

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

MARÍA RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario (Titular Acreditada)
Universidad Autónoma de Madrid

Revista Española de Derecho Europeo 58
Abril – Junio 2016
Págs. 171 – 198

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LOS HECHOS DE LA SENTENCIA: EL SUPUESTO DE HECHO Y LAS CUESTIONES DE FONDO. *1. El supuesto de hecho: El fraude carrusel en el IVA en el marco de la lucha contra el fraude fiscal en la UE. 2. El principio de efectividad y la obligación de los Estados miembros de imponer sanciones efectivas y disuasorias en materia de IVA.* III. LA REGULACIÓN DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN Y SU INTERRUPCIÓN EN EL DELITO FISCAL. *1. El principio de seguridad jurídica. La prescripción y el principio de seguridad jurídica. 2. La interrupción del cómputo de la prescripción en el delito fiscal. 3. La nueva regulación del procedimiento por delito fiscal en la legislación y tributaria española: un ejemplo de la cesión de garantías procedimentales en pro de la efectividad.* IV. LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA SOBRE EL DERECHO NACIONAL. EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA Y EL ALCANCE DE LA INAPLICACIÓN JUDICIAL DEL DERECHO NACIONAL CONTRARIO AL DERECHO COMUNITARIO. V. REFLEXIÓN FINAL. VI. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: Este comentario analiza el pronunciamiento del TJUE en su sentencia de 8 de septiembre de 2015, dictada en el asunto C-105/14, *Ivo Taricco y otros*. En ella, el TJUE se pronuncia sobre las consecuencias que la regulación italiana sobre el cómputo de la prescripción en los casos de delito fiscal puede tener sobre la efectividad de la lucha contra

ABSTRACT: This commentary discusses the ruling of the ECJ in its judgment of 8 September 2015, in case -105/14, *Ivo Taricco and others*. In it, the ECJ ruling on the consequences that the Italian regulation on the limitation period in cases of crimes prosecutor may have on the effectiveness of the fight against VAT fraud, declaring

el fraude en el IVA, declarándola contraria al Derecho de la Unión por contravenir la obligación de los Estados miembros de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas (ex art. 325 TFUE). Este asunto supone una nueva limitación de la autonomía procesal de los Estados miembros en pro del principio de efectividad, cuyas consecuencias pueden ir demasiado lejos y contravenir otros principios o valores protegidos constitucionalmente.

PALABRAS CLAVE: TJUE, IVA, fraude carrusel, prescripción, delito fiscal, principio de efectividad, principio de primacía, principio de legalidad penal.

it contrary to European Union law by contrary to the obligation of Member States to combat illegal activities affecting the financial interests of the Union by dissuasive and effective measures (ex art. 325 TFEU). This issue shows a new limitation of the procedural autonomy of the Member States towards the principle of effectiveness, but the consequences can go too far and go against other constitutionally protected principles or values.

KEYWORDS: ECJ, VAT carousel fraud, prescription, tax offenses, tax fraud, tax crime, the principle of effectiveness, principle of primacy, principle of legality.

Fecha de recepción del original: 8 de abril de 2016

Fecha de aceptación: 4 de mayo de 2016

I. INTRODUCCIÓN

En uso de su función de Tribunal Constitucional europeo, llamado a pronunciarse sobre la conformidad de normas nacionales de los Estados miembros con el Derecho de la Unión por el planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación, el TJUE ha dictado una sentencia con un trasunto tributario digna de atención por el considerable alcance que puede tener la aplicación que el TJUE hace en ella de principios comunitarios clásicos, que siendo de aplicación indiscutida, pueden producir consecuencias prácticas de difícil encaje en el proceso de imbricación entre las Constituciones nacionales y el Derecho Europeo¹. Se trata de la sentencia de 8 de septiembre de 2015, dictada en el asunto C-105/14, *Ivo Taricco y otros*, donde el TJ se pronuncia sobre las consecuencias que la regulación italiana sobre el cómputo de la prescripción en los casos de delito fiscal puede tener sobre la efectividad de la lucha contra el fraude en el IVA. Desde el punto de vista del fondo del asunto, lo relevante en este caso no es tanto el supuesto fáctico en sí que se enjuicia, que es un supuesto más de fraude carrusel en el IVA, sino la trascendencia que en este fallo se advierte en lo que respecta al objetivo de la lucha contra el fraude en el ámbito de la UE y las importantes consecuencias que el TJUE extrae de la obligación de los Estados miembros de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros

1. Vid., J. DÍAZ-HOCHLEITNER: «El derecho a la última palabra: ¿Tribunales constitucionales o Tribunal de justicia de la Unión?», en *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional*, WP IDEIR, nº 17 (2013), p. 4. En relación con la creciente importancia del papel del TJUE al hilo del planteamiento de la cuestión prejudicial, sobre todo en materia de imposición directa, véase R. GARCÍA ANTÓN., «The reformulation of the questions referred to the CJEU for a preliminary ruling in Direct Taxation: towards a constructive cooperation model», en *EC Tax Review*, 2015/5, pp. 258 y ss. y «The preliminary reference procedure in the field of Direct Taxation under the constructive cooperation: challenging I' horizontalité», *Review of European Administrative Law*, vol. 8, nr.2/2015, pp. 71-94.

de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas (*ex* artículo 325 TFUE). En particular, en materia de IVA, donde el Tribunal recuerda que de la Directiva 2006/112 en relación con el artículo 4 TUE, se desprende que los Estados no sólo 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»².

La sentencia evidencia una tendencia a la superprotección de la recaudación del IVA como ingreso público comunitario por excelencia y la anteposición de la lucha contra el fraude como objetivo prioritario en el escenario comunitario, incluso a riesgo de que ello pueda suscitar un conflicto entre el Derecho de la Unión y los derechos consagrados en las Constituciones nacionales³. Este caso también pone de manifiesto, que pese a que la aplicación del *principio de primacía* es cuestión que puede considerarse pacíficamente admitida en los ordenamientos nacionales, no está tan claro que ello resuelva todos los problemas en los casos de colisión de una norma nacional con el Derecho de la UE⁴. En primer lugar, por el alcance que puede llegar a tener el efecto del *principio de primacía* en casos como éste donde se aprecie una contravención del Derecho comunitario por el Derecho nacional. Básicamente, la jurisprudencia del TJUE afirma en estos casos que tanto la Administración como los jueces y tribunales tienen la obligación de dejar inaplicadas las normas nacionales en conflicto, sean del rango que sean. De acuerdo con la jurisprudencia del TJ, lo único que debe hacer el Tribunal nacional es «dejar inaplicada la norma nacional, no declarar su nulidad», correspondiendo a los Estados miembros determinar las competencias de sus tribunales en este sentido y los procedimientos para depurar su ordenamiento⁵. Sin embargo, ello coloca al órgano judicial ante un vacío legal que dista de estar claro cómo haya de ser colmado. Las sugerencias que a este respecto hace la Abogada General Sra. KOKOTT suscitan una gran inquietud⁶, cuando se contempla que el órgano judicial puede optar por llenar ese vacío legal mediante al recurso a varias alternativas distintas, con consecuencias totalmente dispares, como la aplicación de un plazo de prescripción distinto al previsto para este tipo de delito o la aplicación de una regulación en materia de prescripción del delito que no era la vigente en el momento de su comisión, lo que conllevaría una aplicación retroactiva «*in peius*» de una norma de naturaleza punitiva y la posibilidad de una conculcación del principio de legalidad penal (*nullum crimen nulla poena sine lege*).

2. Véase STJ de 8 de septiembre de 2015, *Ivo Taricco y otros*, C-105/14. También, STJ de 26 de febrero de 2013, *AKERBERG FRANSSON*, C-617/10, apartados 26 y 34.

3. Véase sobre ello, J. DÍAZ-HOCHLEITNER: «El derecho...», *op. cit.*, pp. 24 y ss.

4. En relación con este problema, J. DÍAZ-HOCHLEITNER: «El derecho...», *op. cit.*, pp. 24 y ss.

5. STJ 19 de septiembre de 2009, C-314/08, as. *Filipiak*.

6. Véase Conclusiones de la AG Sra. Juliane KOKOTT presentadas el 30 de abril de 2015, apartados 125, 126 y 127.

Ello podría abrir la puerta a un eventual conflicto entre el Derecho de la Unión y los derechos fundamentales por la creación de una situación donde, si bien no jurídicamente pero sí «de facto» el nivel de protección que dispense el TJUE resulte menos exigente que el que se garantiza en otras instancias jurisdiccionales nacionales o supranacionales, sin excluir la eventualidad de un conflicto constitucional por actos de los poderes públicos nacionales en aplicación del Derecho de la Unión.⁷

Por otra parte, es preciso recordar que en otras ocasiones el TJUE ha declarado que cuando se cree una situación de «indeterminación jurídica» por la acción normativa de las instituciones comunitarias, tal situación no puede perjudicar a los contribuyentes, porque el principio de seguridad jurídica constituye un principio fundamental del derecho europeo⁸. Este principio exige, particularmente en el ámbito tributario, que una normativa que establezca gravámenes para el contribuyente sea clara y precisa, para que el contribuyente pueda conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar en consecuencia las medidas oportunas⁹. En el caso *Gebroeders*, C-143/93, por ejemplo, el principio de seguridad jurídica sirvió para limitar la retroactividad de una normativa europea y privarla de su eficacia debido a la situación de «indeterminación jurídica» que causaba en los contribuyentes. En otros casos relevantes el TJUE también ha insistido en las exigencias que proyecta el principio de seguridad jurídica a efectos de la tipificación de las normas tributarias¹⁰, por lo que el análisis de este caso es especialmente delicado en relación con ello, máxime tratándose de un supuesto de prescripción, instituto que se presenta precisamente como una exigencia de la seguridad jurídica, tal y como ya señalara nuestro Tribunal Constitucional en su sentencia 147/1986¹¹.

El caso de la Sentencia *Ivo Taricco y otros* vendría también a quebrar la postura mantenida hasta ahora por el TJUE al admitir que, junto a la posibilidad de que los particulares invoquen directamente en su beneficio las Directivas comunitarias cuando éstas no hayan sido correctamente transpuestas al ordenamiento interno, también a la inversa, el incumplimiento por los Estados miembros de sus deberes para con la Unión Europea puede afectar negativamente a los particulares causándoles un perjuicio¹².

7. Vid. STC 64/1991. Sobre ello también, en materia tributaria, véase J. M. CALDERÓN CARRERO, «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 132/2006, pp. 732-733.
8. Vid. SSTJUE de 21 de septiembre de 1983, as. *Deutsche Milchkontor*, As. Ac. 205/82 a 215/82, STJ de 9 de julio de 1981, *Gondrand Freres*, C-169-80 y STJ de 22 de febrero de 1981, *Comision/Francia y Reino Unido*, as. ac. C-92/87 y 93/87.
9. Véase en este sentido J. M. CALDERÓN CARRERO, «Una introducción...», *cit.*, p. 732.
10. Por ejemplo en el caso *Federation of Technological Industries*, STJUE de 11 de mayo de 2006, C-384/04.
11. Vid. STC 147/1986, de 25 de noviembre (RTC 1986, 147) (RTC 1986, 147), FJ.º Tercero.
12. En el mismo sentido, I. IBAÑEZ GARCÍA, «Alcance de la inaplicación judicial del derecho nacional contrario al derecho de la Unión Europea», en *ECJ Leading Cases*, año 2015, vol. 2, post de 5-10-2015. Disponible en: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2015/10/05/5531>.

Finalmente, el caso es interesante por ilustrativo de la importancia que tiene la regulación de institutos procesales sobre la sustancia del caso y por tanto, las (in)deseables consecuencias que ello puede tener en asuntos transfronterizos, donde la máxima de la autonomía procesal de los Estados miembros puede verse limitada en pro del *principio de efectividad*, especialmente cuando ello afecta a tributos cubiertos por el Derecho derivado como el IVA. Es desde esta perspectiva, desde la cual esta decisión del TJ puede entenderse justificada, entroncando con la jurisprudencia vertida en el asunto conocido como «maíz griego»¹³, donde el TJ, tras reconocer que ante la falta de armonización comunitaria en materia sancionadora los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas, señaló que los Estados están obligados a tomar medidas de protección de los bienes jurídicos comunitarios que cumplan con los criterios de efectividad y asimilación o equivalencia y en todo caso «están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho Comunitario y sus principios generales»¹⁴.

II. LOS HECHOS DE LA SENTENCIA: EL SUPUESTO DE HECHO Y LAS CUESTIONES DE FONDO

1. EL SUPUESTO DE HECHO: EL FRAUDE CARRUSEL EN EL IVA EN EL MARCO DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN LA UE

Los hechos del caso consisten sucintamente en lo siguiente. El Sr. Taricco y otros sujetos particulares resultan procesados en Italia por haber constituido y organizado, durante el periodo comprendido entre 2005 y 2009, una asociación ilícita para delinquir, a través de la cual llevaron a cabo montajes jurídicos fraudulentos de tipo «carrusel del IVA». Mediante sociedades instrumentales y documentos falsos, estas personas adquirieron botellas de champán sin abonar el IVA. Esta operación permitió a la sociedad Planet Srl disponer de estas botellas a un precio inferior al de mercado, pudiendo así revenderlas a sus clientes a un precio falseado. Planet recibió supuestamente facturas emitidas por las sociedades instrumentales por operaciones inexistentes. Sin embargo, estas sociedades no presentaron la declaración anual de IVA o, cuando sí la presentaron, no realizaron los pagos correspondientes. En cambio, Planet incluyó las facturas emitidas por las sociedades instrumentales en su contabilidad, deduciéndose indebidamente el IVA indicado en las mismas y, por consiguiente, presentó declaraciones anuales del IVA fraudulentas.

El llamado «fraude carrusel» es un tipo de fraude fiscal que se da en el IVA sobre la base del distinto tratamiento que tienen las operaciones interiores y las operaciones intracomunitarias. En las operaciones interiores, el sujeto pasivo de las cuotas de IVA que se devenguen en sus transmisiones, puede deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, de manera que la cantidad a ingresar en la Hacienda Pública será la

13. STJUE de 21 de septiembre de 1989, asunto *Comisión v. Grecia*, C-68/88. Vid., R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico de la Unión Europea*, 4ª ed., Thomson-Reuters, Civitas, Madrid, 2014, p. 355.

14. STJUE de 21 de septiembre de 1989, asunto *Comisión v. Grecia*, C-68/88, apartados 23 y 24.

diferencia entre ambas. Sin embargo, cuando un operador interior compra mercancía a otro país de la UE (adquisición intracomunitaria) compra sin IVA del país vendedor por el principio de tributación en destino. Al recibir la mercancía debe autorepercutirse el IVA nacional que es inmediatamente deducible. Cuando posteriormente venda en el mercado nacional la mercancía (operación interior) deberá repercutir el IVA a su cliente, el cual podrá deducírselo de inmediato. El primer operador tiene una posición sumamente delicada. En primer lugar, porque le corresponde el ingreso de la totalidad del IVA devengado en la operación y en segundo lugar porque es quien causa el inicio de la cadena de deducciones. Por otro lado, si un operador que ha adquirido la mercancía en el mercado nacional, la vende a otro país de la UE (entrega intracomunitaria) esa operación está exenta de IVA (de nuevo por el principio de tributación en destino) pero origina el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado en las adquisiciones de esos bienes (lo que se conoce como exención plena). Si el operador nacional sólo realiza esas operaciones, no tiene IVA a repercutir ya que vende exento de IVA, pero sí puede deducirse las cuotas de IVA soportado, que, en su caso le serán devueltas¹⁵.

En el «fraude carrusel», el importe defraudado dependerá del número de vueltas que se le de a la mercancía y puede combinarse con un fraude a la entrega si el destino de la mercancía es venderse en el interior del país. Además, el operador interior que quiere adquirir la mercancía de algún país de la UE puede realizar ese encargo a una trama organizada. El mecanismo es básicamente el siguiente: la trama recibe el encargo y realiza a su vez el pedido al distribuidor de ese producto en la UE, que enviará la mercancía facturándola a la sociedad que se le indique, que será lo que se llama la «trucha» de la organización. La mercancía entra en el país a través de la trucha sin pagar el IVA, ya que ésta no va a presentar declaración del IVA o si lo hace no lo va a ingresar¹⁶. No obstante, la trucha sí repercutirá el IVA a su cliente (sociedad pantalla 1), que al tener una factura justificativa del IVA repercutido, se lo deduce. La trama se sirve de una cadena de sociedades pantalla, cuya longitud puede ser mayor o menor y cuanto mayor sea más difícil será seguir el rastro de la mercancía. Además, estas sociedades pantalla suelen presentar un perfil cumplidor ingresando una pequeña diferencia entre el IVA soportado y el que repercuten. La última sociedad venderá la mercancía a una sociedad nacional, que a su vez venderá a un cliente de la UE teniendo el derecho a la deducción del IVA soportado, un IVA que no fue ingresado por la trucha. Esta cadena de fraude puede finalizar también con un último eslabón en donde la mercancía no se venda a un cliente de la UE sino que se venda a un distribuidor en el interior del país, pudiendo venderse a un precio final inferior por el IVA

15. Vid. B. CAMINO ÁLVAREZ: «Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel tras el Libro Verde sobre el futuro del IVA», *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, Colaboración 3/14. Volumen 17/2014, pp. 39-40.

16. Como señala B. CAMINO: «No les importa que la deuda pase a la vía ejecutiva ya que la sociedad es insolvente y también los supuestos administradores». Vid., B. CAMINO ÁLVAREZ: «Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel...», *cit.*, p. 40.

que se ha dejado de ingresar¹⁷. Este esquema lleva a una doble defraudación de IVA, el derivado de las operaciones circulares y el derivado de la última vuelta en que la mercancía entra para quedarse y venderse en el mercado nacional «desnuda» de IVA¹⁸.

El problema del fraude en el IVA representa unas pérdidas muy significativas para el presupuesto de la UE y de los Estados miembros, cifradas en varios billones de euros al año, por lo que combatirlo se ha convertido en una cuestión prioritaria de interés común en el seno de la UE¹⁹. Además, este fraude, que hasta ahora estaba muy extendido en entregas de bienes se está produciendo también en prestaciones de servicios. La UE ha propuesto en los últimos tiempos diversas medidas normativas que los Ordenamientos nacionales pueden adoptar para tratar de atajar este fraude²⁰, que van desde la introducción de nuevos supuestos de responsabilidad tributaria en la legislación nacional, al establecimiento de supuestos de inversión del sujeto pasivo (*reverse charge*), donde se configura como sujeto pasivo al destinatario de las operaciones en una excepción a la regla general de que en el IVA el sujeto pasivo es quien entrega los bienes o presta los servicios en las sucesivas etapas de la cadena productiva²¹. Como explicaba la propia Comisión Europea: el mecanismo de inversión del sujeto pasivo supone que el proveedor no cobre IVA alguno a sus clientes sujetos pasivos, que pasan a su vez a ser responsables del pago del impuesto. En la práctica, los clientes realizarán la declaración y la deducción al mismo tiempo, sin efectuar ningún ingreso efectivo a la Hacienda, eliminándose la posibilidad teórica de cometer fraude²².

Desde el año 2003, la Comisión Europea planteó la necesidad de modificar de forma sustancial el sistema IVA para combatir eficazmente el fraude, proponiendo a los Estados miembros optar por generalizar la inversión del sujeto pasivo, aunque

17. Véase B. CAMINO ÁLVAREZ: «Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel...», *cit.*, p. 40.

18. B. CAMINO ÁLVAREZ, *Ibidem*, p. 41.

19. Véase la Carta de 12 de noviembre de 2014 del presidente de la Comisión Juncker y de su vicepresidente a los presidentes respectivos del Consejo y del Parlamento.

20. Así por ejemplo: *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, Comunicación de la Comisión Europea, de 6 de diciembre de 2012 (COM (2012) 722 final) y las Conclusiones del Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013.

21. Sobre ello, *vid.* M. VILLAR EZCURRA: «El alcance del *reverse charge* como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA», en F. ADAME MARTÍNEZ y J. RAMOS PRIETO (COORDS), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Homenaje al Prof. Lasarte, IEF, Madrid 2014, pp. 1032 y ss.

22. *Vid.*, Propuesta de Directiva relativa a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios, de 29 de septiembre de 2009 (COM (2009) 511 final), p. 3. En el Libro Verde del IVA, (Documento de la Comisión de 2/12/2011) se analizan las medidas más eficaces que se han barajado para combatir el fraude carrusel en el IVA y se proponen otras, entre las que destaca la propuesta de «pago por el proveedor en el país de destino», de la que también se ha mostrado partidario el Instituto de Estudios Fiscales español. *Vid.*, B. CAMINO ÁLVAREZ: «Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel...», *cit.*, p. 56.

finalmente se decantó por perfeccionar el sistema en vigor y perfilar una estrategia común contra el fraude en el IVA en los años sucesivos que cristalizaría en la Directiva 2006/69/CE, de 24 de julio, que, en esencia, permite a todos los Estados miembros aplicar, con carácter opcional, derogaciones de la Directiva autorizadas individualmente para prevenir o combatir el fraude, otorgando a los Estados gran flexibilidad para configurar el ámbito de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. La Directiva 2010/23/UE, de 16 de marzo, modificó la anterior y admitió la incorporación de nuevos supuestos. Además siempre cabe que los Estados miembros utilicen la posibilidad de solicitar autorización del Consejo en virtud de lo previsto en el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre²³. Desde el año 2010, con la iniciativa del Libro Verde del IVA, se abrió un proceso de consulta en el ámbito comunitario con el objetivo de «reforzar su coherencia con el mercado interior y su capacidad como fuente de ingresos, mejorando su eficiencia económica y solidez», que permita resistir las tentativas de fraude sufridas en los últimos años. Los resultados de ello se plasmaron en el documento de la Comisión de 2/12/2011²⁴.

Esta lucha contra el fraude en el IVA forma parte de un objetivo más ambicioso en el seno de la UE por luchar contra la evasión y la elusión fiscal, tanto en el ámbito de la imposición indirecta (IVA en particular), como en el ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre Sociedades, IS). Sin ir más lejos, el 28 de enero de 2016 la Comisión Europea lanzaba el llamado «*Anti Tax Avoidance Package*», que propone un conjunto de medidas contra la elusión fiscal en el IS, que van desde la modificación de la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad hasta una propuesta de Directiva en el marco del IS, donde destacan algunas medidas contra prácticas de elusión fiscal, como la limitación a la deducción de los gastos financieros en el IS, el establecimiento de un «*exit tax*» o la introducción de una cláusula general anti-abuso a escala comunitaria.

El reconocimiento, pues, de que la lucha contra el fraude fiscal se ha convertido en una prioridad de la política fiscal de la UE, debe tenerse bien presente a la hora de analizar el pronunciamiento del TJUE en el asunto *Ivo Taricco y otros*, en donde el trasfondo de la cuestión es que varios millones de euros de IVA en recaudación pueden no llegar a recuperarse por carecer de tiempo procesal suficiente para ello. Es precisamente este motivo el que permite al TJUE declarar en este caso que la legislación italiana en liza que prevé la interrupción de la prescripción en casos de delito fiscal y la posterior reanudación de su cómputo resulta contraria a la obligación que tienen los Estados miembros de combatir el fraude y cualquier actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la UE, para lo cual deben adoptar medidas que

23. Vid. M. VILLAR EZCURRA: «El alcance del *reverse charge*...», *cit.*, p. 1041.

24. *Indirect Taxation and Tax administration VAT and other turnover taxes*, «Summary report of the outcome of the public consultation on the green paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT System», Brussels 2nd Dec 2011, TAXUD C. I. (2011) 1417007. Un análisis en B. CAMINO ÁLVAREZ: «Perspectivas en la lucha contra el fraude carusel...», *cit.*, pp. 44 y ss.

supongan un verdadero efecto disuasorio y que sean capaces de ofrecer una protección eficaz, *ex* artículo 325 TFUE²⁵. Y ello, a pesar de que tal motivo no estaba entre los que habían sido inicialmente aducidos por el órgano judicial italiano (Tribunal de Cunneo) cuando plantea la cuestión prejudicial o al menos no lo había sido correctamente, ya que el órgano planteaba si dicha legislación italiana, en la medida en que conducía a una impunidad de hecho de los delitos cometidos en materia de IVA, suponía la introducción de una exención en el IVA no contemplada en el artículo 158 de la Directiva sobre el sistema común del IVA (Directiva 2006/112). Sin embargo, el TJ corrige este planteamiento, haciendo uso de la posibilidad de que el TJUE entre a analizar disposiciones que el órgano jurisdiccional nacional remitente no haya planteado en su petición de decisión prejudicial²⁶, pues como señala la AG Sra KOKOTT en sus conclusiones el sólo hecho de que las normas de prescripción italianas puedan presentar deficiencias no basta para entender que ello es contrario a Derecho de la Unión (el órgano judicial alegaba que ello era contrario al principio de finanzas públicas sólidas consagrado en el artículo 119 TFUE)²⁷. La vía, es pues, la obligación de los Estados miembros de imponer sanciones efectivas por delitos fiscales en materia de IVA, en el marco de los principios de equivalencia y efectividad.

2. EL PRINCIPIO DE EFECTIVIDAD Y LA OBLIGACIÓN DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE IMPONER SANCIONES EFECTIVAS Y DISUASORIAS EN MATERIA DE IVA

La obligación de los Estados miembros de imponer sanciones por las infracciones de los particulares contra el Derecho de la Unión se basa, en último término, en la obligación de cooperación leal derivada del artículo 4 TUE, apartado 3. Dichas sanciones, además, como recuerda el TJ en esta sentencia han de ser «efectivas, proporcionadas y disuasorias», de acuerdo con la jurisprudencia sentada en casos anteriores como el asunto *Comision/Grecia*²⁸ o el asunto *Berlusconi y otros*²⁹. En este último asunto, el TJUE reiteró que una normativa sancionadora es efectiva «cuando la imposición de la sanción prevista (y, en consecuencia, la realización de los objetivos perseguidos por el Derecho Comunitario) no sea imposible en la práctica o excesivamente difícil»³⁰. Al mismo tiempo, también a resultas del *principio de efectividad*, la sanción debe ser disuasoria y «una sanción es disuasoria cuando impide al particular infringir las disposiciones y finalidades perseguidas por el Derecho

25. Vid. STJUE de 8 de septiembre de 2015, *Ivo Taricco y otros*, donde el TJ se remite a su doctrina vertida en el caso *AKERBERG FRANSSON*, C-617/10.

26. Remitiéndose así a su jurisprudencia vertida en otros casos como *Alsattel* (C-247/86), apartados 7 y 8; *Hennen Olie* (C-302/88), apartado 20 y *Wagner Raith* (C-560/13) puntos 16 a 48.

27. Véase apartado 69 de las Conclusiones.

28. Asunto *Comision/Grecia* (68/88, EU: C:1989:339).

29. STJUE de 3 de mayo de 2005, *Berlusconi y otros*, asuntos acumulados C-387/02, C-391/02 y C-403/02.

30. Vid., STJUE de 3 de mayo de 2005, *Berlusconi y otros*, apartado 88.

comunitario»³¹ para lo que es determinante no sólo la naturaleza y el grado de la sanción, sino también la probabilidad de que ésta se imponga.

El *principio de efectividad* se aplica en todos los casos en que los hechos presenten una relación con el derecho europeo, pero no exista una normativa comunitaria específica, de modo que los Estados miembros deben aplicar las disposiciones nacionales, aplicándose no sólo cuando el particular invoca frente a un Estado miembro los derechos que le confiere el ordenamiento comunitario, sino también en el supuesto inverso, cuando un Estado miembro invoca las normas de Derecho comunitario a un particular. Este *principio de efectividad*, junto con el de *equivalencia* (las reglas nacionales no pueden ser más desfavorables para el particular que las aplicables a un contexto puramente interno), han sido construidos por el TJUE sobre la base del principio de cooperación leal para complementar el principio de autonomía de los Estados en contextos de «falta de normativa comunitaria en la materia»³², actuando como una suerte de límites en una doble vertiente, orgánica y procedimental. Precisamente, ha sido la segunda de estas vertientes, vinculada a las reglas procedimentales internas aplicables tanto por los órganos administrativos como judiciales de los Estados miembros, la que ha ocupado una mayor parte de la jurisprudencia del TJUE, con una extensa casuística que abarca diversos ámbitos del Derecho de la Unión y gran variedad de reglas procedimentales³³.

La funcionalidad del *principio de efectividad* en relación con la limitación de la autonomía de los Estados miembros, despliega, además, un diverso alcance en función de que se trate de maximizar los derechos o las obligaciones impuestas por el ordenamiento comunitario. Tratándose de estas últimas, terreno en el que se mueve el asunto *Ivo Taricco y otros*, el TJ ha reforzado sus exigencias en relación con los principios de efectividad y equivalencia. Así, por ejemplo, en relación con las sanciones por infracciones de Derecho comunitario lo hizo en el asunto «maíz griego»³⁴, donde exigió que las medidas sancionadoras que se adoptaran por los Estados para combatir las infracciones del Derecho de la Unión habían de ser equivalentes y disuasorias, en el marco del principio de efectividad, un factor que resulta inherente al ámbito del cumplimiento de obligaciones, que no al del ejercicio de los derechos³⁵.

Las exigencias del principio de efectividad en relación con la imposición de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias, que había sido afirmada por el TJ en el asunto *Berlusconi y otros*, ha sido también puesta de relieve recientemente en materia de IVA en el Asunto *AKERBERG FRANSSON*, como recuerda la AG Sra. KOKOTT en sus

31. *Ibidem*, apartado 89.

32. Desde los Asuntos *Rewe y Comet*. *Vid.*, R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico...*, *cit.*, p. 349.

33. En este sentido, R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico...*, *cit.*, pp. 351-352. Algunos de ellos, de gran impacto y repercusión mediática como el Asunto *Aziz* (C-415/11) en relación con las cláusulas abusivas de los contratos celebrados con los consumidores o el asunto *Duarte Hueros* (C-32/12).

34. STJUE de 21 de septiembre de 1989, asunto *Comisión v. Grecia*, C-68/88.

35. R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico...*, *cit.*, p. 355.

conclusiones al caso que nos ocupa, pues «en materia de IVA resulta especialmente importante contar con un sistema eficaz de sanciones por infracciones del Derecho de la Unión» mediante el cual se protejan los intereses financieros de la Unión, entre cuyos recursos propios figura una parte del IVA recaudado por los Estados miembros³⁶. Es cierto, como reconoce la AG KOKOTT, que del Derecho de la Unión Europea no se deduce obligación alguna para los Estados de sancionar «penalmente» estas infracciones, por lo que en teoría los Estados tienen libertad para elegir las sanciones aplicables, pero la AG señala que «es inherente al concepto de «sanción» que se haya de hacer algo más que recaudar *a posteriori* el IVA que de todos modos se adeuda». Por ello, concluye que: «Es contrario a las exigencias del Derecho de la Unión que un Estado miembro fundamente su sistema sancionador nacional sobre dos pilares consistentes en una combinación de sanciones administrativas y penales, y que ni por separado ni en conjunto dichos pilares satisfagan los criterios de efectividad, proporcionalidad y disuasión»³⁷.

Como se ve, el razonamiento que late en el caso *Ivo Taricco y otros* está en la línea de los postulados mantenidos por el TJ sobre las exigencias dimanantes del *principio de efectividad* en relación con las obligaciones impuestas a los Estados miembros por el Derecho de la Unión, y es en este marco en el que debe ser entendido. Sin embargo, no deja de ser cuestionable si su alcance se lleva demasiado lejos, en la medida en que la falta de efectividad de las medidas en el caso concreto se produce, digamos que «accidentalmente», por la interrupción de la prescripción y la posterior reanudación de su cómputo. En puridad, no se puede decir que las sanciones impuestas no sean efectivas y disuasorias. No lo es, desde luego, la concreta regulación italiana de la prescripción en liza para los supuestos de delitos fiscales con instrucciones complejas, y un indicio de ello es que Italia ya reformó dicha legislación en materia de prescripción. Pero resulta cuestionable, aun a pesar de que ello produzca ese efecto, que pueda resultar suficientemente justificado para declarar esta legislación contraria al Derecho de la Unión y que ello entrañe un incumplimiento por parte del Estado italiano de sus obligaciones para con el Derecho de la Unión.

En este sentido, es preciso hacer notar, que en el asunto AKERBERG FRANSSON³⁸, donde también se dilucidaba en torno al ejercicio de la potestad sancionadora por parte de los Estados en relación con la normativa de la Unión en materia de IVA, el Abogado General P. CRUZ VILLALÓN entendió que la conexión con el Derecho de la Unión era circunstancial y ello le llevó a proponer la falta de competencia del TJUE para responder a las cuestiones planteadas³⁹. Sin embargo, el TJ estimó la existencia de un vínculo directo entre la recaudación del IVA y los intereses financieros de la Unión, concluyendo que tanto los recargos fiscales como la acción penal en cuestión constituyen una aplicación tanto de la Directiva 2006/112/CE como del artículo 325

36. Vid., Conclusiones de la AG Sra. Juliane KOKOTT apartado 83.

37. Vid., apartado 85 de las Conclusiones.

38. STJUE de 26 de febrero de 2013 (C-617/10).

39. Vid. Conclusiones del AG en el Asunto AKERBERG FRANSSON, apartados 48-51.

TFUE, confirmando la existencia de un vínculo directo entre la recaudación del IVA y los intereses financieros de la Unión⁴⁰. Esta doctrina se ve refrendada en el caso *Ivo Taricco y otros*. Sin embargo, ello puede sentar un delicado precedente para el planteamiento de nuevas cuestiones prejudiciales respecto de otro tipo de normas de los Estados que puedan poner en peligro la efectividad de la recaudación por el correcto funcionamiento del IVA, en la persecución de cualquier manifestación de fraude.

III. LA REGULACIÓN DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN Y SU INTERRUPCIÓN EN EL DELITO FISCAL. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

1. LA PRESCRIPCIÓN Y EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El TJUE ya había dicho en su sentencia en el asunto *Berlusconi y otros* que «en principio, no cabe plantear objeciones a que los Estados miembros establezcan plazos de prescripción para las sanciones que deben establecer con arreglo al Derecho Comunitario»⁴¹. Evidentemente, ello es una manifestación del mismo principio de autonomía de los Estados miembros al que ya nos hemos referido, aunque lo cierto es que este principio ya ha sufrido varios embates en relación con la regulación de garantías procedimentales, como se puede apreciar, por ejemplo, en el asunto *Sopropé*, en relación con la recaudación de aranceles aplicables a la importación indebidamente dejados de percibir por la Administración nacional, donde el TJ afirmó en materia aduanera la necesaria salvaguarda del derecho de las personas a ser oídas antes de la adopción de una decisión que les afecte negativamente, añadiendo así una garantía procedimental adicional a las que estaban previstas. La diferencia, sin embargo, con respecto al caso de la sentencia *Ivo Taricco y otros*, es que en aquel caso dicha garantía venía a complementar el derecho de defensa de los particulares, mientras que en el caso que nos ocupa la anulación de la forma de cómputo del plazo de prescripción va en menoscabo de las garantías procedimentales y del principio de seguridad jurídica. Ello coloca al TJ en un papel de Tribunal Constitucional (TC), que debe proceder a un juicio de ponderación entre los bienes e intereses en juego: efectividad *versus* seguridad jurídica. El TJ opta aquí por maximizar la operatividad del *principio de efectividad*, pero la materia es delicada y las consecuencias que para la resolución del caso entraña entender que esta normativa es contraria a los intereses de la Unión son de una considerable importancia, ya que el principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 CE tiene una considerable importancia en el ámbito tributario.

Precisamente, el instituto jurídico de la prescripción, nuclear en el ámbito penal tributario, se presenta como una exigencia de la seguridad jurídica, justificando, en ocasiones, que se protejan situaciones contrarias al propio deber de contribuir

40. Vid. S. IGLESIAS SÁNCHEZ: «La confirmación del ámbito de aplicación de la Carta y su interrelación con el estándar de protección», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 46 sept/dic 2013, p. 1160.

41. Vid. Asunto *Berlusconi y otros*, apartado 107 de la sentencia.

al sostenimiento de los gastos públicos⁴². Nuestro TC ha definido el contenido del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario en muchas sentencias⁴³. En su STC 197/1992, de 19 de noviembre (RTC 1992, 197)⁴⁴, por ejemplo definió el principio de seguridad jurídica como «certeza de la norma o protección de la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles». Por otra parte, el principio de seguridad jurídica despliega sus manifestaciones en una doble vertiente, subjetiva y objetiva⁴⁵. En su vertiente objetiva, las manifestaciones principales del principio de seguridad jurídica se concretan tradicionalmente en cuatro aspectos: en relación con la creación de las normas, la publicidad y certeza de las mismas y en relación con la fase de aplicación de las normas, la cosa juzgada y la prescripción.

En relación con la prescripción y la idea de seguridad jurídica, es conveniente traer a colación lo que ha señalado al respecto nuestro TC. Así, por ejemplo, en su STC 147/1986, de 25 de noviembre (RTC 1986, 147), sostuvo que «la prescripción (...) es una figura estrechamente conectada con la idea de seguridad jurídica, porque, para garantizarla, puede llegar a permitir la consolidación de situaciones que, en su origen, eran contrarias a la ley cuando el titular de una pretensión no la ejercita en un plazo de tiempo que pueda considerarse razonable desde la perspectiva de la buena fe. (...) en el seno de la institución de la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material». Pero al mismo tiempo es interesante traer a colación que el TC también señala en esta misma sentencia que «aunque la finalidad que mediante los plazos de prescripción se pretende conseguir sea perfectamente legítima desde el punto de vista de la Constitución, lo anterior no quiere decir que en términos generales la fijación de un plazo de prescripción (...) sea una exigencia que deba ser respetada en todo caso para que la propia Constitución pueda entenderse respetada, porque la Constitución, que ha consagrado el principio de seguridad jurídica, no ha hecho lo propio con la prescripción»⁴⁶.

La prescripción no es pues un derecho protegido constitucionalmente, por lo que el TC añade que la fijación de los plazos de prescripción es tarea que corresponde al legislador, valorando las circunstancias concurrentes en cada caso. Ello no es óbice, sin embargo, conforme a la forma tradicional de razonar que tiene el TC en sus juicios constitucionales, para que el TC pueda entrar a valorar dicha fijación legal cuando ello afecte a otros principios o valores protegidos constitucionalmente, como el principio de seguridad jurídica. En este sentido, el TC señala: «Pueden existir

42. En este sentido, véase recientemente, L. A. MARTÍNEZ GINER: «La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley», *Revista Quincena Fiscal* núm. 20/2015, consultado en formato electrónico.

43. Véase tempranamente, STC 46/1990, de 15 de marzo, FJº Cuarto; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJº Sexto, o STC 225/1998, de 25 de noviembre, FJº Segundo.

44. (RTC 1991, 197).

45. *Vid.*, L. A. MARTÍNEZ GINER: «La seguridad jurídica...», *op. cit.*

46. *Vid.*, STC 147/1986, de 25 de noviembre (RTC 1986, 147), FJ.º 3º.

casos en que se den circunstancias muy determinadas, en los que no establecer un plazo de prescripción –cualquiera que sea– puede vulnerar la Constitución, por implicar un excesivo sacrificio del principio de seguridad jurídica en beneficio del valor justicia; es lógico que si ese sacrificio se produce, este Tribunal pueda comprobarlo y por ello determinar que se ha desconocido ese principio, porque esto último pertenece a la competencia de la jurisdicción constitucional, aunque no lo sea la valoración de los criterios de oportunidad que haya podido manejar el legislador»⁴⁷.

Es desde esta perspectiva desde la que debemos analizar el pronunciamiento del TJUE en el asunto *Taricco*, en relación con la legislación italiana controvertida. En el caso, el TJ llega a la conclusión de que «habida cuenta de la complejidad y de la duración de los procedimientos penales que concluyen con la adopción de una resolución judicial definitiva», las disposiciones controvertidas, «que introducen, en caso de interrupción de la prescripción por alguna de las causas mencionadas en el artículo 160 del Código Penal, una norma en virtud de la cual el plazo de prescripción no puede ampliarse en ningún caso más allá de la cuarta parte de su duración inicial, tiene como consecuencia la neutralización del efecto temporal de la causa de interrupción de la prescripción»⁴⁸. El TJUE adopta así de nuevo el enfoque mantenido en el asunto *Berlusconi y otros*, donde ya señaló que a los efectos de determinar si una legislación nacional respeta las exigencias relativas a la efectividad y el efecto disuasorio de las sanciones, no sólo debe tenerse en cuenta «el tipo y la gravedad de la infracción penal de que se trate», sino también «la configuración de la normativa relativa a la prescripción prevista en el ordenamiento jurídico nacional»⁴⁹. Y en este análisis, continúa el TJUE «no sólo es determinante la duración del plazo de prescripción, sino también, por ejemplo, el momento en el que comienza a computarse dicho plazo, los eventuales acontecimientos que pueden suspender o interrumpir dicha prescripción y las consecuencias de tal suspensión o interrupción. Tampoco debe olvidarse cuánto tiempo requiere normalmente, en función de la complejidad de los hechos y de los recursos personales y materiales de que dispone la Justicia, la investigación y el desarrollo de un procedimiento judicial»⁵⁰. Si en atención a todo ello, resulta la conclusión de que las normas sobre la prescripción vigentes socavan, en su conjunto, la efectividad y el carácter disuasorio de las sanciones previstas, eso será contrario a la obligación general que incumbe a los Estados miembros de imponer sanciones efectivas por infracciones del Derecho de la Unión⁵¹. La razón última de todo ello se encuentra en las palabras de la AG Sra. KOKOTT: «el sistema de sanciones debe estar configurado de modo que cualquier persona que declare datos incorrectos sobre el IVA o participe en prácticas análogas también deba temer de hecho que se le imponga una sanción»⁵².

47. *Ibidem*, FJ.º 3º.

48. *Vid.*, STJUE de 8 de septiembre de 2015, *Ivo Taricco y otros*.

49. *Vid.* Asunto *Berlusconi y otros*, apartado 108 de la sentencia.

50. *Vid.*, Asunto *Berlusconi y otros*, apartado 109.

51. *Vid.*, Conclusiones de la AG Sra. Juliane KOKOTT apartado 91.

52. *Vid.*, Conclusiones de la AG Sra. Juliane KOKOTT apartado 88.

Es importante resaltar que en el asunto *Ivo Taricco y otros*, la necesidad del carácter disuasorio de las sanciones es un aspecto crucial en la argumentación del TJUE sobre la falta de adecuación de las normas italianas sobre el cómputo de la prescripción fiscal al estándar de protección de los intereses de la Unión. Ello, aún a pesar de que ni el órgano jurisdiccional remitente, ni los interesados habían cuestionado este aspecto respecto de la regulación italiana. Sin embargo, el TJUE entiende que una regulación como la italiana que en materia de interrupción del cómputo de la prescripción en los casos de delito fiscal sólo permite ampliar en una cuarta parte de su duración inicial el plazo de prescripción, dando lugar a un plazo máximo entre 7 y 8 años en total, «tiene como consecuencia la neutralización del efecto temporal de la causa de interrupción de la prescripción»⁵³. Máxime en la investigación de delitos complejos y teniendo en cuenta los recursos personales y materiales de que dispone la Justicia para el desarrollo de un procedimiento judicial.

2. LA INTERRUPCIÓN DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL DELITO FISCAL

Debe tenerse en cuenta, que aunque la interrupción del cómputo de la prescripción es una figura que responde a la misma finalidad en el ámbito administrativo tributario y en el ámbito penal, su regulación es distinta, por lo que debe analizarse en función del ámbito en el que opere. No obstante, en los supuestos de procedimientos de inspección fiscal que finalizan con la incoación de un proceso penal por delito fiscal, ha existido siempre una profunda imbricación de actuaciones, que conviene tener presente.

La interrupción del cómputo de la prescripción en el ámbito tributario se da por alguna de las causas previstas en el artículo 68 de la LGT y lleva consigo que una vez levantada la causa de interrupción, el plazo de prescripción comience a contar de nuevo íntegramente, reiniciándose de nuevo su cómputo. En España este plazo es, actualmente, de cuatro años. Se ha dicho que la interrupción de la prescripción es una figura que impide su consumación, por lo que es una medida que afecta negativamente a la seguridad jurídica. Por ello, y por razones de seguridad jurídica, las causas de interrupción deben estar tasadas en la ley y su aplicación debe estar guiada por criterios de interpretación estricta⁵⁴. Estas causas, reguladas en el artículo 68 de la LGT e inspiradas en el artículo 1.973 del Código Civil, son de dos tipos: unas, las propiciadas por actos a cargo del acreedor, en este caso la Hacienda Pública y otras, las propiciadas a cargo del deudor⁵⁵.

53. Vid. STJUE de 8 de septiembre de 2015, *Ivo Taricco y otros*.

54. Vid., C. GARCÍA NOVOA, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 221.

55. En relación con el análisis de estas causas y su problemática, puede verse, entre otros, C. GARCÍA NOVOA, *Iniciación, interrupción y cómputo...*, cit., pp. 220 y ss. El análisis y apreciación de estas causas ha sido cuestión muy controvertida en la jurisprudencia tributaria, dando lugar a una intensa polémica sobre qué actos de la Administración o de los particulares gozan de virtualidad interruptiva a efectos de paralizar el cómputo de la prescripción. Tuve ocasión de ocuparme de ello hace tiempo, vid., M. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, «Las actuaciones de la Administración a efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones

Por lo que respecta a las causas de interrupción del cómputo de la prescripción en el caso de delitos contra la Hacienda Pública, es necesario remitirse a la legislación penal. A este respecto, el artículo 132.2 del CP señala que:

«La prescripción de los delitos se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito o falta, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes:

1ª. Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta.

2ª. No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y de dos meses para el caso de falta, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia.

Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en el apartado anterior, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia.

Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis o dos meses, en los respectivos supuestos de delito o falta, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querrela o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrelada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de Instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este artículo».

Este artículo 132.2 CP, reformado por la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal, introdujo como novedad la regulación del momento en que debe entenderse interrumpido el plazo de prescripción, integrando así las dos posturas jurídicas que al respecto habían mantenido el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional. Hasta el momento, el Tribunal Supremo había entendido que la interposición de una denuncia o querrela interrumpía el plazo de prescripción, por lo que el *dies a quo* de la prescripción quedaba interrumpido con la presentación de la querrela y no cabía sumar y acumular los periodos de inactividad intermedios hasta alcanzar el tiempo legal o sobre las diligencias inocuas⁵⁶. En cambio, el Tribunal Constitucional exigía algún «acto de interposición judicial para entender dirigido el procedimiento contra

inspectoras y de la interrupción del cómputo de la prescripción», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 271/2005, pp. 241-249.

56. Vid. STS 2338/2001, de 11 de diciembre.

una determinada persona e interrumpido el plazo de prescripción (...) que garantiza la seguridad jurídica y del que pueda deducirse la voluntad de no renunciar a la persecución y castigo del delito, lo que, como regla general, implicaba que la interrupción de la prescripción no se producía hasta la admisión judicial de la denuncia o querrela»⁵⁷. El artículo 132.2 CP vino así a refundir ambos criterios, ganándose en seguridad jurídica, en una norma que impone que la interposición de una querrela o denuncia interrumpe el plazo de prescripción, como sostenía la doctrina del Tribunal Supremo, pero siempre y cuando en el plazo de 6 meses (o 2 meses para el caso de las faltas) desde la interposición de la misma se dicte una resolución judicial motivada en la que se atribuya a una persona en concreto su presunta participación en unos hechos que puedan ser constitutivos de delito o falta, es decir se admita judicialmente la denuncia o querrela, como sostenía la jurisprudencia del TC.

Así, pues, en un caso como el que se plantea en la sentencia *Ivo Taricco y otros*, el Tribunal dispondría de un plazo de seis meses para dictar una resolución judicial motivada de admisión a trámite de la denuncia o querrela, si la dicta en ese plazo, la interrupción del cómputo de la prescripción se entenderá producida en el momento de presentación de la querrela. Eso significa que el cómputo de la prescripción del delito fiscal volvería a contarse íntegramente desde el momento (*dies a quo*) de presentación de la querrela o denuncia. Ahora bien, si, en cambio, el tribunal dicta una resolución de inadmisión o no la dicta en este plazo, se reanuda el cómputo de la prescripción a favor del querrelado o denunciado en el momento en que se había quedado. Y, por supuesto, con el plazo que restara para completar la prescripción. Es preciso tener presente, que en España además, el plazo general de prescripción del delito fiscal es cinco años (artículo 131.1 CP), pero actualmente existe un plazo de prescripción extendido de diez años para determinados delitos graves. Se trata del nuevo subtipo agravado del delito fiscal del artículo 305 bis del Código Penal (CP) introducido por la LO 7/2012, en el que se incardinaría el delito del fraude carrousel en el IVA⁵⁸, por lo que una vez interrumpido, el reinicio del cómputo de la prescripción podría extenderse hasta los 20 años. Este agravamiento se introdujo, precisamente, con la finalidad de dificultar la impunidad de estas conductas graves

57. STC de 4 de octubre de 2010.

58. En efecto, el nuevo artículo 305 bis CP que sustituye al anterior artículo 305.1 CP, establece un subtipo agravado de delito fiscal en los siguientes términos: «El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros. b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal. c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito». Esta nueva redacción fue introducida por la Ley 7/2012 de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social».

por el paso del tiempo. Sin embargo, no han faltado voces que han criticado su falta de justificación en relación con el plazo general de prescripción del ámbito tributario que aumenta la discrepancia ya existente entre los plazos de prescripción tributaria (cuatro años) y penal (cinco años), así como el riesgo de que se acuda indebidamente a la vía penal para reclamar deudas tributarias cuando ya esté cercana la prescripción en el ámbito tributario y la inseguridad jurídica que entraña en un ámbito como el tributario el alargamiento del plazo de prescripción⁵⁹.

Sin embargo, es evidente que toda esta regulación contrasta con la situación que se describe en el relato de los hechos del caso *Ivo Taricco y otros*. En la legislación italiana cuestionada, el Código Penal italiano, en su artículo 160 preveía una serie de causas de interrupción de la prescripción, señalando que: «La prescripción se interrumpirá por sentencia o resolución judicial de condena. Asimismo interrumpirán la prescripción el auto de adopción de medidas cautelares personales (...) y la providencia de señalamiento de la audiencia previa (...)». En el caso de autos, el último acto que interrumpió la prescripción fue la providencia de señalamiento de la audiencia previa. Pero a pesar de ello, el artículo 161 del mismo Código Penal italiano, introducía una limitación al reinicio del cómputo de la prescripción en caso de interrupción por alguna de las causas del artículo 160 al señalar que «la interrupción de la prescripción no podrá dar lugar en ningún caso a una ampliación del plazo de prescripción de más de la cuarta parte de su duración máxima». Ello implica que para el caso de autos, para los promotores de la asociación ilícita el plazo de prescripción no podía prorrogarse más allá de los ocho años y nueve meses o siete años y seis meses para el resto, por lo que los delitos que aún no habían prescrito lo harían a más tardar el 8 de febrero de 2018. Según el órgano jurisdiccional remitente los procedimientos penales relativos al fraude carrusel en el IVA como el que habían cometido los imputados, implican, por lo general, investigaciones muy complejas, de manera que el procedimiento requiere por lo general mucho tiempo en la fase de instrucción, por lo que si se toman en consideración todas las instancias la duración del procedimiento en Italia es de tal magnitud, que la impunidad de hecho no es la excepción sino la norma. El tribunal remitente añade a ello la consideración de que «la administración tributaria italiana suele hallarse ante la imposibilidad de recuperar el importe de los impuestos defraudado mediante este tipo de delito»⁶⁰.

Es comprensible la preocupación del Tribunal italiano remitente y la indignación ante el hecho de que se produzca una impunidad de hecho por la legislación procesal reflejada, pero ello es una situación que corresponde arreglar al legislador italiano. Por ello, no se puede compartir la consideración que hace el órgano jurisdiccional remitente de que «si se le permitiera dejar sin aplicación las disposiciones nacionales controvertidas, sería posible garantizar la aplicación efectiva del Derecho de la Unión». El órgano jurisdiccional recurre así al planteamiento de

59. Véase J. ALONSO GALLO: «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 34/2013, pp. 15-38, también accesible on line, pp. 33-34.

60. Apartado de la sentencia.

la cuestión prejudicial como una vía para inaplicar el derecho nacional ante una norma que considera nefasta, pero dicha consideración lo es sobre todo desde el punto de vista del derecho nacional. Repárese en que no utiliza el planteamiento de la cuestión prejudicial para llamar la atención del legislador italiano y que se modifique dicha regulación porque en el momento en que el caso se plantea al TJUE Italia ya había modificado esa legislación.

3. LA NUEVA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO POR DELITO FISCAL EN LA LEGISLACIÓN Y TRIBUTARIA ESPAÑOLA: UN EJEMPLO DE LA CESIÓN DE GARANTÍAS PROCEDIMENTALES EN PRO DE LA EFECTIVIDAD.

Es preciso reconocer la importancia que reviste el problema apuntado por el órgano jurisdiccional italiano que plantea la cuestión prejudicial, cuando señala que «la administración tributaria italiana suele hallarse ante la imposibilidad de recuperar el importe de los impuestos defraudados mediante este tipo de delito». Precisamente, este ha sido uno de los motivos que han orientado la modificación de la legislación tributaria española en los supuestos de procedimiento por delito fiscal.

Es quizá el problema al que alude la AG Sra KOKOTT en el apartado 89 de sus conclusiones, cuando señala que «deben tenerse en cuenta las posibles interacciones entre las sanciones penales y las administrativas. Así, las insuficiencias del sistema penal de sanciones pueden tener efectos negativos sobre el sistema sancionador administrativo». A mi juicio, sin embargo, la AG se equivoca en su análisis del problema cuando dice: «Es lo que sucede, por ejemplo, cuando en el Derecho nacional se prevé que el procedimiento administrativo se suspenda durante un proceso penal en curso y después cuando se ha producido la prescripción penal, ya no se puede seguir instruyendo porque la infracción de que se trata también ha prescrito con arreglo a los criterios del Derecho administrativo»⁶¹.

Propiamente, el problema al que aludía el órgano jurisdiccional de instancia y que ha tratado de conjurar el legislador español con la reciente reforma de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, (la LGT), es el de la prejudicialidad penal. Hasta esta reforma en los procedimientos tributarios con indicios de delito fiscal, el artículo 180.1 de la LGT (anterior) establecía que si la Administración Tributaria estimaba que existía una infracción que pudiera ser constitutiva de delito debía paralizar sus actuaciones y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, al igual que si ello se apreciaba en el seno de un procedimiento de inspección. El procedimiento tributario, de inspección o sanción, quedaba, pues, en suspenso mientras se tramitaba el procedimiento penal. El fundamento de ello, radicaba, entre otras cosas, en el principio *ne bis in idem*, así como en la intención de evitar contradicciones entre los ámbitos penal y tributario. El (nuevo) artículo 250 LGT, que se ha introducido para adaptarse a la modificación operada en el Código Penal por la Ley 7/2012, de 27 de diciembre, que reformó el artículo 305.5 CP, cambia este escenario para permitir

61. Vid. Apartado 89 de las Conclusiones.

que la Administración tributaria no se quede sin cobrar. Así, el artículo 305.5 CP vino a evitar la paralización del procedimiento inspector o sancionador en los casos en que se aprecien indicios de delito por parte de la Administración Tributaria, dando la posibilidad de liquidar por separado la cuota dolosa y no dolosa y permitiendo además que la Administración Tributaria proceda al cobro de la cuota liquidada en el procedimiento tributario en cuestión. Con ello, queda, en principio, excluida la paralización por «prejudicialidad penal» del procedimiento tributario, aunque se permite que el Juez penal pueda suspender la ejecución en casos de difícil reparación⁶².

En la misma línea del artículo 305.5 CP, el nuevo artículo 250 de la LGT establece la separación entre la liquidación de los elementos de la obligación tributaria vinculados con un posible delito, y la de aquellos que no lo estén, que se ajustará al procedimiento ordinario. En relación con los elementos vinculados a la existencia de un posible delito, se procederá a formular una propuesta de liquidación tras el trámite de audiencia, que devendrá en definitiva, sin perjuicio de que se ajuste posteriormente a lo que se determine finalmente en el proceso penal. Como no se le escapará al lector, éste es uno de los aspectos más controvertidos de la reciente reforma de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, por la conculcación de las garantías procesales previstas en el artículo 24 CE y por su contravención del principio *ne bis in idem*. También lo había sido en el momento de introducirse la reforma del Código Penal por la incorrecta fragmentación de la deuda tributaria y la indebida atribución de funciones jurisdiccionales a la Administración tributaria que ello implica⁶³. Como se ve, estas reformas introducidas en el Derecho Penal Tributario español han ido mucho más allá de lo necesario para garantizar la efectiva persecución de los delitos fiscales graves y pueden verse, en la línea en la que también se encuentra la sentencia *Ivo Taricco*, como paradigma del interés por primar la efectividad frente a la salvaguarda de las garantías de los imputados por delito fiscal.

El pronunciamiento del TJUE en el asunto *Ivo Taricco y otros* tiene también un carácter expansivo, en relación con las exigencias que proyecta el *principio de efectividad* sobre el *principio de autonomía* de los Estados miembros en la regulación de materias procedimentales no reguladas por el Derecho de la Unión. De la sentencia *Ivo Taricco y otros* se desprenden claras directrices a los Estados en cuanto a la regulación de una materia de derecho procesal penal tributario, que, hasta ahora era competencia exclusiva de los Estados miembros. Estas exigencias no van a poder desconocerse a partir de ahora, particularmente cuando ello afecte a la recaudación de tributos cubiertos por el derecho derivado como el IVA. Algo similar a lo que el TJUE ha hecho ya respecto de otras materias sustantivas, en la medida en que afectaban a procedimientos penales y administrativos en materia tributaria de aplicación de normas comunitarias como el IVA. Así, en la STJUE de 26 de febrero de 2013, asunto *Akglaen* (C-617/10), el Tribunal se apoyó en un

62. Sobre ello puede verse J. ALONSO GALLO: «El delito fiscal...», *cit.*, pp. 25-27.

63. *Vid.*, J. ALONSO GALLO: «El delito fiscal...», *cit.*, p. 25.

concepto comunitario de sanción penal a la luz de la cual parece necesario examinar las normas nacionales en materia de IVA⁶⁴.

IV. LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA SOBRE EL DERECHO NACIONAL. EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA Y EL ALCANCE DE LA INAPLICACIÓN JUDICIAL DEL DERECHO NACIONAL CONTRARIO AL DERECHO COMUNITARIO

En cuanto a la extracción de conclusiones del caso, la AG KOKOTT señala que si tras tener en cuenta toda esta serie de consideraciones sobre el cómputo de la prescripción en los delitos fiscales, el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que la regulación nacional en liza es contraria al Derecho de la Unión, procede examinar sus repercusiones sobre el litigio principal. A tal fin, la AG comienza recordando el deber de los órganos jurisdiccionales de velar por la plena efectividad del Derecho de la Unión⁶⁵. A continuación, y a los efectos de esta obligación, recuerda la obligación del juez nacional de interpretar la legislación nacional, en la medida de lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de las disposiciones del Derecho de la Unión de que se trate para alcanzar el resultado que éstas persiguen⁶⁶. Este principio de interpretación conforme está vinculado al principio de cooperación leal y al efecto útil de la competencia prejudicial y ha sido reforzado especialmente por el TJUE en el terreno de las Directivas, como la vía por excelencia para conseguir la «armonización» europea de la legislación nacional⁶⁷. El punto de partida debe ser la presencia de una directiva y de una normativa interna que sea necesario interpretar conforme a ella. A partir de ello, el TJUE ha señalado que está obligado a «hacer todo lo posible» en la búsqueda de una interpretación conforme con el Derecho Comunitario, manejando sus métodos internos de interpretación «en la medida en que así lo permita su derecho nacional»⁶⁸.

Ahora bien, respecto al caso concreto, como señala la AG KOKOTT, el juez nacional «habrá de comprobar si por la vía de la interpretación conforme con el Derecho de la Unión puede conseguirse un resultado que dé lugar a la suspensión de la prescripción mientras los órganos jurisdiccionales italianos del orden penal se estén ocupando del procedimiento principal». No obstante, recuerda a estos efectos, que «la obligación de interpretación conforme con el Derecho de la Unión está limitada por los principios generales del Derecho y no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho Nacional»⁶⁹.

64. En este sentido, A. MARTÍN JIMÉNEZ en AAVV., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, Valencia, 2013, p. 789.

65. Apartado 107 de las Conclusiones.

66. Apartado 108 de las Conclusiones.

67. Vid., R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico...*, cit., p. 303.

68. SSTJUE asuntos *Pfeiffer, Von Kolson y Kamann*. Vid., R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico...*, cit., p. 306.

69. Apartado 110 de las Conclusiones.

Es evidente que por esta vía el órgano jurisdiccional no puede conseguir un resultado que sea conforme con el Derecho de la Unión, por lo que está obligado a garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión a través de la aplicación del principio de primacía: el juez deberá inaplicar de oficio, si ello es necesario, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional⁷⁰. De modo que, tal como señala la AG Sra KOKOTT en sus conclusiones al caso y recoge la sentencia, el órgano jurisdiccional remitente «deberá dejar inaplicada en el procedimiento principal una disposición como el artículo 160 (...) si dicha disposición resulta ser una manifestación de una deficiencia sistemática que impide alcanzar un resultado conforme con el Derecho de la Unión por la excesiva brevedad de los plazos de prescripción».

Llegados pues a este término, el TJUE aplica el *principio de primacía* con todas sus consecuencias tal y como quedó delineado a partir del asunto *Simmenthal*, en el que el Tribunal declaró que «el juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho Comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de dichas normas dejando, si procede, inaplicadas por su propia iniciativa, cualesquiera disposiciones contrarias de la legislación nacional, aunque sean posteriores, sin que esté obligado a solicitar o a esperar la derogación previa de éstas por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional», en nuestro caso, la cuestión de inconstitucionalidad. Posteriormente, en el asunto *Kükükdeveci*, el TJUE reiteraría esta competencia y aclararía además, que no se puede desvirtuar imponiendo al juez la obligación de dirigirse por vía prejudicial al propio TJUE⁷¹. Como es ya comúnmente sabido, mediante la afirmación del *principio de primacía*, el TJUE estaba garantizando que, en ningún caso la norma interna pudiera cuestionar o limitar la eficacia del Derecho Comunitario, al tiempo que junto con la eficacia directa, garantizaba la aplicación uniforme del Derecho Comunitario. Este carácter absoluto e incondicional del *principio de primacía*, ha sido, sin embargo, cuestionado en más de una ocasión, en especial cuando afecta a cuestiones relativas a los derechos fundamentales. Como es el caso de las Sentencias de nuestro TC 177/2006 y 199/2009, en relación con la regulación de la Euroorden de extradición y la materia procesal penal. Lo que dio lugar al posterior planteamiento por nuestro TC de tres cuestiones prejudiciales al TJUE, que fueron resueltas en la célebre STJUE de 26 de febrero de 2013, en el Asunto *Melloni* (C-399/11). El caso *Melloni* concluyó que el *principio de primacía* tiene como corolario que la interpretación o estándar de protección del Derecho constitucional interno no pueda imponerse para interpretar la Carta Europea de Derechos Fundamentales o los actos de derecho derivado.

Este conflicto no se escapa tampoco en el caso *Ivo Taricco y otros* ni a los interesados ni al propio TJUE, que advierte que «si el órgano jurisdiccional nacional decide dejar sin aplicación las disposiciones nacionales controvertidas, habrá de velar igualmente porque se respeten los derechos fundamentales de las personas afectadas».

70. Apartado 11 de las Conclusiones y Apartado de la sentencia. En este mismo sentido SSTJUE asuntos *Berlusconi y otros* y *Kükükdeveci*.

71. Vid. R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico...*, cit., p. 325.

«Estas últimas podrían verse imponer sanciones que, con toda probabilidad, habrían evitado si se hubieran aplicado las disposiciones de Derecho Nacional». Los propios interesados alegaron la posible conculcación del artículo 49 de la Carta Europea de los Derechos Fundamentales, que consagra los principios de legalidad y proporcionalidad de los delitos y de las penas, según los cuales, nadie podrá ser condenado por una acción u omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o el Derecho internacional. A este respecto, también recuerda la AG Sra KOKOTT que el artículo 49 de la Carta se debe interpretar de acuerdo con el artículo 7 del CEDH y la jurisprudencia del TEDH recaída al respecto.

Ello podría dar lugar, incluso, como se planteaba en el Asunto AKERBERG FRANSSON, a que en el marco de estos conflictos se llegue a aplicar un estándar más elevado de protección de los derechos fundamentales por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales, pues en aquella ocasión el TJUE admitió esa posibilidad siempre que las sanciones que queden en pie sean «efectivas, proporcionadas y disuasorias»⁷².

Tanto la AG KOKOTT en sus conclusiones al caso, como el propio TJUE descartan la conculcación del principio de legalidad penal (*nullum crimen nulla poena sine lege*) en el asunto *Ivo Taricco y otros*, con una argumentación bastante pobre en relación con el fondo del asunto, pues vienen a señalar que las disposiciones sobre la prescripción en nada afectan ni a la punibilidad de una conducta ni a la intensidad de las penas, sino que únicamente versan sobre la posibilidad de perseguir un delito, de manera que no están comprendidas en absoluto en el ámbito de aplicación del principio de legalidad de las penas. También señalan que «por este mismo motivo, tampoco es de aplicación a las cuestiones de prescripción el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más leve»⁷³. Por lo que el TJUE concluye que la inaplicación judicial del derecho nacional al caso «en modo alguno» produciría «la condena de los imputados por una acción u omisión que en el momento de su comisión no constituyese una infracción sancionada penalmente por el Derecho nacional ni la aplicación de una sanción que, en ese momento, no estuviera prevista por dicho Derecho»⁷⁴. Sin embargo, esta argumentación no deja de ser un escudo que permite evitar la situación que se produce al dejar sin aplicación el plazo legal de prescripción que correspondía al caso. Pues si bien ello no es una violación directa del principio de legalidad penal, produce, de facto, una quiebra del mismo, por cuanto se estará condenando una conducta en relación con una norma que no era la vigente en el momento de la comisión del delito.

En este punto, es preciso recordar que no es la primera vez que la AG Kokott exhibe una postura extremista en la aplicación del Derecho de la Unión. En sus Conclusiones a los Asuntos acumulados C-387/02, C-391/02 y C-403/02 (*Silvio Berlusconi y otros*) ya sostuvo que: «los tribunales de los Estados miembros están obligados a hacer cumplir las exigencias de una directiva, sin que sea necesario dirigirse previamente al Tribunal Constitucional nacional, dejando sin aplicar una ley penal más favorable, adoptada

72. Apartado 36 de la SJUE de 26 de febrero de 2013, asunto AKERBERG FRANSSON, C-617/10.

73. Apartados 115 y 119 de las Conclusiones.

74. Véase la propia sentencia *in fine*.

después de los hechos, en la medida en que dicha ley sea incompatible con la directiva». De nuevo, fue el TJUE quien puso coto a esas exigencias señalando que «el principio de aplicación retroactiva de la pena más leve forma parte de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros», por lo que «debe considerarse que este principio forma parte de los principios generales del Derecho comunitario que el juez nacional debe respetar al aplicar el Derecho nacional adoptado para la ejecución del Derecho comunitario y, en este caso, más concretamente, las Directivas sobre Derecho de sociedades»⁷⁵.

En el asunto *Ivo Taricco y otros*, sin embargo, el TJUE omite pronunciarse sobre otros principios generales del Derecho que estaban en liza y también están en la base de las Constituciones europeas. Básicamente, el principio de seguridad jurídica que es el principio jurídico que está detrás del instituto de la prescripción como ya hemos tenido ocasión de comprobar y el la prohibición de aplicar retroactivamente leyes procesales penales más perjudiciales para el imputado. Con respecto a este último aspecto, parece que el TJUE trata de evitarlo refugiándose en la naturaleza procedimental y no sustancial de las normas cuestionadas, que lo alejan de casos anteriores como el asunto *Berlusconi y otros*, alegando que aquel caso era distinto porque allí se trataba «de una modificación de las disposiciones sustantivas del derecho nacional (...) y eso afectaba indirectamente a la prescripción de las diligencias»⁷⁶. El asunto *Ivo Taricco y otros* es justamente a la inversa, ¿pero no produce ello un cambio sustancial en la posición del procesado? Por otra parte, el TJUE no llega ni siquiera a tomar en consideración la virtualidad otorgada al principio de seguridad jurídica en el ámbito comunitario en algunos de sus pronunciamientos anteriores⁷⁷.

Sin perjuicio de estas consideraciones, esta sentencia refleja un problema jurídico de gran envergadura, cuyo análisis en profundidad excede los objetivos de este comentario. Se trata de la indeterminación del alcance de la obligación del juez nacional de inaplicar el derecho nacional contrario a derecho comunitario⁷⁸. En este sentido, no podemos dejar de hacer constar aquí nuestra perplejidad ante las sugerencias que le hace la AG Sra KOKOTT al órgano jurisdiccional remitente respecto a

75. STJUE de 3 de mayo de 2005, *Berlusconi y otros*, asuntos acumulados C-387/02, C-391/02 y C-403/02.

76. *Vid.*, apartado 116 de las conclusiones.

77. *Vid.*, SSTJUE de 21 de septiembre de 1983, as. *Deutsche Milchkontor*, As. Ac. 205/82 a 215/82, STJ de 9 de julio de 1981 y *Gondrand Freres*, C-169-80, STJUE de 22 de febrero de 1981, *Comision/Francia y Reino Unido*, as. ac. C-92/87 y 93/87, asunto *Federation of Technological Industries*, STJUE de 11 de mayo de 2006, C-384/04 y asunto *Gebroeders*, C-143/93.

78. Sobre la espinosa cuestión del alcance del principio de primacía del Derecho de la Unión y la existencia o no de límites a ese principio existen ya numerosos comentarios y bibliografía generados con posterioridad a la jurisprudencia vertida en el asunto *Melloni*. Véase, entre otros, R. ALONSO GARCÍA, *El juez nacional en la encrucijada europea de los derechos fundamentales*, Colección Cuadernos Civitas, Ed. Civitas, Madrid, 2014; J. M^a. MACÍAS CASTAÑO., *La cuestión prejudicial europea y el TC. El asunto Melloni*. Ed., Atelier, Barcelona, 2014; J. HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, «Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Melloni y Akerberg Fransson (unas notas de urgencia)», en *www.el derecho.com*.

las «distintas vías» que puede utilizar para colmar el vacío legal que se generará en el Derecho nacional en virtud de las consecuencias del principio de primacía. La AG coloca al órgano jurisdiccional tal que en la propia posición del legislador, diciéndole:

«No se trata aquí de la total supresión de la prescripción, sino de aplicar un régimen de prescripción adecuado que permita albergar expectativas realistas de la imposición de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias en un proceso justo y con una duración razonable (...)»⁷⁹.

«En cuanto a las medidas que ha de adoptar el órgano jurisdiccional remitente a este respecto –continúa la AG Sra KOKOTT–, una podría ser, en particular, la aplicación de los plazos de prescripción sin el plazo de prescripción absoluta del artículo 160 (...)», una solución que la AG entiende plausible puesto que «parece haber tipos delictivos (incluso relacionados con el derecho económico) para los que no se prevé ningún plazo de prescripción absoluta». «Otra alternativa podría ser –sigue señalando la AG– la aplicación de los nuevos plazos de prescripción establecidos recientemente y ampliados en una tercera parte (...). Por último, podría considerarse también que sigue siendo aplicable al presente caso el antiguo régimen de prescripción, establecido en le Codice Penale en su versión anterior a la Ley núm. 251/2005». Para finalizar señalando que «en último término, es una cuestión de Derecho interno y de su interpretación decidir cuál de estas distintas vías se ha de seguir, y esta valoración incumbe únicamente al juez nacional».

Así que, de acuerdo con ello se abren ante el juez varias posibilidades de integrar jurídicamente la laguna normativa que se produciría por el efecto del principio de primacía:

- No aplicar al supuesto ningún plazo de prescripción absoluta, así que entendemos que en caso el delito devendría imprescriptible.
- Aplicar al supuesto de forma retroactiva los nuevos plazos de prescripción de la legislación italiana. Aplicación retroactiva de legislación menos favorable al acusado.
- Aplicar un régimen de prescripción derogado al supuesto de autos para resolver el vacío normativo.

El TJUE no incorpora finalmente estas consideraciones de la AG en la línea de su doctrina del efecto directo «reaccional»⁸⁰, asumiendo que el juez nacional no podría sustituir al poder normativo de los Estados miembros en la concreción del margen de apreciación permitido por una Directiva, procediendo a una integración judicial de la Directiva en el ámbito de la laguna normativa originada en el derecho nacional como consecuencia del efecto del principio de primacía. Evidentemente, ello implica que el vacío normativo queda sin resolver. Quizá, como sostienen algunos autores, desde el punto de vista de la amplificación del derecho comunitario, sería deseable que los tribunales nacionales, en el marco de los litigios concretos en que intervienen, pudieran proceder a una integración judicial de las Directivas, siempre que en ellas el resultado a conseguir aparezca

79. Cfr., apartado 124 de las conclusiones.

80. Vid., R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico...*, cit., p. 286.

perfectamente delimitado y sin perjuicio de que posteriormente dicha integración judicial sea sustituida por la correspondiente ejecución normativa⁸¹. Pero ello supone dar un paso de gigante en la maximización del derecho comunitario que el TJUE no parece dispuesto a dar, al menos, todavía. No lo hizo en el asunto *Brinkmann Tabakfabriken*, con ocasión de una directiva relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco que preveía tres fórmulas impositivas, todas las cuales fueron descartadas por el legislador tributario alemán, que optó por una fórmula alternativa⁸². En esta ocasión, tampoco lo ha hecho. En nuestra modesta opinión, con buen sentido, dadas las tres rocambolescas opciones que plantea la AG, pero es evidente que ello deja el caso irresuelto.

V. REFLEXIÓN FINAL

El asunto *Ivo Taricco y otros* podría sintetizarse como un caso muy significativo de la evolución que ha tenido el principio de la autonomía procesal de los Estados Miembros en la jurisprudencia del TJUE, desde sus comienzos como un dogma prácticamente inquestionable hasta el momento actual, en el que comienza a cuestionarse si incluso puede hablarse de una tal autonomía de los Estados, cuando lo cierto es que, de acuerdo con la extensa jurisprudencia desarrollada por el TJUE en relación con ello, siempre que los Estados miembros estén llamados a aplicar la ley nacional en conexión con la implementación del Derecho de la Unión, están obligados a respetar los principios de equivalencia y efectividad. Esta sentencia es un caso paradigmático de las amplias exigencias que el principio de efectividad proyecta sobre el derecho de los Estados miembros, especialmente en los ámbitos cubiertos por el derecho derivado. La actitud deferente que el TJUE tuvo en sus comienzos hacia el principio de la autonomía procesal de los Estados miembros comenzó a resquebrajarse con la afirmación de los principios de equivalencia y efectividad, que han hecho al TJUE adoptar un enfoque mucho más duro en el análisis de las reglas procesales o procedimentales de los Estados miembros. El caso de esta sentencia es paradigmático de ello y puede que marque un nuevo punto de inflexión por la gravedad que revisten las reglas procesales en cuestión sometidas al test de efectividad, como son las reglas sobre la interrupción y suspensión de la prescripción en el ámbito del delito fiscal. Dejar sin efecto estas reglas, a pesar de que esté en juego la lucha contra el fraude fiscal en el ámbito comunitario, es una decisión sin precedentes en la autonomía de los Estados en ámbitos no armonizados por el derecho comunitario. En esta sentencia el TJUE desoye algunos de sus pronunciamientos anteriores en donde había revestido de gran importancia al principio de seguridad jurídica para proteger a los nacionales de los Estados miembros ante las situaciones de indeterminación jurídica del derecho comunitario. En este caso no. En este caso la falta de armonización total en materia de reglas procesales penales no es óbice para que ello perjudique a los particulares. La decisión debe ser vista bajo el prisma de prioridad de la lucha contra el fraude a escala comunitaria, máxime en un tributo como el IVA, pero que ello, además de lo señalado, no contravenga otros principios o valores constitucionalmente protegidos no es algo que pueda afirmarse rotundamente.

81. En este sentido, R. ALONSO GARCÍA, *Sistema Jurídico...*, cit., p. 287.

82. STJUE de 15 de junio de 2000, C-365/98.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- AAVV., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, Valencia, 2013.
- *The practical protection of taxpayer's fundamental rights*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 100, IFA, 2015.
 - *Europeanisation of Public Law*, second edition, Europa Law Publishing, 2015.
- ALONSO GALLO, J., «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 34/2013.
- ALONSO GARCÍA, R., *Sistema Jurídico de la Unión Europea*, 4ª ed., Thomson-Reuters, Civitas, Madrid, 2014.
- *El juez español y el derecho comunitario. Jurisdicciones constitucional y ordinaria frente a su primacía y eficacia*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2003.
 - *El juez nacional en la encrucijada europea de los derechos fundamentales*, Colección Cuadernos Civitas, Ed. Civitas, Madrid, 2014.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P., «Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, núm. 293-294, 2007.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 132/2006.
- CAMINO ÁLVAREZ, B., «Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel tras el Libro Verde sobre el futuro del IVA», *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, Colaboración 3/14. Volumen 17/2014.
- DÍAZ-HOCHLEITNER, J., «El derecho a la última palabra: ¿Tribunales constitucionales o Tribunal de justicia de la Unión?», *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional* WP IDEIR núm. 17 (2013).
- FALCÓN Y TELLA, R., «Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 enero 2006 (TJCE 2006, 16): la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2006, BIB 2006, 19.
- GARCÍA ANTÓN, R., «The reformulation of the questions referred to the CJEU for a preliminary ruling in Direct Taxation: towards a constructive cooperation model» *EC Tax Review*, 2015/5.

- «The preliminary reference procedure in the field of Direct Taxation under the constructive cooperation: challenging l'horizontalité», *Review of European Administrative Law*, vol. 8, nr. 2/2015.

GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

- *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000.

HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., «Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea *Melloni* y *Akerberg Fransson* (unas notas de urgencia)», *www.el derecho.com*.

IBAÑEZ GARCÍA, I., «Alcance de la inaplicación judicial del derecho nacional contrario al derecho de la Unión Europea», en *ECJ Leading Cases*, año 2015, vol. 2, post de 5-10-2015. Disponible en: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2015/10/05/5531>.

IGLESIAS SÁNCHEZ, S., «La confirmación del ámbito de aplicación de la Carta y su interrelación con el estándar de protección», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 46 sept/dic 2013.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M^a., «Fraude en la cadena de operaciones sometidas al IVA (Comentario a la Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 264, 2007.

MACÍAS CASTAÑO, J. M^a., *La cuestión prejudicial europea y el TC. El asunto Melloni*. Ed., Atelier, Barcelona, 2014.

MARTÍNEZ GINER, L. A., «La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley», *Revista Quincena Fiscal* núm. 20/2015.

RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., «Las actuaciones de la Administración a efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras y de la interrupción del cómputo de la prescripción», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 271/2005.

VILLAR EZCURRA, M., «El alcance del *reverse charge* como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA», en F. ADAME MARTÍNEZ y J. RAMOS PRIETO (Coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, Homenaje al Prof. Lasarte*, IEF, Madrid 2014.