

La configuración del *non bis in ídem* en el seno de la jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como elemento de integración europea. Especial referencia al Derecho tributario sancionador

The *non bis in ídem* principle setting within the Court of Justice of the European Union as an element of European integration. Special reference to the punitive tax law

JULIA LÓPEZ ESPEJO

Facultad de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Córdoba,
Plaza de Puerta Nueva, s/n, 14002 Córdoba.

d42loesj@uco.es

Id Orcid: 0000-0003-0779-984X



Este artículo está sujeto a una [licencia “Creative Commons Reconocimiento-No Comercial” \(CC-BY-NC\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

DOI: <https://doi.org/10.24197/ree.79.2022.619-639>

Resumen: A día de hoy, ni en España ni en la mayoría de los países de nuestro entorno existe una concreción exacta de cuándo la posible aplicación de dos sanciones o la posible apertura de dos procedimientos punitivos por los mismos hechos deviene inconstitucional por ser contraria al principio *non bis in ídem*. Este principio carece, así, de una delimitación precisa y completa. Por tanto, considerando la importancia del principio *non bis in ídem* en el seno de un Estado social y democrático de Derecho, resulta imprescindible realizar un análisis de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea pues ésta se sitúa como punto de referencia que posibilita la integración europea al establecer criterios jurisprudenciales, en esta ocasión, en relación con el contenido y alcance del principio *non bis in ídem*, vinculantes y comunes para todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Palabras clave: Principio *non bis in ídem*. Duplicidad de procedimientos sancionadores. Integración europea. Diálogo jurisprudencial.

Abstract: Today, neither in Spain nor in most of the countries around us there is a precise specification of when the possible application of two sanctions or the possible opening of two punitive proceedings for the same acts becomes unconstitutional because it is contrary to the *non bis in ídem* principle. Having regard, therefore, to the importance of the principle *non bis in ídem*, an analysis of the doctrine of the Court of Justice of the European Union is essential because it is the reference point for European integration by establishing case-law criteria, on

this occasion, in relation to the content and scope of the *non bis in idem* principle, binding and common to all member States of the European Union.

Keywords: *Non bis in idem* principle. Dual procedure. European integration. Case law dialogue.

INTRODUCCIÓN

Existen materias que desde tiempos atrás se presentan recurrentes en el ámbito de la investigación jurídica. Una de ellas es, sin lugar a duda, el tema que en este trabajo pretendemos analizar: la aplicación, el contenido y los límites del principio *non bis in idem*. Uno de los mayores problemas que se plantea para todos los aplicadores del Derecho se refiere al hecho de conferir contenido al principio *non bis in idem*. El *non bis in idem* se refiere a la prohibición dirigida al *ius puniendi* del Estado en cuanto a la apertura de un segundo procedimiento sancionador o a la imposición de una segunda sanción por los mismos hechos, contra el mismo sujeto y con el mismo fundamento jurídico. Observamos, así, como el principio en cuestión presenta dos vertientes, procesal y material, estrechamente relacionadas y de idéntica importancia jurídica. Sin embargo, este principio, en tanto que no presenta un contenido completamente claro ni una delimitación adecuada, puede provocar supuestos de desigualdad e injusticia para los infractores. En este sentido, es innegable la relevancia que ha ido adquiriendo este principio en el ámbito del derecho sancionador, donde cada vez son más abundantes las situaciones en las que unos mismos hechos pueden ser constitutivos tanto de infracción administrativa, en general, y tributaria, en particular, como de delito. Así, el principio *non bis in idem* se convierte en un criterio básico e imprescindible para, fundamentalmente, limitar la potestad sancionadora del Estado.

A lo largo de este trabajo, vamos a tratar de dar respuesta, a la gran incógnita que con respecto a los procedimientos sancionadores (penal, administrativo, en general y tributario, en particular) se pretende descifrar desde tiempos pasados ¿Cuándo se considera que verdaderamente existe una duplicidad de procedimientos sancionadores o de sanciones en relación con unos mismos hechos, sujetos y fundamentos de manera que se produzca una violación del principio *non bis in idem*? Aunque es cierto que la mayoría de los ordenamientos de los Estados Miembros prevén, en multitud de ocasiones, que unos mismos hechos sean constitutivos tanto de infracciones administrativas como de delito y, por

tanto, posibilitan la apertura de procesos penales y procedimientos administrativos sancionadores por los mismos hechos, no dejan claro cuando esta duplicidad procedimental o sancionadora supone una vulneración del principio *non bis in idem*. Para responder a esta cuestión realizaremos un análisis de la jurisprudencia que el Tribunal de Justicia Europeo, como órgano integrador de la Unión Europea, viene estableciendo en relación con esta materia. Comprobaremos que, desde esta perspectiva, se pretende construir un sistema justo en el que las actuaciones infractoras, cualquiera que sea su naturaleza, no queden impunes, sin que esta idea sea pretexto de consecutivas o simultáneas sanciones en relación con una misma persona y por la misma infracción, contraviniendo, en cierto modo, junto al *non bis in idem*, el principio de proporcionalidad.

1. EL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM* EN EL ÁMBITO DE LA CARTA: JURISPRUDENCIA DEL TJUE

La prohibición de incurrir en *bis in idem* ha gozado de un llamativo protagonismo en el seno de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) desde tiempos atrás al establecerse como principio general del Derecho de la Unión ya en la Sentencia del TJUE de 5 de mayo de 1966, asunto *Gutmann c. EURATOM*. Desde ese momento, han sido múltiples los pronunciamientos del TJUE en relación con el principio *non bis in idem*, principalmente en el marco de dos sectores jurídicos: por un lado, en el ámbito de las infracciones de las reglas de libre competencia y, por otro lado, en el marco de la cooperación judicial penal a través de la interpretación de los artículos 54-58 del Convenio de Aplicación de los Acuerdos de Schengen (CAAS) de 1985. La existencia de esta cantidad de pronunciamientos sobre este principio favoreció su reconocimiento como derecho fundamental en el artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, la Carta). En concreto el artículo 50 de la Carta se refiere al derecho a no ser juzgado o condenado penalmente dos veces por la misma infracción, estableciendo que «nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante Sentencia penal firme conforme a la ley». En relación con el ámbito de aplicación de este precepto, conviene recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del

Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹, los derechos fundamentales recogidos en el ordenamiento jurídico europeo en general y, en la Carta, en particular, deberán ser aplicados en las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión Europea, pero no fuera de ellas. Así, solamente cuando una normativa estatal esté comprendida en el marco del Derecho de la Unión Europea, podrá ser revisada por el TJUE de manera que éste ofrezca, por la vía de la remisión prejudicial, todos los elementos de interpretación necesarios para que el órgano jurisdiccional nacional pueda apreciar la conformidad de la normativa estatal con los derechos fundamentales garantizados a nivel europeo². Así pues, «la obligación de respetar los derechos fundamentales definidos en el marco de la Unión solo se impone a los Estados miembros cuando actúan en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión»³.

Por otro lado, el propio texto de la Carta, en los artículos 52 y 53, remite al Convenio Europeo de Derechos humanos (CEDH o Convenio, en adelante) para que el alcance y el sentido de los derechos y principios reconocidos sean iguales, tanto en la Carta como en el CEDH, como en los Protocolos anexos a este último. En muchas ocasiones, la coincidencia en cuanto al contenido de estos textos ha hecho que las interpretaciones y aplicaciones que se realicen de los mismos vayan a la par. Como sabemos, en virtud del artículo 6.3 del Tratado de la Unión Europea, los derechos recogidos en el CEDH forman parte del Derecho de la Unión Europea como principios generales, pero, además, el artículo 52.3 de la Carta exige dar a los derechos garantizados por el CEDH el mismo contenido y alcance que les confiere dicho Convenio, a pesar de que éste no constituya un instrumento jurídico integrado formalmente en el Derecho de la Unión Europea⁴, permitiéndose que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa pero nunca menos extensa que el Convenio.

Volviendo al contenido y el alcance del principio *non bis in idem*, y teniendo en cuenta el marco jurídico y la jurisprudencia del TJUE que, a

¹ Por ejemplo, entre las más recientes, la STJUE de 26 de febrero de 2013, asunto *Akerberg Fransson*, en el apartado 19 se pronuncia en este sentido.

² Barciela Pérez, J.A.: “El principio *non bis in idem* en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2019, pág.2.

³ STJUE de 22 de diciembre de 2010, C- 279/09, apartado 32.

⁴ García Caracuel, M: “Los límites derivados del principio *ne bis in idem* en la persecución del delito fiscal”, *Nueva Fiscalidad*, núm.1, 2020, pág. 89

continuación, analizaremos, de manera resumida adelantamos que los elementos que han de tenerse en cuenta para constatar la vulneración, o no, del principio *non bis in idem* son cuatro: la identidad de sujetos, la duplicidad de procedimientos sancionadores (*bis*), la identidad de infracciones (*idem*) y la naturaleza penal tanto de los procedimientos como de las sanciones impuestas.

Es momento de abordar los criterios jurisprudenciales que el TJUE ha ido estableciendo a lo largo de los últimos años en relación con el principio que en este trabajo estudiamos y que resultan de referencia para todos los Estados Miembros de la Unión.

1. 1. Criterios jurisprudenciales anteriores a la STJUE de 20 de marzo de 2018, *Menci*, C-524/15.

En una primera etapa, anterior al año 2018, la jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación y aplicación del principio *non bis in idem*, quedó marcada por la Sentencia de 26 de febrero de 2013, asunto C-617/10, *Akerberg Fransson*, donde se fijó por parte del Tribunal de Luxemburgo la aplicación del citado principio a la acumulación de sanciones fiscales y penales como respuesta del Estado al impago del IVA.

En este asunto, se plantearon cinco cuestiones prejudiciales al TJUE, la segunda, la tercera y la cuarta referidas a la interpretación y aplicación del principio *non bis in idem*. Los hechos que originaron el planteamiento de las cuestiones prejudiciales se refieren a la apertura de un procedimiento penal en junio de 2009 contra un contribuyente (el Sr. Akerberg Fransson) trabajador por cuenta propia dedicado a la pesa y venta de sus capturas. Se consideraba que el contribuyente había cometido un delito, castigado con pena privativa de libertad de hasta seis años, por proporcionar información inexacta a la Hacienda Pública respecto a los ejercicios 2004 y 2005 por los impuesto de IRPF e IVA, así como no declarar cotizaciones empresariales ante la Seguridad Social, pero dicho contribuyente, con carácter previo, en mayo de 2007, había sido ya sancionado a través de recargos fiscales en un procedimiento tributario por esos mismos hechos.

El TJUE aceptó que estos hechos entraban bajo el paraguas de la Carta pues se trataba de la utilización de normativa interna llamada a evitar el incumplimiento de una Directiva, como la de IVA, en relación con la cual, los Estados miembros tienen la obligación de proteger los

intereses financieros de la Unión. En el asunto, tanto la sanción penal como los recargos fiscales traen causa, en parte, en el incumplimiento de las obligaciones declarativas en materia de IVA, siendo éste un tributo armonizado mediante la Directiva 2006/112/CE, que exige a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para garantizar la percepción íntegra del IVA en su territorio y para luchar contra el fraude fiscal. Por ello, admitieron las cuestiones prejudiciales y pasaron a la resolución de las mismas.

La respuesta del TJUE a estas cuestiones podemos sintetizarla de la siguiente manera⁵.

El TJUE establece en aquel momento que el artículo 50 de la Carta no se opone a que un Estado miembro imponga, por los mismos hechos de incumplimiento de obligaciones declarativas en el ámbito del IVA, una combinación de recargos fiscales y sanciones penales. Los Estados miembros disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables en el ámbito del IVA, a pesar de su armonización, de manera que dichas sanciones pueden ser tributarias, penales, o de ambos tipos. Ahora bien, si la sanción fiscal presenta naturaleza penal, en el sentido del artículo 50 de la Carta, y es firme, se podrá entender que tal precepto se opone a una acción penal posterior por los mismos hechos y contra la misma persona. Esa naturaleza penal de las sanciones fiscales se determina a partir del análisis de los «criterios Engel»⁶ por parte de las jurisdicciones nacionales. Recordemos que estos criterios son: a) la calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno, b) la naturaleza de la infracción, y c) la naturaleza y la gravedad de la sanción que pueda imponerse al sujeto.

El TJUE establece que corresponde al tribunal remitente apreciar, a la luz de los referidos criterios, si procede realizar un examen de la acumulación de recargos fiscales y sanciones penales prevista en la legislación nacional en relación con los estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, lo que podría llevarle a

⁵ Calderón Ortega, J.M: “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de *ne bis in ídem* en el marco de litigios tributarios internos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, 2013, págs. 86-88.

⁶ Los criterios Engel son fruto de la jurisprudencia del TEDH en la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 8 de junio de 1976, *Engel y otros c. Holanda*.

considerar, en su caso, que esa acumulación es contraria a dichos estándares.

Consideramos que, en relación con la respuesta dada a este asunto, el TJUE no resuelve en gran medida los problemas planteados, siendo demasiado discreto y trasladando a los tribunales nacionales la valoración de si los recargos fiscales tenían o no carácter penal en función de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) y, en concreto, en función de los «criterios Engel». El TJUE solamente declaró que el principio *non bis in idem* se vería vulnerado si la primera sanción fiscal presenta “naturaleza penal” y posteriormente por los mismos hechos se impusiese una sanción penal (lo que no es más que una reiteración de la jurisprudencia ya sentada por el TEDH) pero no ofreció ninguna orientación para aclarar si los recargos fiscales en materia de IVA presentaban o no dicha “naturaleza penal”.

Como parte de la doctrina ha subrayado, el TJUE en este asunto perdió una buena oportunidad de limitar el contenido y el alcance del principio *non bis in idem* en materia tributaria. Sin embargo, el Abogado General Cruz Villalón, en las conclusiones que aporta en relación con este asunto, se pronuncia sobre la naturaleza penal de los recargos fiscales estableciendo que «en línea con la jurisprudencia del TEDH, un recargo fiscal adoptado con vistas a asegurar la ejecución del Derecho de la Unión debe considerarse como una sanción materialmente “penal”».

En cualquier caso, hasta este momento la jurisprudencia del TJUE había sido poco novedosa y se había situado muy a la par de lo establecido por el TEDH. El giro jurisprudencial más importante en el ámbito europeo vino de la mano de la STEDH en el asunto *A. y B. contra Noruega* la cual tuvo una reseñable repercusión en la jurisprudencia del TJUE. Como consecuencia de esta repercusión, el TJUE dicta la Sentencia de 20 de marzo de 2018, *Menci*, C- 524/15, que junto con la Sentencia *Garlsson Real Estate SA*, C- 537/16 y la Sentencia de los asuntos acumulados *Di Puma*, C-596/16 y *Zecca*, C-597/16, supusieron la apertura de una segunda etapa en cuanto a la configuración jurisprudencial en el seno del TJUE del principio *non bis in idem*.

1.2. Criterios jurisprudenciales tras la STJUE de 20 de marzo de 2018, *Menci*, C-524/15

Antes de desarrollar estas cuestiones, debemos tener presente que, actualmente, existe una convergencia en el seno de la jurisprudencia europea

en relación con la construcción e interpretación del principio *non bis in idem*. Esta convergencia se produce en el sentido de que la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo (STEDH asunto *A. y B. contra Noruega*) atrae hacia sí la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, produciéndose en ese punto, el diálogo y la conexión entre ambos tribunales. Veamos.

El TJUE, algunos meses después de la Sentencia de Estrasburgo, asunto *A. y B. contra Noruega*, a través de tres Sentencias de 20 de marzo de 2018 que, como hemos indicado arriba, son la Sentencia *Menci*, C- 524/15, la Sentencia *Garlsson Real Estate SA*, C- 537/16 y la Sentencia de los asuntos acumulados de *Di Puma*, C-596/16 y *Zecca*, C-597/16, introduce algunos matices en su jurisprudencia existente hasta ese momento en relación con la aplicación e interpretación del principio *non bis in idem*, en concreto en el ámbito de la Directa del IVA y de la Directiva sobre los mercados financieros.

No es de extrañar que estos asuntos sean objeto de resolución en la misma fecha pues tratan cuestiones similares relacionadas con el principio *non bis in idem* ante la existencia de procedimientos administrativos y penales paralelos y las correspondientes sanciones previstas en el ordenamiento jurídico italiano. Así pues, de modo resumido, en el asunto *Menci*, se cuestionaba que, tras la imposición de una sanción fiscal por no haber pagado el IVA en el año 2011, se incoase un procedimiento penal por lo mismos hechos. En el asunto *Garlsson Real Estate SA*, el problema se refería a la impugnación de una sanción administrativa por manipulación del mercado, impuesta por la Comisión Nacional del Mercado de Valores italiana, ya que en un momento anterior había tenido lugar una condena penal firme por los mismos hechos. Y, por último, los asuntos acumulados *Di Puma* y *Zecca*, se trataban de un supuesto en el que la Comisión Nacional del Mercado de Valores italiana había impuesto sanciones administrativas pecuniarias por haberse realizado operaciones con información privilegiada y en los recursos interpuestos ante la Corte Suprema se alegaba que, en el procedimiento penal por los mismos hecho sustanciado de manera paralela al administrativo, el juez declaró que las operaciones con información privilegiada no habían quedado probadas. El problema estaba en que para el Derecho procesal italiano la fuerza de cosa juzgada de una Sentencia penal firme absolutoria prohíbe tramitar un procedimiento administrativo por los mismos hechos, pero la Directiva sobre mercados financieros impone a los Estados miembros la obligación de imponer sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias por la

vulneración de la prohibición de efectuar operaciones con información privilegiada.

En estos dos últimos asuntos acumulados, el TJUE consideró que la normativa nacional al respecto no era contraria al Derecho de la Unión, habida cuenta del principio de cosa juzgada, que reviste gran importancia tanto en el ordenamiento jurídico de la Unión como en los ordenamientos jurídicos nacionales. Además, cuando existe una Sentencia penal absolutoria firme en la que se declara la inexistencia de infracción, la tramitación de un procedimiento sancionador administrativo en el que se imponga una sanción pecuniaria de “naturaleza penal” es incompatible con el principio *non bis in idem*. En tal caso, la tramitación de este procedimiento administrativo excede de lo necesario para alcanzar el objetivo consistente en proteger la integridad de los mercados financieros de la Unión y la confianza del público en los instrumentos financieros.

Por su parte, en el caso *Garlsson Real Estate SA*, el TJUE declara que ese objetivo de proteger la integridad de los mercados financieros de la Unión y la confianza del público en los instrumentos financieros puede justificar una acumulación de procedimientos y sanciones de carácter penal. No obstante, la normativa estatal deberá respetar el principio de proporcionalidad, puesto que la tramitación de un procedimiento administrativo de carácter penal respecto de los mismos hechos por los que ya se ha impuesto una condena penal, excedería de lo que es estrictamente necesario para alcanzar el objetivo de protección de los mercados.

Centrándonos, ahora, en la Sentencia *Menci*, en la misma se resuelve una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Bérgamo (Italia) sobre si es compatible el artículo 50 de la Carta con la apertura de un procedimiento penal por impago de IVA que ya había sido sancionado de manera firme en vía administrativa con un recargo del 30%. Debemos recordar que conforme al sistema italiano del *doppio binario* el procedimiento penal y el administrativo han de tramitarse por separado sin que las sanciones administrativas puedan ser ejecutadas hasta que el proceso penal haya concluido de manera definitiva mediante archivo o con una Sentencia de absolución por no presentar los hechos probados relevancia penal.

Ante esta situación, el TJUE podía reiterar la jurisprudencia sentada por el TEDH en la Sentencia *A. y B. contra Noruega*, podía mantener su propia

interpretación del artículo 50 de la Carta más garantista para los ciudadanos si lo quisiese en virtud del artículo 52.3 de la Carta mediante un avance respecto de la jurisprudencia sentada en la Sentencia *Akerberg Fransson* o podía adoptar una vía autónoma mediante una interpretación moderada del artículo 50 de la Carta a través de la cláusula horizontal del artículo 52.1 de la Carta que admitiría limitaciones al principio *non bis in idem* bajo ciertas restricciones.

El TJUE en esta Sentencia optó por la tercera vía⁷: una vía autónoma que permitiría limitar la aplicación del *non bis in idem* siempre que se cumplieran determinados requisitos. No obstante, como veremos, se trata de una vía bastante similar a la recorrida por el TEDH en el asunto *A. y B. contra Noruega*.

Así las cosas, el TJUE estructura en análisis jurídico de la cuestión planteada por el Tribunal de Bérgamo en dos partes.

La primera se refiere al estudio de la naturaleza penal de ambos procedimientos y sanciones, pues solo si la sanción administrativa tuviera carácter penal podría entenderse aplicable el *non bis in idem*. Por tanto, a diferencia de la Sentencia *Akerberg Fransson*, ahora sí, el Tribunal efectúa un análisis del carácter penal de la sanción administrativa a la luz de los «criterios Engel», recordemos: a) calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno, b) naturaleza de la infracción, y c) naturaleza y gravedad de la sanción.

En este sentido, una infracción se considerará penal si la sanción que trae aparejada «tiene concretamente una finalidad represiva. Además, la mera circunstancia de que tenga también un propósito preventivo no puede privarla de su calificación de sanción penal. En cambio, una medida que se limita a reparar el perjuicio causado por una infracción no tiene carácter penal»⁸. Entiende el TJUE que la finalidad de la sanción fiscal impuesta ante el impago de las cuotas debidas de IVA en el caso *Menci* tiene una clara función represiva. Además, la gravedad de la sanción impuesta, un recargo del 30% del IVA devengado, fue considerada por el TJUE como grado «elevado» lo que reforzaría, en función del posterior análisis que realizara el Tribunal de Bérgamo, la idea de que el procedimiento administrativo también tiene

⁷ Martín Rodríguez, J.M: “La transformación del principio *ne bis in idem* a la luz de la reciente jurisprudencia del TEDH y TJUE en materia tributaria. Valoración de nuestro ordenamiento interno”, en Merino Jara, I. (Dir.), *Derechos fundamentales y tributación*, Ed. Dykinson, Madrid, 2020, pág. 223.

⁸ Sentencia *Menci*, apartado 31.

naturaleza penal. Así, aunque los «criterios Engel» son circunstancias que «corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente»⁹, el TJUE se muestra firme a favor de establecer el carácter penal de la sanción tributaria.

La segunda parte de la Sentencia estudia si se está produciendo una vulneración del artículo 50 de la Carta y si se estaría sancionando o persiguiendo a la misma persona por los mismos hechos más de una vez. Respecto a la identidad de hechos, debe atenderse a si existe una identidad de hechos materiales que, a juicio del TJUE, existe en el caso planteado, no siendo suficiente para eliminar la identidad, el hecho de que la sanción penal exija un elemento subjetivo que no se requiere para el caso de la sanción administrativa. Así, el TJUE entiende que existe una identidad material de hechos entendida como «la existencia de un conjunto de circunstancias concretas indisolublemente ligadas entre ellas que han dado lugar a la absolución o la condena definitiva de la persona que se trate»¹⁰. El TJUE afirma, así, que existe una acumulación de procedimientos y sanciones por unos mismos hechos y que, por tanto, el principio *non bis in idem* podría verse vulnerado.

Debemos tener presente que la jurisprudencia del TJUE no prohíbe toda restricción de los derechos fundamentales contenidos en la Carta, sino que en determinadas circunstancias esas restricciones están justificadas bajo el contenido del artículo 52.1 de la Carta. Para que el establecimiento de limitaciones al derecho fundamental al *non bis in idem* sea legítimo se exige que, en primer lugar, las limitaciones se establezcan mediante ley. En segundo lugar, las limitaciones deben respetar el contenido esencial del derecho fundamental en cuestión, circunstancia que se entiende cumplida simplemente porque las condiciones para la acumulación de procedimientos se definan taxativamente. Y, en tercer lugar, la limitación debe respetar el principio de proporcionalidad, principio general del Derecho de la Unión Europea, recogido expresamente en el artículo 52.1 de la Carta en los siguientes términos: «Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás».

⁹ Sentencia *Menci*, apartados 32 y 33.

¹⁰ Sentencia *Menci*, apartado 35

Entiende el TJUE que la lucha contra las infracciones de IVA es un objetivo de la Unión Europea de tal importancia que justificaría la existencia de procedimientos y sanciones en materia de IVA con objetivos complementarios: el administrativo para disuadir y castigar cualquier incumplimiento, deliberado o no, y el penal para los incumplimientos mas graves «especialmente nefastos para la sociedad»¹¹. Observamos sin mucho esfuerzo la similitud existente entre este criterio del TJUE y el del TEDH en el asunto *A y B. contra Noruega* sobre el «vinculo material suficientemente estrecho» pues recordemos que el TEDH valora, para apreciar la conexión material entre el procedimiento penal y el administrativo, que persigan objetivos complementarios y estos respondan a diferentes aspectos de la conducta antisocial.

Siguiendo con el juicio de proporcionalidad, éste exige que la sanción no excede los límites de lo necesario para la consecución de los objetivos fijados. Así, el TJUE establece unos criterios mínimos que deben cumplir los Estados Miembros para favorecer el respeto del *non bis in idem*¹². En primer lugar, las normas donde se recogen las infracciones deben ser lo suficientemente claras y precisas para que los infractores puedan conocer qué hechos pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones. En segundo lugar, para garantizar que esta dualidad sancionadora sea necesaria, deben existir normas que garanticen «una coordinación destinada a reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación supone para las personas afectadas». Este segundo criterio podría quedar traducido, en el fondo, en una valoración del principio de intervención mínima. En tercer y último lugar, la acumulación de sanciones debe estar acompañada «de normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de sanciones impuestas corresponde a la gravedad de la infracción en cuestión», debiendo las autoridades impedir que la onerosidad del conjunto de represalias jurídicas no exceda del desvalor de la propia infracción¹³. Este último requisito se presenta como una interpretación casi idéntica a la realizada por el TEDH.

En relación con el establecimiento de sanciones para evitar los fraudes en el ámbito del IVA, el TJUE reconoce que una norma por el simple hecho de que

¹¹ Sentencia *Menci*, apartados 44 y 45.

¹² STJUE *Menci*, apartado 67.

¹³ Macarro Osuna, J.M: “La acumulación de sanciones administrativa y penal en el ordenamiento jurídico italiano y el principio «ne bis in idem»”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 185, 2020.

plantee la posibilidad de acumulación de procedimientos no es desproporcionada¹⁴. Lo decisivo para entender que la norma nacional no es desproporcionada es que determine «de manera clara y precisa en qué circunstancias la elusión del pago del IVA devengado puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones de carácter penal»¹⁵.

El TJUE indicó al Tribunal de Bérgamo que tendría que analizar estos tres criterios expuestos para determinar si la normativa italiana era conforme o no con la Carta. Sin embargo, el propio TJUE ya anticipaba que la normativa italiana controvertida sí que se presenta de manera clara y definida en la legislación y que el hecho de limitar la aplicación de penas de prisión a impagos superiores a 50.000 euros, posteriormente elevado a 250.000 euros, supone limitar la aplicación de la normativa en cuestión a impagos suficientemente graves, respetándose el principio de intervención mínima. Además, dado que la normativa italiana suspende directamente la aplicación de la sanción administrativa si hay sanción penal e incluye como atenuante el pago voluntario de la deuda fiscal, el TJUE considera que así se garantiza que la acumulación de procedimientos y sanciones no exceda de lo estrictamente necesario para alcanzar su objetivo legítimo¹⁶. De este modo, el TJUE avala el sistema italiano que permite la apertura de un procedimiento penal y la posterior imposición de una sanción penal tras la existencia de un procedimiento y una sanción administrativa de carácter penal por los mismos hechos y en relación con el mismo sujeto, siempre y cuando la normativa que establece esta dualidad punitiva cumpla con los tres criterios que acabamos de exponer. Este respaldo de la normativa italiana por parte del TJUE supone un cambio evidente respecto a su jurisprudencia anterior y el rechazo al mantenimiento de un estándar de protección superior por el que apostaba el Abogado General Campos Sánchez- Bordona en sus conclusiones en relación con el asunto *Menci*.

¹⁴ STJUE *Menci*, apartado 47.

¹⁵ STJUE *Menci*, apartado 51.

¹⁶ STJUE *Menci*, apartado 57.

2. LA JURISPRUDENCIA EUROPEA EN RELACIÓN CON LOS ORDENAMIENTOS DE LOS ESTADOS INTERNOS. ESPECIAL REFERENCIA AL ORDENAMIENTO JURIDICO ESPAÑOL

En este momento nos vamos a centrar en estudiar el modo en el que la jurisprudencia supranacional y el Derecho de la Unión intervienen o, más bien, influyen en la configuración de la jurisprudencia interna y, por tanto, del ordenamiento jurídico de los Estados miembros de la Unión Europea. Asimismo, expondremos y analizaremos la concordancia, o no, de la jurisprudencia del TJUE *supra* expuesta con la jurisprudencia establecida por nuestros tribunales en relación con el principio *non bis in idem*, para acabar por establecer hasta qué punto esta jurisprudencia interna requiere, o no, de una reforma y evolución para así adaptarse a la existente en el seno del TJUE.

2.1. La influencia de la jurisprudencia del TJUE (y del TEDH) en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros.

En este ámbito presenta gran importancia el Tratado de Lisboa, firmado por los Estados miembros de la Unión el 13 de diciembre de 2007 y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009. El Tratado de Lisboa inaugura un nuevo escenario en materia de protección de derechos fundamentales en la Unión Europea¹⁷: por un lado, la Carta resulta equiparada en valor jurídico a los preceptos del Derecho Primario de la Unión. Por otra parte, el Tratado de Lisboa contiene el mandato de que la Unión Europea se adhiera al CEDH, erigiéndose el TEDH, una vez completada la adhesión, en garante externo del respeto a los derechos fundamentales en el Derecho de la Unión y en su aplicación tanto por las instituciones comunitarias como por los Estados miembros. En este nuevo contexto, serán crecientes las imbricaciones entre el TEDH, el TJUE y los tribunales constitucionales nacionales y deberán plantearse en términos de cooperación y no jerárquicos. Dada la apertura de la

¹⁷ Marín Aís, J.R: “La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea en España con el Tratado de Lisboa”, disponible en <http://espacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:revistaDFD-2010-2-5050/Documento.pdf> (consultado el día 19 de abril de 2021), pág.1.

Constitución española al derecho internacional de los derechos humanos en su artículo 10.2 CE, la Carta y el CEDH están llamados a tener notable presencia en la jurisprudencia constitucional (que deberá precisar sus condiciones de aplicación y sus relaciones con las normas internas) y en la jurisprudencia ordinaria española. En este sentido se convierten el CEDH y la Carta en herramientas determinantes del juicio de constitucionalidad.

De este modo, el diálogo entre tribunales en materia iusfundamental entendemos que se presenta como vía de solución a las mayores problemáticas existentes en el sistema europeo ya que, en muchas ocasiones, la raíz de la existencia de estas problemáticas se encuentra en la posición de los supremos intérpretes de los catálogos de mantener el derecho a la última palabra y, por consiguiente, la preeminencia del texto normativo que justifica su existencia.

El diálogo es una condición imprescindible para el funcionamiento armónico del sistema constitucional multinivel, que se está construyendo en el espacio europeo (convivencia de la CEDH, la Carta y Constitución española), por tanto, es necesario encontrar de algún modo un método de «coordinación informal, basada en la convergencia práctica de la jurisprudencia»¹⁸.

2.2. El encaje de la jurisprudencia española referida al principio *non bis in idem* en el seno de la jurisprudencia del TJUE

Como indicamos, en el ámbito europeo existe una convergencia entre el TEDH y el TJUE en materia del principio *non bis in idem*, pero ¿podemos decir lo mismo de la relación existente entre la jurisprudencia europea y la jurisprudencia sentada por los tribunales españoles?

Para dar respuesta a esa cuestión y una vez analizada la jurisprudencia del TJUE, es necesario referirnos especialmente a la STC 2/2003, de 16 de enero, donde el Tribunal Constitucional analizó de manera pormenorizada el alcance y el contenido del principio *non bis in idem*, convirtiéndose este pronunciamiento en un punto de referencia a nivel nacional en relación con el principio en cuestión.

¹⁸ Borrero Moro, C.J: Claves en el sistema europeo de protección del contenido de los derechos fundamentales ordenadores de los procedimientos tributarios, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

Debemos partir de la idea de que la principal diferencia existente entre el ordenamiento jurídico español y el Derecho de la Unión Europea en relación con la configuración del principio y que pusimos de manifiesto en líneas superiores se refiere al inexistente desarrollo de la vertiente material del principio en el ámbito europeo, frente a la relevancia que la jurisprudencia nacional ha otorgado a dicha vertiente en Sentencias como la STC 2/2003, de 16 de enero o la STC 154/1990, de 15 de octubre. En esta última se contempla un caso en el que un ciudadano había sido condenado en un mismo procedimiento a dos penas de prisión de 12 años, que se habían sumado a otra tercera pena de prisión de también 12 años (vertiente material del principio, más de una sanción por unos mismos hechos en un mismo procedimiento).

Estos casos de duplicidad sancionadora desde un punto de vista material, teniendo en cuenta la literalidad del artículo 50 de la Carta, parece que no tienen cabida a nivel europeo, lo cual nos parece llamativo a la par que nos hace reflexionar sobre la finalidad de este precepto de la Carta y de la jurisprudencia que del mismo se ha derivado por parte del TJUE. Si algo es claro es que en la jurisprudencia europea se prioriza la prohibición de un doble proceso sancionador sobre la prohibición de una doble sanción. Es cierto que esta priorización obedece a que, si se evita la apertura de un segundo procedimiento sancionador, se impide, a la par, el establecimiento de una segunda sanción. Sin embargo, puede ocurrir, como vemos en la STC 154/1990, que en un único y primer procedimiento sancionador se establezca más de una pena por los mismos hechos.

Centrándonos, pues, en la vertiente procesal para comparar ambos niveles jurisprudenciales (nacional y supranacional), debemos indicar que el Tribunal Constitucional hace descansar dicha vertiente en tres pilares fundamentales: a) la prevalencia del proceso penal frente al administrativo sancionador; b) el respeto a la cosa juzgada; y c) la interdicción de dobles pronunciamientos firmes sobre unos mismos hechos. Además, el Tribunal Constitucional, en cuanto interdicción de un doble pronunciamiento firme sobre los mismos hechos, se pronunció estableciendo que «la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento como las de las de la sanción que sea posible imponer en él, pueden equipararse a un

proceso penal, a los efectos de entender que el sometimiento a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal»¹⁹.

Por ello, en el ordenamiento español, parece que solo se reconoce el derecho a no sufrir un doble procedimiento punitivo en los casos de dualidad de procesos penales o de gravedad similar a un proceso penal, pero no cuando uno (o los dos) procedimientos sean administrativos²⁰.

Este razonamiento del Tribunal Constitucional referente a la vertiente procesal de principio no parece encajar completamente en la jurisprudencia del TJUE, pues éste para determinar si se aplica el artículo 50 de la Carta, es decir, para determinar si la combinación de procedimientos y sanciones penal y administrativa es legítima, utiliza los criterios expuestos en un apartado anterior²¹ y, entre ellos no aparece ninguno relacionado con la sencillez del procedimiento administrativo, de modo que una vez constatada la no concurrencia de dichos requisitos, nada evita considerar que el ciudadano ha sido juzgado dos veces por los mismos hechos. Igualmente, en cuanto a los «criterios Engel»²², entre ellos tampoco aparece ninguno relacionado con la sencillez del procedimiento administrativo, de manera que, una vez constatada la naturaleza penal de las infracciones y las sanciones, nada evita considerar que el ciudadano ha sido juzgado dos veces por los mismos hechos.

De este modo, se hace necesario la adición de nuevos requisitos y criterios a nivel interno en relación con el principio *non bis in idem* ya que han transcurrido dieciocho años desde la publicación de la STC 2/2003 y, como hemos tenido la oportunidad de comprobar, han sido muchas las idas y venidas en las resoluciones de los tribunales europeos, en general, y del TJUE, en concreto, a través de las cuales se han ido estableciendo y perfilando nuevos requisitos y criterios.

¹⁹ STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 8.

²⁰ Alarcón Sotomayor, L: La garantía *non bis in idem* y el procedimiento administrativo sancionador, *Iustel*, Madrid, 2008, pág. 182.

²¹ Recordemos. En primer lugar, se exige que las limitaciones se establezcan mediante ley. En segundo lugar, deben respetar el contenido esencial del derecho fundamental en cuestión, circunstancia que se entiende cumplida simplemente porque las condiciones para la acumulación de procedimientos se definan taxativamente. Y, en tercer lugar, que la limitación respete el principio de proporcionalidad.

²² Recordemos que son: a) calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno, b) naturaleza de la infracción, y c) naturaleza y gravedad de la sanción.

Así las cosas, para alcanzar un punto de unión, el avance jurisprudencial y la integración en el seno de la Unión Europea, es imprescindible el dialogo entre los tribunales europeos y entre éstos y los tribunales de los Estados miembros.

CONCLUSIONES

No cabe duda de que los problemas suscitados por el principio *non bis in ídem*, en su vertiente procesal y material, están a la orden del día y más aun en el ámbito del Derecho tributario sancionador, donde cada vez es más frecuente que unos mismos hechos sean constitutivos tanto de infracción tributaria, de las recogidas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria, como de delito, recogido en el artículo 305 del Código Penal referido al delito de fraude contra la Hacienda Pública, (concurrencia externa), así como, los supuestos en los que de unos mismos hechos se pueden derivar dos sanciones tributarias (concurrencia interna). De este modo, la articulación de los dobles procedimientos, tributarios y penales, y la imposición de dobles sanciones, tributarias entre sí o penales y tributarias, debe organizarse y supervisarse por los tribunales para que el principio en cuestión no se vea vulnerado. De este modo, deben tenerse en cuenta las siguientes conclusiones que extraemos del desarrollo de este trabajo.

Para concluir diremos que, en primer lugar, el TJUE opta actualmente por una concepción más restrictiva en cuanto a la aplicación del principio *non bis in ídem*. Así, la jurisprudencia actual del TJUE permite la duplicidad de procedimientos sancionadores por los mismos hechos, siempre que esta venga prevista en la ley, las condiciones para la acumulación de procedimientos se definan taxativamente y la acumulación respecto el principio de proporcionalidad.

En segundo lugar, en el ámbito europeo, la diferenciación entre la vertiente material y procesal del principio se ha dilucidado de modo que la vertiente procesal ha sido extensamente desarrollada por el TJUE, mientras que la vertiente material se ha entendido implícita en la procesal, es decir, si se evita una duplicidad de procedimientos, se evita la imposición de dobles sanciones por unos mismos hechos. Así, los tribunales europeos, configuran el principio *non bis in ídem* como un principio eminentemente procesal, no sustantivo, considerando la vertiente material del mismo una mera consecuencia de la vertiente procedimental.

En tercer y último término, a pesar de que, a nivel europeo, el TEDH y el TJUE convergen en cuanto a la aplicación del principio *non bis in idem*, en relación con nuestro ordenamiento jurídico la convergencia no es tan clara pues nuestros tribunales sí que han desarrollado explícitamente, y siguen haciéndolo, la vertiente material del principio, reconociéndole sustantividad propia y, por tanto, sin quedar configurada como una mera consecuencia de la vertiente procedimental, lo cual provoca ciertas diferencias entre la construcción jurisprudencial del principio en nuestro ordenamiento y en el ámbito europeo.

En cualquier caso, la jurisprudencial del TJUE es un buen punto de partida para que los tribunales nacionales, en general, y, los tribunales españoles, en particular, dibujen con mayor precisión, a nivel interno, las líneas que definen el concepto y el alcance del principio *non bis in idem* de manera que este sea concebido en todos los Estados miembros de un modo similar y dentro de unos límites comunes para, así, favorecer la seguridad jurídica y la integración de la Unión Europea. De este modo, desde el momento en el que el TJUE acepta, bajo determinados requisitos, que el Derecho nacional introduzca dobles procedimientos sancionadores sobre una misma conducta infractora, nada impide que el legislador de los Estados miembros plantee una reforma del sistema sancionador de delitos e infracciones fiscales más severo incluso, si lo estima oportuno, que contemple un doble procedimiento sancionador, eso sí, coordinado e integrado y reuniendo los requisitos que exigen los tribunales europeos para salvaguardar el respeto al principio *non bis in idem*.

BIBLIOGRAFÍA

- Alarcón Sotomayor, L. (2008): La garantía *non bis in idem* y el procedimiento administrativo sancionador, *Iustel*, Madrid, p. 182.
- Barciela Pérez, J.A. (2019): “El principio *non bis in idem* en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, p.2.
- Borrero Moro, C.J. (2019): *Claves en el sistema europeo de protección del contenido de los derechos fundamentales ordenadores de los procedimientos tributarios*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

- Calderón Ortega, J.M. (2013): “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de ne bis in ídem en el marco de litigios tributarios internos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, pp. 86-88.
- García Caracuel, M. (2020): “Los límites derivados del principio ne bis in ídem en la persecución del delito fiscal”, *Nueva Fiscalidad*, núm.1, p.89.
- Macarro Osuna, J.M. (2020): “La acumulación de sanciones administrativa y penal en el ordenamiento jurídico italiano y el principio «ne bis in ídem»”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 185.
- Marín Aís, J.R. (2010): “La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea en España con el Tratado de Lisboa”, disponible en <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:revistaDFD-2010-2-5050/Documento.pdf> (consultado el día 24 de mayo de 2021), p.1.
- Martín Rodríguez, J.M. (2020): “La transformación del principio ne bis in ídem a la luz de la reciente jurisprudencia del TEDH y TJUE en materia tributaria. Valoración de nuestro ordenamiento interno”, en Merino Jara, I. (Dir.), *Derechos fundamentales y tributación*, Ed. Dykinson, Madrid, p. 223.
- Varvaele, J.A.E: “Ne bis in ídem. ¿Un principio transnacional de rango constitucional en la Unión Europea?”, *InDret*, núm. 1, 2014.

REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de mayo de 1966, asunto *Gutmann c. EURATOM*, C-18/65, ECLI:EU:C:1967:6.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de febrero de 1969, asunto *Wilhelm y otros c. Bundeskartellamt*, C-266/93, ECLI:EU:C:1995:345.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de diciembre de 2010, asunto *DEB*, C- 279/09, ECLI:EU:C:2010:811.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2013, en el asunto *Akerberg Fransson*, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de marzo de 2018, asunto *Menci*, C- 524/15, ECLI:EU:C:2018:197.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de marzo de 2018, asunto *Garlsson Real Estate SA*, C- 537/16, ECLI:EU:C:2018:193.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de marzo de 2018 de los asuntos acumulados de *Di Puma*, C-596/16 y *Zecca*, C-597/16, ECLI:EU:C:2018:192.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 8 de junio de 1976, *Engel y otros c. Holanda*.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 15 de noviembre de 2016, asunto *A y B c. Noruega*.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 154/1990, de 15 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero.