su favor que permitieran certificar su derecho a percibir una parte de la devolución de IVA que no había sido cuestionada por el procedimiento.

121 Como recoge Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración en materia tributaria, *REDF*, Cívitas, nº 186, Abril-Junio 2020, pp. 15-38 (versión *on line*)

122 Cruz Villalón, P (2020) Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales...cit.

de la propia Carta, y permite dotar de un nuevo contenido los principios constitucionales consagrados en aquellos dos preceptos»¹²³.

Desde nuestro punto de vista, como están demostrando los cada vez más numerosos asuntos planteados ante el TJUE en relación con la aplicación de la Carta en asuntos de contenido tributario, esta cuestión no resulta en absoluto baladí. Por ello, pese a compartir la utilidad del principio de buena administración para mejorar el control de la actuación de la Administración Tributaria en todos sus ámbitos de actuación, no creemos que sea jurídicamente aceptable que quepa hacer una invocación indiscriminada del art. 41 CDFUE en la resolución de conflictos de Derecho nacional¹²⁴, desconociendo los límites del ámbito de aplicación de la Carta que se desprenden del art. 51 CDFUE.

Por otra parte, la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo respecto a la aplicación de este principio en toda una serie de casos recientes forma una doctrina jurisprudencial¹²⁵, que cabría tildar de confusa, no sólo por su cambiante configuración jurídica, unas veces como «principio» y otras como «derecho», sino por una aplicación poco escrupulosa con la delimitación de su contenido y función jurídica. El principio de buena administración *debe servir para tutelar los derechos de los obligados tributarios y exigir a la Administración una actuación equitativa y eficaz*, pero no debe enturbiar la correcta aplicación de otros principios jurídicos clave del ordenamiento administrativo, ni del ordenamiento tributario¹²⁶. Esto es lo que puede apreciarse en algunas sentencias en las que la aplicación del principio de buena administración puede enmascarar la pulcra resolución del caso enjuiciado a través de la aplicación de las consecuencias jurídicas concretas previstas en el ordenamiento tributario para el incumplimiento de las garantías procedimentales y los derechos de los contribuyentes, como pueden ser el deber motivación, el cumplimiento del trámite de audiencia o el deber de resolución en plazo razonable. Porque en el ordenamiento tributario, como ha señalado MARÍN-BARNUEVO, «*no hay un único régimen jurídico predeterminado*», por ejemplo, para los supuestos de incumplimiento del plazo de finalización del procedimiento y esto puede ser un problema para «*identificar la consecuencia jurídica aplicable en caso de que los tribunales justificaran dicho incumplimiento en la vulneración del principio de buena administración*»¹²⁷. Por otra parte, la correcta aplicación del principio de buena administración tampoco debe servir para apartar o enturbiar la correcta aplicación de los principios constitucionales de justicia tributaria, como el principio

123 Vid., Litago Lledó, R. (2020) La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas...cit., p. 262.

124 Sí parece sugerirlo, en cambio, Marín-Barnuevo, aunque señala, al mismo tiempo, que sería deseable «una mayor concreción en relación con el principio o regla directamente aplicable» vid., Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración...cit., p. 13.

125 Vid. SSTS de 30 de septiembre de 2019 (rec. 6276/2017); de 27 de marzo de 2019 (rec. 1418/2017); de 15 de octubre de 2020 (rec.1652/2019); de 16 de julio de 2020 (rec.810/2019) o de 28 de mayo de 2020 (rec. 5751/2017).

126 Como se puede deducir de la crítica efectuada por Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración...cit., pp. 6 y ss.

127 Vid., Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración...cit., p. 8 y ss, quien hace esta observación a propósito de su crítica a la doctrina aplicada por el Tribunal Supremo en relación con la dilación en la ejecución contenida en las sentencias de 5 de diciembre de 2017 y 18 de diciembre de 2019, en donde el Tribunal no apreció vulneración del principio de buena administración, pese a ser dos supuestos con evidentes visos de incumplimiento.

de capacidad económica o el principio de igualdad, aunque la resolución mediante la aplicación de estos principios pueda resultar más dificultosa al Tribunal, porque ello inflige graves perjuicios a la aplicación del sistema tributario: por un lado, los principios jurídicos de justicia en la imposición van quedando despojados de su función jurídica¹²⁸ y, por otro, se distorsiona claramente el significado y alcance del principio de buena administración¹²⁹.

5. Reflexiones finales

El actual debate sobre el papel que juega la CDFUE en el sistema de protección multinivel de los derechos fundamentales está centrado en el análisis de la *vis expansiva* de su ámbito de aplicación en conexión con la cláusula del mayor nivel de protección de su art. 53. La CDFUE se encuentra con una serie de trabas para su eficacia, que rigen su interpretación y aplicación, pero que pertenecen a la forma en la que la Carta fue concebida en el marco de las disposiciones de los Tratados. Entre ellas, la nebulosa distinción entre principios y derechos, la vinculación de la eficacia de los derechos al reparto competencial explicitado en los Tratados y la delimitación del ámbito de aplicación de la Carta. La delimitación de su eficacia y alcance se torna problemática en la medida la CDFUE interactúa en un espacio ocupado por la Constitucionales nacionales de los estados miembros. Por lo tanto, su capacidad para limitar el poder público de los estados exige determinar previamente sobre qué base jurídica actúan éstos. Estas cuestiones, que pertenecen al actual debate sobre la protección multinivel de los derechos en el espacio europeo, resultan de imperativo interés en ámbito del Derecho Financiero y Tributario, pues algunos de los principales envites a este sistema de protección han venido en los últimos tiempos de la mano de cuestiones relacionadas con la soberanía fiscal de los Estados.

6. Bibliografía

ALONSO GARCÍA, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale de la protección multinivel de derechos en la UE, *REDCE* núm. 35. Enero-Junio de 2021.

128 Algo particularmente alarmante en el caso del principio de capacidad económica, en su interpretación restrictiva como fundamento y medida de la justicia tributaria en la senda iniciada desde el ATC 71/2008, a propósito del Tasa Fiscal del juego y continuada por la SSTC 26/2017, 59/2017 y 727/2017 sobre el IVTNU. La consagración de esta tendencia es particularmente apreciable en la STC 126/2019 y la STS 1689/2020, de 9 de diciembre. Sobre ello, véase la crítica de Rodríguez Bereijo, A., (2021) «El principio de capacidad económica en una encrucijada», *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, Vol. 25, Núm. 1 (2021), DOI <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.2504>, pp. 87-116..

129 Así ocurre cuando, como pone de manifiesto el profesor D. Marín-Barnuevo, se invoca el principio de buena administración para resolver supuestos en que la Administración sí ha cumplido rigurosamente con las reglas que ordenan su actuación en el procedimiento, a pesar de que las consecuencias del procedimiento no hayan sido las deseables por una desafortunada regulación de otros aspectos del procedimiento, v.g., los procedimientos de revisión de las actuaciones del Catastro, en las STS de 19 de febrero de 2019. Vid. Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración... cit., pp.12-13.

ABREU DUARTE, FRANCISCO; MOTA DELGADO, M. (2020). *It's the Autonomy (Again, Again and Again), Stupid!: Autonomy Between Constitutional Orders and the Definition of a Judicial Last Word*, *VerfBlog*, 2020/6/06, <https://verfassungsblog.de/its-the-autonomy-again-again-and-again-stupid/>, 06-2020, DOI: 10.17176/20200606-133751-0.

ALTAVILLA, C., CARBONI, G. y MOTTO, R., (2015), «Asset Purchase Programmes and Financial Markets: Lessons from the Euro Area», *European Central Bank Working Paper Series*, n. 1864 (noviembre 2015), 54 pp., disponible en: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwps/ecbwp1864>.

BARCIELA PÉREZ, J.A. (2019). La protección de los intereses financieros de la Unión y los Derechos fundamentales. El asunto Dzivev y otros, C310/16. *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 10/2019, BIB 2019/8454.

CALAHORRO, A., (2018), La aplicación nacional de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE: una simple herramienta de interpretación de la eficacia de las directivas, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 61, pp. 973-1011. Doi:<https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.61.05>.

CALDERÓN y RIBEIRO (2020). Fighting Tax Fraud through Artificial Intelligence Tools: Will the Fundamental Rights of Taxpayers Survive the Digital Transformation of Tax Administrations?, *European Taxation*, June 2020.

CALOGGERO PIZZOLO (2022)., *El sistema europeo de protección multinivel de derechos humanos en su laberinto*, UNC 2022. Archivo digital: on line, ISBN 978-987,707-239-6.

CLAES, M. (2015) Belittling the primacy of EU Law in Tarico II. *VerfBlog*, 7 de diciembre de 2017.

CASAS AGUADO, D (2020), «Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario», *Derechos Fundamentales y tributación*, Nueva Fiscalidad. Monográfico, págs. 61-101.

CRUZ VILLALÓN, P (2020), Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, *Revista de Derecho comunitario Europeo*, 66, pp. 363-384, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.66.02>, p. 377.

DELGADO PACHECO, A. (2018). Repensando el procedimiento de inspección en la era de la digitalización, en <https://blog.centrogarrigues.com/tributación>, entrada de 14-12-2018.

DELGADO PACHECO, A. (2020), Intercambio de información tributaria y protección de datos: la postura del TJUE, entrada de 17/11/2010 en *Blog Nuestra Fiscalidad*, <https://www.expansion.com/>.

DIMITRIOS KYRRIAZIS (2020) <https://europeanlawblog.eu/2020/05/06/the-spss-judgment-of-the-german-constitutional-court-an-abrupt-pause-to-an-intricate-judicial-tango/>.

DRAGHI, M (2012), Discurso como presidente del BCE pronunciado en la *Global Investment Conference de Londres* el 26 de julio de 2012, disponible en <https://bit.ly/1B-VIUtX>.

DE GRAUWE, P., JI, Y. y STEINBACH, A., (2016), «The EU debt crisis: Testing and revisiting conventional legal doctrine», LEQS Paper, N. 108

DE WITTE, B. (2014). Article 53, en PEERS, S et al (eds), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary* (pp. 1523-1538), Oxford, Hart Publishing.

FAGGIANI, V. (2018) «El diálogo jurisdiccional tras la sentencia del TJUE M.A.S y M.B.: entre estándar europeo de protección y tendencias centripetas», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 639-676., doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.05>.

GARCÍA CARACUEL, M.(2021), Protección multinivel de los Derechos Fundamentales en el ámbito tributario, en MERINO JARA, I (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, 2021.

GOLDMANN, M., (2014). Adjudicating Economics? Central Bank Independence and the Appropriate Standard of Judicial Review. *German Law Journal*, Vol.15, Issue 2, (pp 265-80). Disponible en: <https://doi.org/10.1017/S2071832200002947>;

GÓMEZ FERNÁNDEZ, C., FERNÁNDEZ ACEVEDO, M. y NAVARRO PÉREZ, B., (2019), «El fin de la política monetaria ultraexpansiva del BCE: balance y perspectivas», en F. FERNÁNDEZ DE ANDRÉS (Ed.), *Anuario del Euro 2018. Completando la Unión Monetaria para un mundo diferente*, Fundación de Estudios Financieros y Fundación ICO, Madrid.

GONZÁLEZ ORTIZ, D (2020) Las decisiones del BCE sobre el programa de compras del sector público exceden de sus competencias», *Revista española de Derecho Financiero*, Cívitas, núm. 187, pp.7.3.

GINO SCACCIA AND GIULIANO VOSA. (2020). Symposium: «PSPP (BVerfG, 5 May 2020) and the Future of the European Integration».

HESSE, K., (1983). «*Escritos de Derecho Constitucional*», trad. y estudio preliminar de P. Cruz Villalón, CEC, Madrid, 1983, pág 87 y ss.

HINAREJOS, A. (2015) Gauweiler and the Outright Monetary Transactions Programme. *European Constitutional Law Review*, 11/2015, págs. 536-576. Disponible en: <https://doi.org/10.1017/S1574019615000346>;

HINAREJOS, A. (2019). On Going Judicial Dialogue and the Powers of the European Central Bank: Weiss. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 63/2019, pág. 664, <https://doi-org/10.18042/cepc/rdce.63.09>.

JIMÉNEZ BLANCO, A. (2020). La compra de deuda pública por el Banco Central Europeo: Notas sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania de 5 de mayo de 2020, *Revista de Administración Pública*, núm. 212, pág. 152. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/rap.212.05>.

LENAERTS, K (2021), *La Charte dans l'ordre juridique de l'Union européenne, Cahiers de droit européen*, 2021.

LENAERTS, K., y GUTIÉRREZ-FONS, J.A. (2014) *The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice*, en PEERS et al (eds), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary* (pp.1600-1637), Oxford, Hart Publishing.

LITAGÓ LLEDÓ, R. (2020). *La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad*, *Revista Técnica Tributaria*, n° 129/2020, pp. 1-18.

LOPEZ ESCUDERO, M., (2019) «Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 64, 787-825. Doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.64.01>, pág. 788.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D (2020), *El principio de buena administración en materia tributaria*, *REDF*, Cívitas, n° 186, pp. 15-38.

MARZAL, T. (2020). *Is the BVerfG PSPP decision «simply not comprehensible»? A critique of the judgment's reasoning on proportionality*, *Verf-Blog*, 2020/5/09, <https://verfassungsblog.de/is-the-bverfg-pspp-decision-simply-not-comprehensible/>, DOI: 10.17176/20200509-133222-0., pg. 2.

PALMA ORTIGOSA , A. (2019). «Decisiones automatizadas en el RGPD. El uso de algoritmos en el contexto de la protección de datos», *Revista General de Derecho Administrativo*, n° 5.

PEERS, S. (2016): «The Italian Job: the CJEU strengthens criminal law protection of the EU's finances», *Common Market Law Review*, págs. 780 yss.

PEERS, S et al (eds) (2014): *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford, Hart Publishing.

PEREZ FERNANDES, S. (2018), *Fundamental rights at the crossroads of EU constitutionalism. Decoding the Member States' key(s) to the Charter*, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 677-715, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.06>, p. 682.

PERNICE, I., (2002), *Multilevel Constitutionalism in the European Union*, *European Law Review*, 27 (5), 511-529.

RAMOS MUÑOZ, D. y RUIZ ALMENDRAL, V ((2020). *Estabilidad financiera y disciplina presupuestaria: una perspectiva constitucional del Semestre Europeo*, en AAVV. *Las implicaciones constitucionales de la Gobernanza Económica Europea*, Tirant lo Blanch.

RODRIGUEZ. BEREIJO, A. (2015, 1), *La Constitución Fiscal en España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

RODRIGUEZ BEREIJO, A. (2015, 2), *La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Una perspectiva constitucional*, XXXVII *Jornadas de Estudio de la Abogacía General del Estado. 40º Aniversario de la Integración de España*

en la Unión Europea, Ministerio de Justicia, Centro de Estudios Jurídicos, Madrid, (inédito), p. 7.

RODRIGUEZ BEREIJO, A., (2021) El principio de capacidad económica en una encrucijada, *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, Vol. 25, Núm. 1 (2021), DOI <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.2504>, pp. 87-116..

RODRIGUEZ-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*, REDE, núm. 58, págs. 171-198;

RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2019): The ECJ *Taricco Saga* on VAT Fraud: The more there is of mine, the less there is of yours», *International VAT Monitor*, March-April, IBFD, Amsterdam, págs.70-80.

RODRIGUEZ IGLESIAS Y LOPEZ ESCUDERO (2010). El derecho de la Unión Europea. En M. DÍEZ de VELASCO (ed.) ., *Las Organizaciones Internacionales* (págs.. 695-725), Madrid, Tecnos.

RUIZ OJEDA, A. Monetización del déficit público y compra de deuda soberana por el BCE/SEBC. (A propósito de la jurisprudencia Pringle-Gauweiler- Weiss del TJUE)», *InDret* 3. 202, DOI: 10.31009/InDret.2020.i3.12.

SANZ GÓMEZ, R. (2021) «Buena administración y procedimiento tributario justo» en MERINO JARA, I. (Dir.) (2021), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Ed. La Ley.

SÂDL, U. (2020) When is a Court a Court?, *Verfassungs blog*, 20 May 2020.

SAÍNZ DE VICUÑA Y BARROSO, (2016): «La política monetaria del BCE ante el Tribunal Constitucional Federal Alemán: la sentencia de 21 de junio de 2016 en el caso OMT», *Revista de Derecho comunitario Europeo*, núm. 55, págs.. 1067-1099.

SARMIENTO, D (2013). Who's afraid of the Charter» The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe. *Common Market Law Review*, 50 (5), 1267-1304.

SARMIENTO, D. (2018, 1), *El Derecho de la Unión Europea*, Madrid, Marcial Pons.

SARMIENTO, D. (2018, 2), Adults in the (Deliberation) Room. A comment on M.A.S, *EU Law Live Blog*.

SARMIENTO, D. (2019), The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights is Redefined Once Again-A Comment on IN and IM/Belgium, <https://eulawlive.com/2019/10/25>.

SARMIENTO, D., y UTRILLA, D. (2020): «La Corte Constitucional de Alemania se ha vuelto nuclear, última actualización: 15/05/2020. file:///Users/Euro-news.htm

SARMIENTO, D; WEILER, J. H.H.: *The EU Judiciary After Weiss: Proposing A New Mixed Chamber of the Court of Justice*, *VerfBlog*, 2020/6/02, <https://verfassungsblog.de/the-eu-judiciary-after-weiss/>, DOI: 10.17176/20200602-133615-0.

<https://europeanlawblog.eu/2020/05/06/the-pspp-judgment-of-the-german-constitutional-court-an-abrupt-pause-to-an-intricate-judicial-tango/>.

SCACCIA, G; VOSA, G., (2020) Symposium: «PSPP (BVerfG, 5 May 2020) and the Future of the European Integration».

SUBERBIOLA GARBIZU, I., (2021) «Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas», en MERINO JARA, I (Dir), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, Madrid, págs. 291-327.

TIRADO MARTÍ, I (2015) Crisis financiera y crisis soberana: un análisis de los mecanismos de transmisión». En: (Coord.: A. JOSÉ ROJO y otros): *Estudios jurídicos en memoria del profesor Emilio Beltrán: liber amicorum*, 2015.

TIRADO MARTÍ, I (2014) En el núcleo de la crisis soberana en España: ¿reestructuración de deuda «subnacional» o rescate interno». En: (coord. por A. J. Recalde Castells): *Crisis y reforma del sistema financiero*, 2014.

PETERSEN, N. (2019) : «Karlsruhe not only barks, but finally bites- Some remarks on the OMT Decision of the German Constitutional Court,», DOI:10.1017/S2071832200002960

PHEDON NICOLAIDES: «The Judgment of the Federal Constitutional Court of Germany on the Public Sector Asset Purchase Programme of the European Central Bank: Setting an Impossible and Contradictory Test of Proportionality», *EULaw Live blog*.

PHEDON NICOLAIDES: «The ECB is Responding to the Federal Constitutional Court of Germany: A Comparison of Monetary Policy Accounts», *EULaw Live blog*.

VAN HOUT, D (2019). Legal protection in the era of Big Data, <https://globtax.gov weblog.leidenuniv.nl/2019/02/22/>.

VOGEL, K., «La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59/1979.

VIOLANTE, T. (2020) «Bring Back the Politics: The PSPP Ruling in Its Institutional Context», *German Law Journal* (2020), 21, pp. 1045-1057 doi:10.1017/glj.2020.63.

WARD, A. (2017)., Remedies under the Eu Charter of Fundamental Rights. En S.Douglas-Scott, N.Hatzis, N. (eds). *Research Handbook on EU Law and Human Rights* (pp-162-185), Edward Elgar Publishing.

WEILER, J. (2020). Why Weiss?. The I.CON symposium Preface.

WILKINSON, M. (2014). Economic Messianism and Constitutional Power in a 'German Europe'. *LSE Legal Studies Working Paper*, 26/2014. Disponible en: <https://bit.ly/2KHYEJc>.

ZILLER, J. (2020). The unbearable heaviness of the German constitutional judge». On the judgment of the Second Chamber of the German Federal Constitutional Court of 5 May 2020 concerning the European Central Bank's PSPP program, available at <https://ssrn.com/abstract=3598179>.