



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en DERECHO

LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DEL DERECHO A
LA DOBLE INSTANCIA EN EL ÁMBITO DE LAS
INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Presentado por:

ANA MARTÍN CAMPANO

Tutelado por:

Dr. D. Juan Fernando Durán Alba

Valladolid, 7 de Febrero de 2025

ÍNDICE

RESUMEN / ABSTRACT Y PALABRAS CLAVE / KEY WORDS

RELACIÓN DE ABREVIATURAS

1. INTRODUCCIÓN	1
2. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR	3
2.1 La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario	5
3. LA CONSTITUCIÓN COMO GARANTÍA A LA POTESTAD SANCIONADORA.....	8
3.1 El derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 CE	9
3.1.1 ¿Se agota este derecho con el mero acceso a los tribunales?.....	10
3.1.2 <i>Interés legítimo y principio pro actione como pilares del derecho a la tutela judicial efectiva</i>	
a. <i>Interés legítimo</i>	12
b. <i>Principio pro actione</i>	13
c. STC 155/2020	13
3.2 Garantías recogidas en el artículo 24.2.....	14
3.2.1. <i>El derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable.....</i>	15
- <i>Interpretación del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....</i>	16
3.3 Garantías consagradas en el artículo 25.....	18
3.3.1. <i>El principio de non bis in idem.....</i>	18
- <i>Interpretación del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....</i>	20
4. INTERPRETACIÓN DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.....	22

4.1	Las garantías procesales reconocidas. Caso Golder c. Reino Unido.....	23
4.2	Alcance de la aplicación del artículo 6 CEDH. Caso Ferrazzini c. Italia.....	24
4.3	Engel c. Países bajos y los criterios para precisar la acusación penal.....	26
4.4	Aplicación en el ámbito tributario. Caso Vegotex International S.A c. Bélgica	27
5.	EL TRIBUNAL DE ESTRASBURGO CONDENA AL ESTADO ESPAÑOL POR NO GARANTIZAR LA DOBLE INSTANCIA EN EL ENJUICIAMIENTO DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS.....	29
5.1	Sentencia Saquetti.....	29
6.	ANÁLISIS DE LA DOBLE INSTANCIA EN EL ORDEN ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.....	33
6.1	La gravedad de las infracciones administrativas: ¿un concepto jurídico indeterminado?	33
6.2	El carácter penal de las sanciones administrativas a la luz de los criterios Engel.....	35
6.3	El recurso de casación como recurso efectivo de doble instancia.....	36
6.3.1	<i>Ámbito de aplicación.....</i>	40
6.4	Doble instancia en el procedimiento sancionador: la solución tras la Sentencia Saquetti.....	41
7	PRECEDENTE HISTÓRICO: EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA UNA SANCION EN MATERI TRIBUTARIA EN VIRTUD DE LA DOCTRINA SAQUETTI	43
8	TRABAJO DE CAMPO.....	46

8.1	Análisis de la STS 1375/2021, de 25 de noviembre de 2021, con relación a la STS 1376/2021, de 25 de noviembre de 2021.....	46
8.2	Voto particular del Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez, Magistrado del Tribunal Supremo en las STS 1375/2021 y 1376/2021.....	50
9	CONCLUSIONES.....	53
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y OTROS RECURSOS.....	56

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto el estudio de la garantía constitucional del derecho a la doble instancia en el ámbito administrativo sancionador, con especial atención a su problemática en el contexto de las sanciones tributarias. Se analizará la jurisprudencia relevante, tanto a nivel interno como comunitario, con el fin de ofrecer una visión esclarecedora sobre un tema tan amplio y complejo como el que abordamos. Asimismo, el trabajo examina las diferentes garantías consagradas en los artículos 24 y 25 de la Constitución Española, en particular el derecho a la tutela judicial efectiva.

La estructura del trabajo tiene como propósito desglosar, a medida que avanza, las razones por las cuales este tema resulta tan complejo.

En un primer lugar se desarrollan dos conceptos clave: el procedimiento administrativo sancionador y la doble instancia. Para ello resulta esencial determinar los criterios utilizados para establecer la “gravidad” de una sanción administrativa y su posible calificación como “penal” a efectos de la doble instancia. En consecuencia, se revisará la interpretación realizada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en esta materia, así como las dificultades que enfrenta el sistema español para adoptar las consideraciones de dicha interpretación. Finalmente, se analiza un caso relevante relacionado con el tema y el voto particular del Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez, Magistrado del Tribunal Supremo

PALABRAS CLAVE

Procedimiento administrativo sancionador, tutela judicial efectiva, derecho a la doble instancia, principio de legalidad y tipicidad, infracciones tributarias, criterios Engel, sanciones administrativas, doctrina saquetti, recurso de casación.

ABSTRACT

The present Final Degree Project aims to study the constitutional guarantee of the right to a second hearing in the context of administrative sanctions, with special attention to its challenges in the sphere of tax penalties. Relevant case law will be analysed, not only domestic law but also EU legislation, in order to provide a clear vision of such a broad and complex subject as the one that we are dealing with. Furthermore, the project examines the different guarantees contained in articles 24th and 25th of the Spanish Constitution, particularly the right to effective judicial protection.

The structure of this work aims to break down, progressively, the reasons why this topic is so complex. Initially, two key concepts are developed: the administrative sanctioning procedure and the double instance. In order to do so, it is essential to determine the criteria used to establish the “seriousness” of an administrative sanction and its possible qualification as “criminal” for the purposes of the double instance. The interpretation provided by the European Court of Human Rights in this area will be reviewed, as well as the difficulties faced by the Spanish system in adopting the considerations of this interpretation. Finally, a relevant case related to the topic is analysed, along with the dissenting opinion of His Excellency Mr. Luis María Díez-Picazo Giménez, Justice of the Supreme Court

KEY WORDS

Administrative penalty proceedings, effective judicial protection, the right to a second hearing, the principle of legality and typicality, tax penalties, Engel criteria, administrative sanctions, Saquetti doctrine , appeal in cassation.

RELACION DE ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AN: Audiencia Nacional

CDFUE: Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

CE: Constitución Española

CEDH: Convenio Europeo de los Derechos Humanos

DGMM: Dirección General de la Marina Mercante

LGT: Ley General Tributaria

LJCA: Ley de Jurisdicción Contencioso – Administrativa

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

TC: Tribunal Constitucional

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

1. INTRODUCCIÓN

En el contexto jurídico español, la garantía constitucional del derecho a la doble instancia en los procedimientos administrativos sancionadores constituye un tema de gran relevancia. Su importancia se deriva de la necesidad de asegurar la correcta aplicación de este derecho, que permite a los ciudadanos disponer de las herramientas necesarias para cuestionar decisiones administrativas que afecten sus derechos fundamentales. No obstante, su aplicación práctica en el ámbito de las sanciones administrativas presenta numerosos matices, debido a la naturaleza híbrida del derecho administrativo sancionador.

A pesar de la percepción tradicional del procedimiento administrativo sancionador como una rama distinta del Derecho Penal, ambos comparten un objetivo común: el ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Esta conexión plantea una cuestión fundamental: si las sanciones administrativas tienen, en muchos casos, un impacto tan significativo como las sanciones penales, ¿no deberían contar con las mismas garantías procesales?

Surge también el interrogante de cuándo puede considerarse que una sanción administrativa tiene carácter penal y en qué medida se garantiza el derecho a la doble instancia en el marco jurídico español. El carácter dual de las sanciones administrativas plantea importantes desafíos. La jurisprudencia del TEDH, en casos como Engel contra Países Bajos, ha establecido unos criterios para determinar cuándo una sanción debe considerarse penal, independientemente de cómo la clasifique el Derecho interno. No obstante, la adopción de estos criterios en el sistema español aún presenta dificultades. Un punto clave es la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso Saquetti Iglesias contra España, que condenó al Estado español por no garantizar adecuadamente el derecho a la doble instancia en un procedimiento administrativo sancionador. Este fallo sentó un precedente significativo al resaltar que las sanciones administrativas graves deben estar sujetas a las mismas garantías procesales que las sanciones penales. Además, no solo evidenció las carencias del sistema español, sino que también puso de manifiesto la necesidad de reformar el marco contencioso-administrativo español, abriendo así un debate que hasta la actualidad sigue vivo. Esta discusión será fundamental para entender por qué el derecho a la doble instancia se considera esencial incluso en procedimientos administrativos sancionadores.

Este trabajo aborda precisamente esa cuestión, centrándose en un ámbito particularmente sensible: las infracciones tributarias, donde la cuestión de la doble instancia no puede desvincularse del debate sobre la naturaleza de estas sanciones.

¿Son realmente administrativas o deben considerarse penales por su impacto y finalidad? ¿Qué implica la doble instancia en las sanciones tributarias, y por qué es un tema crítico en este ámbito? ¿Qué tensiones existen entre el marco normativo español y los estándares internacionales en materia de doble instancia? Aunque tradicionalmente no se consideren de naturaleza penal, su impacto en los administrados puede ser tan grave que, a efectos prácticos, resultan equiparables a las sanciones penales en muchos casos.

Pese a ello, las garantías que rodean estos procedimientos no siempre están a la altura de lo que exige el principio de tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española. Un ejemplo de la complejidad de este tema es la relación entre la obligación de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no auto incriminarse. Este conflicto se complica aún más en el contexto de las sanciones administrativas tributarias, donde la información proporcionada por el contribuyente puede ser utilizada como prueba para determinar la existencia de infracciones y, en consecuencia, para imponer sanciones.

El trabajo aborda esta problemática analizando las garantías constitucionales que limitan la potestad sancionadora del Estado y revisando casos clave que han sentado precedentes relevantes. Concluyendo que el derecho a la doble instancia debe entenderse como una garantía real, no meramente formal, que permita una revisión íntegra y efectiva de las decisiones administrativas. Este derecho no solo asegura la protección de los derechos del administrado, sino también la corrección de errores o arbitrariedades en el ejercicio del poder sancionador del Estado.

A la luz de todo lo expuesto, el tema abordado en este trabajo se presenta como un asunto de gran amplitud y complejidad, difícil de resolver de manera exhaustiva en unas pocas páginas y que, además, hoy en día sigue siendo objeto de un intenso debate que plantea el siguiente interrogante: ¿es el sistema actual realmente adecuado para garantizar una protección efectiva de los derechos fundamentales?

2. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Las Administraciones Públicas velan por el cumplimiento de la normativa y la protección del interés general. Para ello, ejercen unas potestades administrativas en relación con los ciudadanos y entidades como administrados. En este marco, el procedimiento sancionador constituye un instrumento a través del cual se ejerce el *ius puniendi* del Estado a aquellos que infringen la normativa aplicable.

Su regulación se establece en la Ley 39/2015, siendo una especialidad del procedimiento administrativo común¹, con una serie de principios característicos que deben regir en el ejercicio de la potestad sancionadora. En esencia, delimitan el ámbito de aplicación, los órganos competentes y las actuaciones que se deben seguir.

La Administración Pública tiene diversas potestades que le permiten cumplir con sus funciones. Una de estas es la potestad sancionadora, única para toda la Administración. Sin embargo, ésta tiende a dividirse en las distintas áreas de actuación de los poderes públicos con el objetivo de ser más eficaz respecto de las necesidades específicas de cada ámbito. No obstante, no todas las actuaciones tienen cabida, pues existen penas que solo podrán ser objeto de jurisdicción penal, como la privación de libertad.

Si bien la potestad sancionadora se adapta, como he mencionado anteriormente, a las peculiaridades de cada sector, los principios rectores del *ius puniendi* son comunes a todo el ordenamiento jurídico administrativo, encontrando su fundamento último en la Constitución Española. Por tanto, se evidencia una sola categoría de principios aplicables al *ius puniendi*, aunque su aplicación requiera de matizaciones en función de las peculiaridades propias, como es el caso de las sanciones tributarias.

El procedimiento sancionador tiene como fin imponer una sanción como consecuencia de la constatación de una infracción. Esta infracción supone una conducta antijurídica, tipificada y sancionada expresamente, cuya consecuencia no es la reparación del daño causado sino la imposición de una sanción.

¹ LÁZARO, C., “Procedimiento administrativo sancionador [Concepto & Ejemplos]”, entrada del blog *Derecho Virtual*, 22 de marzo de 2024 <<https://derechovirtual.org/procedimiento-administrativo-sancionador>>.

El Tribunal Constitucional, en la STC 18/1981², ha desarrollado la teoría de la unidad del ordenamiento punitivo, según la cual tanto el Derecho Administrativo sancionador como el Derecho Penal son expresiones de un mismo poder punitivo del Estado, fundamentado en el principio de legalidad consagrado en el artículo 25 de la CE³.

La cuestión radica en determinar cuáles de estas garantías son trasladables a dicho procedimiento, ya que la jurisprudencia del TC no ha emitido pronunciamientos generales más allá de reconocer la aplicabilidad.

Conforme al principio de legalidad y tipicidad, recogidos en el artículo 25 de la CE, la potestad sancionadora podrá ser ejercida únicamente cuando las infracciones y sanciones de las que se trate se encuentren reguladas como tal por una norma con rango de ley, siendo presumible que el ciudadano tenga conocimiento sobre qué conductas se encuentran prohibidas. Siendo competentes los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida. No obstante, en beneficio del administrado sancionado, se admitirá la retroactividad⁴ de las disposiciones sancionadoras más favorables.

El artículo 9.3 CE establece la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. En consecuencia, la Constitución prohíbe la aplicación de la retroactividad cuando se dan dos situaciones: cuando la norma establece una sanción más grave para un hecho ya cometido y cuando esta limita los derechos fundamentales. Fuera de estos supuestos, el legislador puede determinar cuál será el alcance de la retroactividad⁵.

La severidad de una sanción debe estar directamente relacionada con la gravedad de la acción que la motivó, ajustándose así al principio de proporcionalidad.

² Resuelve el recurso de amparo que promovieron varios trabajadores de Correos sancionados por participar en una huelga. La sanción consistió en suspensión de empleo, sueldo y el Gobernador Civil de Barcelona los multó con 100 mil pesetas. Ellos alegaron que se estaban vulnerando sus derechos y pedían que se anularan. El tribunal falló a su favor, respecto a otorgarles el amparo y anular la resolución del Gobernador Civil. En esta sentencia se destacó que la administración debe respetar las garantías procesales, lo que también aplica al ámbito penal, manifestando así la conexión que existe entre ambos ordenamientos.

³ SÁNCHEZ HUETE, M, A., “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario” *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64, 2004, p.70.

⁴ Artículo 9.3 CE.

⁵ RODRÍGUEZ COARASA, C., “Sinopsis artículo 9”, *Constitución Española*, entrada en la web del Congreso, diciembre 2003, <<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=9&tipo=2>>.

La aplicación del principio *non bis in idem* no aparece constitucionalmente consagrada de manera expresa, pero es incuestionable su reconocimiento en nuestro ordenamiento ya que deriva directamente del principio de legalidad y tipicidad. Es por ello innegable argumentar que este principio no será exclusivo del orden penal y, por tanto, la incorporación de los principios penales al procedimiento administrativo sancionador tiene como finalidad garantizar, en un grado mínimo indispensable, los derechos fundamentales del ciudadano, evitando con ello una desigualdad inadmisibles en el trato entre el procesado penal y el sujeto expedientado en el ámbito administrativo⁶.

2.1 La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario

El Derecho Administrativo sancionador complementa al Derecho tributario, proporcionando un mecanismo eficaz para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Ambos comparten la misma finalidad y es el derecho administrativo el que establece cuales son las reglas para su aplicación.

Esto significa que las infracciones fiscales pueden ser sancionadas a través del procedimiento administrativo sancionador, asegurando así el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Haciendo referencia al artículo 25.3 CE⁷, es fundamental conocer la diferencia entre infracción tributaria y delito contra la Hacienda Pública, ya que las primeras serán objeto de procedimiento administrativo sancionador mientras que los delitos fiscales, son conductas más graves que por tanto requieren un proceso judicial y se persiguen en el ámbito penal.

Todos los poderes del Estado para imponer sanciones, como el administrativo y el tributario, se fundamentan en la Constitución Española de 1978. Aunque cada uno revistan diferentes matices, los principios básicos son comunes, es por ello por lo que las máximas que inspiran la actuación del *ius puniendi* tributario no pueden diferir mucho de las más genéricas del Derecho Administrativo sancionador.

⁶ VAQUERA GARCÍA, A., “La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario”, *Documentación Administrativa*, núm. 282-283, 2009.

⁷ “La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad”.

El legislador tributario ha diseñado un régimen normativo específico para procedimiento administrativo sancionador⁸, en el que establece la jerarquía de fuentes. Dicho régimen solo puede implicar una ligera aviación en el reconocimiento de los mismos derechos y garantías sustantivas como consecuencia de las particularidades del ámbito tributario, en ningún caso podrá establecer regulaciones que se aparten de manera significativa de las previstas, así como ignorar las garantías establecidas⁹.

La LGT nos brinda un marco normativo específico para abordar las sanciones tributarias¹⁰.

En el artículo 178 establece:

“La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia”.

El artículo 179 de la LGT regula el principio de responsabilidad tributaria y las causas que eximen al infractor de ella, entre las que se encuentran la falta de capacidad, fuerza mayor, decisiones colectivas en las que no se ha participado, cumplimiento diligente de las obligaciones tributarias y los errores informáticos imputables a la Administración. El problema de estos casos radica en establecer con precisión cuándo se cumple el supuesto de no responsabilidad, por ejemplo, determinar cuándo debe entenderse que han llevado a cabo las obligaciones tributarias con la diligencia necesaria. A pesar de ello, debemos considerar las situaciones propuestas como mero ejemplificativas y no como *numerus clausus*, pues no ocupa todos los supuestos de ausencia o disminución de responsabilidad.

El principio de no concurrencia se prevé expresamente en el artículo 180, este precepto recoge el principio *non bis in idem*. Por un lado, prohíbe que una misma conducta sea sancionada dos veces y por el otro establece que la realización de varias infracciones dará lugar a una sanción por cada una de ellas.

El principio de irretroactividad en materia tributaria encuentra una regulación expresa en el artículo 10.2 de la LGT. En este ámbito, las normas tienen un principio general de no

⁸ Ley General Tributaria, Capítulo IV. “Procedimiento sancionador en materia tributaria”.

⁹ SÁNCHEZ HUETE, M. A., “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *op. cit.*, p. 71.

¹⁰ CAPÍTULO I. “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”. Los art 178-180 establecen los principios aplicables.

retroactividad. Las normas se aplicarán únicamente a los tributos que no tengan periodo impositivo y que se devenguen a partir de su entrada en vigor y en el caso de tributos que sí tienen periodo impositivo, éstas se aplicarán cuando comience el periodo impositivo tras la fecha de entrada en vigor de la ley. Sin embargo, se establece una excepción a este principio general, en materia de infracciones y sanciones tributarias. En otras palabras, si una norma nueva establece una sanción menos gravosa o elimina un recargo, podrá aplicarse retroactivamente a procedimientos sancionadores aun no concluidos.

De conformidad con el artículo 181 de la LGT, quien comete una infracción tributaria es el responsable directo del pago de la sanción correspondiente, el deudor principal. Éste puede ser persona física o jurídica y entidades sin personalidad jurídica¹¹, en consecuencia, se establece un elenco muy amplio de posibles infractores tributarios¹².

En virtud del principio de proporcionalidad, la gravedad de una infracción se determinará en función de diversos criterios legales que establecerán la sanción correspondiente¹³, alguno de los parámetros que se tendrán en cuenta será la existencia, o no, de medios fraudulentos para eludir sus obligaciones fiscales.

El *quid* de este análisis reside en determinar la conducta sancionable, qué se considera infracción y cuáles son las sanciones correspondientes. Por tanto, considerando lo anteriormente expuesto, será infracción cualquier actuación, intencional o negligente, con carácter doloso o culposo puede ser sancionada si la ley así lo establece y su sanción deberá ser determinada en función de unos principios que adecuen “el castigo” con la conducta objeto de este.

¹¹ Artículo 35 de la LGT. “Obligados tributarios”.

¹² Artículo 181.1 de la LGT. “Sujetos infractores”.

¹³ Artículo 187 de la LGT: “Criterios de graduación de las sanciones tributarias”.

3. LA CONSTITUCIÓN COMO GARANTÍA A LA POTESTAD SANCIONADORA

La Constitución Española, como norma suprema, establece un marco de garantías para asegurar que el *ius puniendi* del Estado se ejerza respetando los derechos fundamentales, actuando estos como límite al poder sancionador. Estas garantías pueden ser identificadas en los artículos 24 y 25 de la constitución que establecen principios como: la presunción de inocencia, el derecho a la defensa, el derecho a un proceso con todas las garantías y el derecho a la tutela judicial efectiva entre otros.

Artículo 24 CE:

1. “Todas las personas tienen derecho a obtener tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.
2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia al letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos”.

Este precepto constitucional, incluido en la sección primera, del Capítulo segundo, del Título I: “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas” es un pilar del Estado de Derecho, considerado como el núcleo de las garantías procesales, estableciendo un elenco de derechos fundamentales inherentes al debido proceso que podemos sintetizar en el derecho a la tutela judicial efectiva.

3.1 El derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 CE

El derecho a la tutela judicial efectiva no se configura como un único derecho fundamental, sino como un conjunto integrado por diversos derechos fundamentales. A través de su jurisprudencia, el TC ha ido delimitando con precisión cuáles son los derechos que lo componen y cuál es el alcance de cada uno. La doctrina en cuestión ha experimentado un desarrollo progresivo basándose en numerosas sentencias¹⁴. Estas decisiones judiciales han ejercido una influencia significativa en la actividad del legislador, especialmente en lo que respecta a la protección de los derechos fundamentales.

El derecho a la tutela judicial efectiva asegura a todas las personas¹⁵ la posibilidad de acudir a los tribunales para defender sus derechos e intereses legítimos, y que estas peticiones reciban una respuesta judicial debidamente fundamentada en Derecho. La tutela judicial efectiva, como derecho fundamental de carácter prestacional¹⁶ encuentra su fundamento constitucional en el artículo 24 de la CE.

Adicionalmente, este derecho ha encontrado un sólido respaldo en diferentes instrumentos internacionales como el artículo 6 del CEDH y el artículo 47 de la CDFUE, ambos garantes de la tutela judicial efectiva¹⁷. El CEDH constituye un referente ineludible para la protección de los derechos fundamentales de Europa, siendo el artículo 24 de la CE un claro ejemplo de la plasmación del artículo 6 del Convenio en el ordenamiento interno. España, al ratificar el Convenio en 1979, reconoce la primacía de este instrumento internacional al incorporarlo a su ordenamiento jurídico, de modo que los derechos reconocidos en el convenio actuaran como límite mínimo sobre las normas internas.

¹⁴ STC 294/1994, STC 3/1983, STC 37/1995. En esta última el TC afirmó que corresponde al Supremo decidir sobre la admisibilidad de los recursos de casación.

¹⁵ Este derecho es aplicable a todas las personas; ciudadanos nacionales y extranjeros (STC 99/1985, de 30 de septiembre, FJ 2). Es un derecho que pertenece a las personas físicas y jurídicas, sin que sea relevante a estos efectos la ciudadanía.

¹⁶ Un derecho prestacional requiere de una prestación positiva por parte de los poderes públicos para ser garantizado. Es decir, implica la obligación del Estado de proporcionar recursos, servicios o medidas para hacer efectivo dicho derecho.

¹⁷ MARTÍN DIZ, F., "Del derecho a la tutela judicial efectiva hacia el derecho a una tutela efectiva de la justicia", *Revista Europea de Derechos Fundamentales*, núm. 23, 2014, pp. 161-176.

3.1.1 ¿Se agota este derecho con el mero acceso a los tribunales?

Este derecho obliga al Estado a proporcionar un sistema judicial eficiente que resuelva conflictos y proteja los derechos de todos. En otras palabras, cualquier persona tiene el derecho a obtener una resolución judicial razonada, ya sea favorable o desfavorable, sin que se le cause indefensión. Por tanto, el derecho a la tutela judicial efectiva no se limita al mero acceso a los tribunales para formular peticiones, también incluye el derecho a que los órganos jurisdiccionales se pronuncien sobre el fondo de las pretensiones formuladas.

Esta dimensión del derecho a la tutela judicial efectiva ha sido objeto de una intensa labor interpretativa por parte del TC, que ha precisado que el legislador no puede imponer requisitos que obstaculicen de manera irracional, excesiva o desproporcionada el acceso a la justicia, en consonancia con el principio *pro actione*.

Asimismo, durante el proceso judicial, deben respetarse derechos como el derecho a ser escuchado, a presentar pruebas, a un proceso público, sin dilaciones indebidas y con la imparcialidad del juez. Del mismo modo garantiza que las partes puedan ejercer sus derechos y defenderse adecuadamente a lo largo del proceso, asegurando su participación en el mismo. De igual manera, los tribunales deben emitir resoluciones sobre el fondo de las cuestiones planteadas, y estas decisiones deben estar motivadas y fundadas en el derecho¹⁸.

No obstante, no se trata de un derecho absoluto, sino que está condicionado al cumplimiento de determinados requisitos procesales, de manera que se entiende satisfecho incluso cuando el tribunal dicta una resolución de carácter procesal que no aborda el fondo del asunto, siempre que dicha decisión sea adoptada de manera razonable y coherente con el principio *pro actione*¹⁹.

Partiendo de estas premisas, entendemos que el fin de este derecho es garantizar el ejercicio del derecho al proceso, evitando cualquier tipo de restricción arbitraria. Se podrá alegar vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, y por tanto lesión del artículo 24 CE, si se considera que una sentencia no está suficientemente motivada o bien se aparta del objeto del proceso con respecto a algo que las partes no han tenido oportunidad de alegar,

¹⁸ Título I. “De los derechos y deberes fundamentales”.

¹⁹ CUBILLO LÓPEZ, I. J., “El derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a la ejecución en la jurisprudencia constitucional”, *Estudios de Deusto*, núm.66 (2), 2018, pp. 347-372.

probar etc. En definitiva, que no se haya tenido la oportunidad de ejercitar su derecho de defensa.

El apartado primero del artículo 24 establece las garantías generales para acceder a la justicia y obtener la tutela efectiva. El apartado segundo desarrolla garantías procesales específicas, especialmente relevantes en procedimientos sancionadores o penales. En todo caso, el contenido del artículo 24 es amplio y diverso, no obstante, se podría sintetizar:

- Derecho de toda persona a acceder a la justicia para defender derechos e intereses legítimos que hayan sido vulnerados, se prohibirán aquellos obstáculos que limiten irracionalmente el acceso.
- Garantía de un proceso judicial que cumpla con todas las garantías procesales, permitiendo la aportación de pruebas y declaraciones necesarias para demostrar la vulneración por la cual se busca compensación o reparación.
- Derecho a la justicia gratuita pues los costos de los procesos no puede ser un obstáculo.
- Derecho a que jueces y tribunales emitan una resolución motivada y fundamentada en derecho, atendiendo a las pretensiones planteadas y dentro de un plazo razonable.
- Derecho a impugnar la resolución obtenida, pudiendo recurrirla ante el órgano jurisdiccional correspondiente, en tiempo y forma, cuando la decisión sea desfavorable.
- Garantía de indemnidad, en tanto el titular del derecho no puede sufrir perjuicio derivado del ejercicio del derecho.

A la luz de lo expuesto, cabe afirmar que el trasfondo del artículo 24 CE va más allá del acceso a los tribunales, no se satisface únicamente con la garantía de que todas las personas tengan la posibilidad de acceder a un procedimiento judicial, también requiere que se emita una decisión razonada, sea favorable o desfavorable. Con ello se previene que el acceso se convierta en un acto meramente formal, sin consecuencias reales para los derechos e intereses del demandante.

3.1.2 *Interés legítimo y principio pro actione como pilares del derecho a la tutela judicial efectiva*

a. *Interés legítimo*

El concepto de legitimación procesal, y en especial el interés legítimo, es crucial en el derecho a la tutela judicial efectiva puesto que permite a quienes se vean afectados por una actuación administrativa acudir a los tribunales en aras de salvaguardar sus derechos e intereses. En otras palabras, la legitimación procesal determina la capacidad de las personas de acudir a los tribunales y defender sus derechos e intereses legítimos frente a actos de la Administración.

El análisis de la legitimación procesal ha sido objeto de profundas investigaciones por parte de autores como Medina Alcoz, quien explica el concepto de interés legítimo como fundamental para que los ciudadanos puedan defender sus derechos o intereses cuando estos se vean afectados por la actuación administrativa.

A lo largo de la historia se ha debatido acerca de la distinción entre interés directo, interés legítimo y derechos subjetivos a la hora de establecer el alcance de legitimación procesal. No obstante, la diferencia entre estos conceptos no siempre es clara, lo que ha dado lugar a diversas interpretaciones.

Tras la promulgación de la CE de 1978 y el reconocimiento en ella del derecho a tutela judicial efectiva se llevó a cabo una interpretación más amplia del concepto “interés directo” en el ámbito contencioso-administrativo, y posteriormente con la nueva LJCA de 1998, el “interés legítimo” se consolidó como criterio clave para la legitimación en los procesos contencioso-administrativos, siendo entendido el mismo como una relación material concreta entre el individuo y la actuación administrativa objeto del proceso, que en consecuencia, debe generar un beneficio o evitar un perjuicio para quien recurre. Dicho de otro modo, no se trata de un interés abstracto, sino de uno específico, actual y real, implica tener una “posición de ventaja” o “utilidad jurídica”²⁰.

²⁰ VÁZQUEZ, I., “La importancia del principio *pro actione* para el acceso a la justicia”, *Revista Derecho y Salud*, núm. 6, 2021, pp.158-160.

b. Principio pro actione

Adicionalmente, resulta interesante analizar el principio *pro actione*. Este principio se traduce en la obligación de los tribunales de facilitar la admisión de recursos y de limitar las restricciones basadas en formalismos. Se satisface con una respuesta motivada a la cuestión de fondo suscitada en el proceso. Esa respuesta ha de ser congruente y atenerse al sistema de fuentes establecido. Esto conlleva que el rechazo de una demanda o recurso sin examinar su fondo deba ser una excepción (en otras palabras, si una demanda presenta un defecto menor, como puede ser un error en la identificación de una parte, los tribunales deben aplicar este principio para admitir la demanda o bien permitir que se corrija el error en lugar de rechazarla). Por tanto, este principio, subraya la relevancia del interés legítimo, al asegurar que quienes se vean afectados puedan proteger sus derechos ante los tribunales. Esto contribuye a garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva y evita que la imprecisión en la delimitación entre interés directo, legítimo y derechos subjetivos dificulte el acceso a la justicia.

c. STC 155/2020

La STC 155/2020 materializa este debate sobre los conceptos jurídicos mencionados y evidencia la relevancia del principio *pro actione*. Dicha sentencia versa sobre la estimación de un recurso de amparo interpuesto contra una sentencia de un juzgado de lo contencioso-administrativo de Barcelona que denegó la legitimación al demandante.

Con el objeto de enmarcar los antecedentes pertinentes, el reclamante (titular de una farmacia en Cataluña) solicitaba el pago de los intereses por el retraso en la factura de medicamentos suministrados a través del sistema público de salud, en virtud de un convenio entre el Servicio Catalán de Salud y el Consejo de Colegios Farmacéuticos de Cataluña. El juzgado contencioso-administrativo de Barcelona había denegado la legitimación del reclamante, alegando que solo las partes firmantes del convenio (Servicio Catalán de Salud y Consejo de Colegios Farmacéuticos) estaban legitimadas para presentar tal reclamación. Pese a lo expuesto, el TC anuló esa decisión afirmando que las farmacias, aunque no eran parte directa del convenio, sí asumían la obligación de dispensar los medicamentos y soportar los costos adelantados, lo que les otorgaba un interés legítimo para reclamar pues es evidente que asumen un conjunto de obligaciones y por ende adquieren el derecho a percibir la contraprestación económica. En este sentido, el interés jurídico de la parte recurrente en este

caso es cierto y directo ya que son las oficinas de farmacia las obligadas a realizar la prestación de medicamentos a los usuarios del sistema público de salud.

Al rechazar la legitimación de la farmacia, el juzgado actuó de manera desproporcionada, violando el derecho de acceso a la jurisdicción del recurrente al no interpretar con la amplitud las reglas de atribución de la legitimación²¹.

La presente sentencia destaca el rol fundamental del TC de garantizar que las decisiones que nieguen la legitimación no se fundamenten en un formalismo excesivo que restrinja, sin justificación, el acceso a la justicia, pues ello constituiría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

3.2 Garantías recogidas en el artículo 24.2

El apartado 2 del artículo 24 CE consagra una serie de garantías fundamentales que resultan esenciales en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador que no solo refuerzan la protección de los derechos de los ciudadanos frente a posibles abusos de la Administración, sino que también contribuyen a preservar la proporcionalidad en la imposición de sanciones.

En el contexto de este trabajo, que analiza las garantías constitucionales del derecho a la doble instancia en el procedimiento administrativo sancionador, es pertinente mencionar estas garantías por su estrecha conexión con los principios de justicia y debido proceso ya que comparten un objetivo común: salvaguardar los derechos fundamentales frente a decisiones administrativas que puedan resultar arbitrarias o desproporcionadas.

A través del estudio de estas garantías, se ofrece una visión más amplia de cómo el ordenamiento jurídico español articula un sistema de protección que, aunque nos centremos en el derecho a la doble instancia, no puede desvincularse de otras garantías igualmente relevantes para asegurar un procedimiento justo y respetuoso con los derechos constitucionales.

²¹ STC 155/2020, de 4 de noviembre de 2020.

3.2.1 *El derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable*

Este derecho garantiza que nadie pueda ser obligado a declarar contra sí mismo y la esencia de este derecho reside en la facultad del imputado de abstenerse de declarar, la voluntariedad de su declaración y la libertad de decidir durante su declaración. El TC ha sido contundente al señalar que cualquier acción que obligue a un individuo a confesar un delito constituye una violación directa del derecho fundamental a no auto incriminarse²².

Aunque inicialmente se consolidó en el ámbito penal, el TC ha extendido su alcance fundamentando la necesidad de proteger los derechos fundamentales en procedimientos sancionadores como el administrativo, ya que, como veremos a lo largo del presente trabajo, existen procedimientos no penales que poseen carácter sancionador o coercitivo que afectan de manera significativa los derechos de las personas equiparándose al impacto de una sanción penal.

La extensión de este precepto trae consigo numerosos conflictos con otros derechos y garantías ya establecidos, por consiguiente, es necesario delimitar el contenido de este derecho. El TC ha admitido la posibilidad de imponer deberes de colaboración al investigado en los tres casos siguientes:

- El deber de someterse a la realización de la prueba de alcoholemia.
- El deber del propietario de identificar al conductor responsable de la infracción cometida en su vehículo.
- La más controvertida: el deber de colaboración que se impone al obligado tributario a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

El derecho a no declarar contra sí mismo está plenamente recogido en el ámbito penal tributario, sin embargo, su extensión al procedimiento administrativo sancionador es más complejo. No obstante, existe una conexión manifiesta, puesto que el Derecho penal y el administrativo sancionador comparten un mismo origen y misma finalidad, ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado y su consecuencia es la protección de

²² LÓPEZ ORTEGA, J. J., “Artículo 24.2: el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable”, *Comentarios a la Constitución española* (Dir. M. Rodríguez-Piñero y M.ª E. Casas), t. I, BOE, Madrid, 2018, pp. 832-839.

bienes jurídicos, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales²³.

Es en este punto cuando surge una cuestión controvertida respecto a la validez constitucional de las sanciones administrativas tributarias que se imponen basándose en la información obligatoriamente suministrada por los contribuyentes. Esta situación plantea un conflicto aparente entre el derecho a no auto incriminarse y la obligación legal de colaborar con la Administración tributaria. La doctrina entiende que la exhibición de documentos no equivale a una declaración inculpativa, ya que no implica una confesión voluntaria por parte del contribuyente, garantizando así su derecho a no auto incriminarse. No obstante, en el marco de una inspección fiscal, es fundamental tener en cuenta que la información proporcionada por el contribuyente puede ser utilizada como elemento probatorio para determinar la existencia de infracciones y, en su caso, imponer las sanciones correspondientes. Por lo tanto, es particularmente complejo armonizar estos deberes de colaboración con el derecho constitucional previamente mencionado, y es por ello por lo que no se acaba de satisfacer la cuestión respecto a si la obligación de entregar documentos implica una vulneración del derecho a no auto incriminarse, en tanto que los documentos puedan ser utilizados como prueba en un procedimiento ulterior. Como se puede observar este tema es realmente extenso y complejo, merecedor de una respuesta exhaustiva que no se puede ofrecer en unas pocas líneas.

- *Interpretación del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*

A pesar de no estar recogido explícitamente en el Convenio, la jurisprudencia ha arrojado algo de luz al respecto aclarando que el artículo 6 CEDH sí reconoce este derecho y por tanto se superan las dudas iniciales surgidas. El caso *Funke c. France*²⁴ reconoce explícitamente la aceptación del derecho a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable como intrínseco en el artículo 6 CEDH.

²³ NÚÑEZ GRAÑÓN, M. y RIBES RIBES, A., “La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no auto inculparse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia”, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador de Bahía (Brasil), Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Salvador de Bahía, 2000, p. 873.

²⁴ STEDH 10828/84 – 11471/85 – 12661/87.

En el caso de *Saunders c. Reino Unido*²⁵, El TEDH dictó sentencia a favor del demandante considerando no solo que el uso de declaraciones obtenidas bajo coacción vulneraba su derecho a no auto incriminarse si no que además dichas declaraciones se realizaron antes de que el declarante fuera formalmente acusado y posteriormente fueron utilizadas en un proceso penal.

Siguiendo la línea marcada por el TEDH, la jurisprudencia española empezó a reconocer que este derecho no solo se aplica en el ámbito estrictamente penal, sino que también protege a los ciudadanos en el ámbito administrativo sancionador, como en los procedimientos tributarios. La relación actual, en el contexto español, entre el deber de colaboración con la Administración y el derecho a no declarar contra uno mismo se encuentra en un delicado equilibrio. En el ámbito administrativo tributario, el TC ha entendido que el deber de colaboración es más exigente, prevaleciendo sobre el derecho a no auto incriminarse, en aras de garantizar el artículo 31.1 de la Constitución²⁶. El TC opta por no enmarcar dentro del concepto de declaración auto inculpativa la entrega de documentación contable. Es por tanto exigencia del contribuyente comunicar aquellos datos con relevancia tributaria. Asimismo, la jurisprudencia del TEDH ha establecido los límites al señalar que la exigencia de materiales bajo coacción constituye una vulneración de este derecho fundamental²⁷.

La LGT ha sido clara con respecto a este tema: el incumplimiento por los contribuyentes de las obligaciones fiscales puede dar lugar a consecuencias legales pues ésta otorga a la Administración la facultad de imponer sanciones²⁸. Dichas conductas tipificadas²⁹ serán la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, entendiéndose como tal aquellas en las que se entorpezca, impida o dilate las actuaciones de ésta.

En este contexto, entra el conflicto del que hemos estado hablando anteriormente: proporcionar la información solicitada podría derivar en la apertura de un segundo

²⁵ STEDH 19187/91.

²⁶ Artículo 31.1 CE “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos ...”.

²⁷ CARAVACA, MUELA, M., “El derecho a no autoincriminarse en delitos contra la Hacienda Pública” entrada en el blog *Legal Today*, 11 de noviembre de 2020, <<https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/el-derecho-a-no-autoincriminarse-en-delitos-contra-la-hacienda-publica-2020-11-11/>>.

²⁸ RUBIO MONTIEL, B., “El deber de colaboración con la inspección tributaria frente al derecho a no declarar contra sí mismo” *Revistas CEF*, núm. 356, 2012, p. 11.

²⁹ Artículo 203 LGT.

procedimiento sancionador o la remisión del caso a la jurisdicción penal si la conducta de la que se trata constituye un delito. La jurisprudencia en un intento de solventar este debate argumenta que no existe un derecho absoluto a la reserva de información cuando esta es requerida por la Administración Tributaria pues iría en contra del artículo 31.1 CE. En suma, los contribuyentes no podrán negarse a la entrega de documentos bajo el argumento de proteger sus derechos (como el de proteger su intimidad³⁰ o derecho a no declarar contra uno mismo). Sin embargo, no se agota aquí el análisis de la cuestión planteada. Como hemos dicho anteriormente, proporcionar información podría derivar en la apertura de un segundo procedimiento sancionador o remitirse a la jurisdicción penal, entonces, ¿no se produce duplicidad de la sanción?

3.3 Garantías consagradas en el artículo 25

En este contexto, cabe mencionar el principio *non bis in idem*. Aunque no aparezca explícitamente consagrado en la Constitución, es innegable que se encuentra íntimamente ligado a los principios de legalidad y tipicidad consagrados en el artículo 25 CE, considerados como principios para proteger los derechos individuales frente a la posible arbitrariedad o abuso del poder punitivo³¹.

3.3.1 El principio de non bis in idem

El principio de *non bis in idem*, como manifestación de los principios recogidos en el artículo 25, garantiza que nadie pueda ser sancionado sino en virtud de una ley previa y por hechos concretamente descritos. Este principio ha sido ampliamente estudiado, especialmente en relación con el derecho penal y el administrativo sancionador. Los supuestos que normalmente han sido objeto de este examen son aquellos en los que una misma conducta constituye tanto delito como infracción administrativa.

³⁰ Artículo 18 CE.

³¹ El principio de legalidad asegura que sólo se puede sancionar una conducta si esta se encuentra tipificada como delito o infracción por una ley previa. El principio de tipicidad exige que las conductas sancionables estén descritas de forma clara y precisa en la ley.

Aunque la constitución no lo mencione expresamente, el TC se ha postulado al respecto en la STC 17/1981, pudiendo así distinguir tres caracteres:

En primer lugar, se prohíbe expresamente la duplicidad de sanciones en el mismo orden jurisdiccional, lo que implica que un mismo sujeto no pueda ser sancionado dos veces por un mismo hecho.

En segundo lugar, se prohíbe la aplicación de sanciones de distinta naturaleza en relación con conflictos entre sanciones de carácter penal y administrativo.

En tercer lugar, se contempla una excepción a este principio consistente en la posibilidad de doble imposición de sanciones, penal y administrativa, en aquellos supuestos en los que el sujeto se encuentra en una relación especial de sujeción con la administración pública. Esta situación legitima el ejercicio del *ius puniendi* del estado permitiendo, por un lado, la imposición de sanciones penales y por otro el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa³².

En España, conforme a la LGT, el artículo 180.1, con relación al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, en su última reforma se introduce el concepto de infracción para establecer las reglas aplicables cuando un mismo hecho constituye tanto un delito fiscal como una infracción administrativa, disponiendo la suspensión del procedimiento administrativo en estos casos, ello implica una subordinación de la Administración Tributaria a la autoridad judicial lo que conlleva la paralización del procedimiento administrativo, quedando este suspendido hasta que se dicte resolución judicial definitiva. Esta suspensión se fundamenta precisamente en el principio *non bis in ídem*, por tanto, cuando exista un procedimiento penal en curso por los mismos hechos, se suspende el administrativo para evitar la doble sanción. Sin embargo, no se agota aquí esta cuestión, pues la respuesta de la autoridad judicial puede ser condenatoria, lo que impediría un nuevo pronunciamiento puesto que la imposición posterior de una sanción administrativa vulneraría el principio *non bis in ídem*. Ahora bien, si no ha sido apreciado delito alguno en la jurisdicción penal, no se impide a la Administración Tributaria continuar con su

³² DÍAZ PITA, M. M., “Informe sobre el principio non bis in ídem y la concurrencia de jurisdicciones entre los tribunales penales españoles y los internacionales”, *Revue internationale de Droit Penal*, núm. 73, 2002, pp. 873-899.

procedimiento ejerciendo la potestad sancionadora administrativa, siempre y cuando se lleve a cabo con el respeto hacia los hechos probado en el ámbito penal.

Sin embargo, la jurisprudencia europea realiza otra interpretación. En atención al CEDH, se establece la prohibición de imponer sanciones dobles por un mismo hecho, así como iniciar varios procedimientos sancionadores cuando concurren identidad de hechos, sujeto y fundamento de la sanción.

Dentro del marco jurídico europeo, este principio no se encuentra plasmado directamente en el texto principal del Convenio, sino en uno de sus protocolos³³. Para que estos protocolos sean jurídicamente vinculantes en su territorio, deben ser firmados y ratificados por cada Estado miembro, en el caso que nos ocupa, España lo ratificó en 2010.

- *Interpretación del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*

La jurisprudencia del TEDH ha puesto de manifiesto las complejidades inherentes que presenta el principio *non bis in idem* en cuanto a su determinación. En primer lugar, la jurisprudencia realiza una interpretación más estricta del alcance de este derecho con respecto al TC que lleva a cabo un enfoque más amplio reconociendo la aplicación del principio *non bis in idem* en su dimensión material. Para determinar si dos procedimientos se refieren a la misma infracción, hay que atender a la naturaleza de este concepto, ésta puede considerarse como la conducta fáctica, es decir la acción concreta que se ha llevado a cabo, o como la calificación jurídica que se atribuye a dicha conducta.

La problemática surge en aquellos casos en los que concurren tanto sanciones penales como procedimientos administrativos sancionadores basados en los mismos hechos. En *Fischer contra Austria*³⁴ el recurrente había causado la muerte de un ciclista mientras conducía bajo los efectos del alcohol. Esta situación, en el ámbito administrativo supone una multa por infracción de tráfico y en el ámbito penal fue condenado por homicidio imprudente. El tribunal consideró que no era contrario al artículo 4 del protocolo núm. 7 que una misma conducta diera lugar a varias infracciones. Sin embargo, añadió que debía analizarse si esas infracciones, aunque formalmente distintas, compartían los mismos elementos esenciales. En este caso, el Tribunal concluyó que las infracciones en vías administrativas y penal no se

³³ Protocolo número 7 al CEDH, artículo 4.

³⁴ STEDH de 29 de mayo de 2001.

diferenciaban en sus elementos esenciales. Por lo tanto, se determinó que se había producido una vulneración del principio *non bis in idem*.

En la STEDH del caso *Ruotsalainen c. Finlandia*³⁵, el Tribunal señaló también que sería incompatible con la iniciación o continuación de un procedimiento administrativo con posterioridad a la absolución en un procedimiento penal sobre los mismos hechos, por tanto, solo en el caso de archivo o devolución del expediente sería posible valorar en un nuevo procedimiento sancionador los hechos sin incurrir en vulneración del principio *non bis in idem*.

Esta sentencia supone una extensión a nivel internacional del alcance del principio *non bis in idem* que ha de ser tomada en cuenta por el legislador pues el artículo 4 del Protocolo núm. 7 no solo protege al ciudadano frente a una ulterior sanción sino también a la realización de dobles procedimientos sancionadores sucesivos sobre los mismos hechos.

³⁵ STEDH de 16 junio de 2009.

4. INTERPRETACIÓN DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

No es solo el Derecho comunitario el que pone el foco de atención sobre la tutela judicial efectiva, la doctrina europea se ha dedicado ampliamente a su estudio.

La razón de ello radica en la existencia de numerosas sentencias que se pronuncian sobre esta garantía, siendo posiblemente uno de los derechos que más veces se ha alegado como vulnerado ante nuestra jurisdicción constitucional y ante el TEDH.

Es el Artículo 6 del CEDH, el que recoge el derecho a un proceso equitativo, señalando los derechos mínimos que todo acusado tiene³⁶. No se trata únicamente de un derecho fundamental, sino también de un derecho instrumental³⁷. Este derecho se manifiesta en el acceso efectivo a un órgano de resolución de litigios, el derecho a un proceso equitativo, la resolución diligente de litigios, el derecho a un recurso adecuado y la aplicación general de los principios de eficiencia y eficacia a la administración de justicia³⁸. En conjunto, estos elementos constituyen el núcleo del concepto de “juicio justo”. El acceso efectivo a un órgano de resolución de litigios supone que todos los ciudadanos puedan acceder a los órganos jurisdiccionales competentes, lo que implica que esta accesibilidad comprende el acceso a la información necesaria con claridad, entre otros aspectos.

Íntimamente ligado al artículo 6, el artículo 13 CEDH reconoce el derecho a un recurso efectivo, conformando juntos el núcleo esencial de las garantías de la tutela judicial. Si bien, el acceso a un órgano jurisdiccional constituye un elemento intrínseco al derecho a un

³⁶ Art 6.3 CEDH. “Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos: a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él; b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa; c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan; d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación e interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra; e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia”.

³⁷ Un derecho se califica como instrumental cuando sirve como medio para garantizar la eficacia y aplicación de otros derechos estableciendo mecanismos y procedimientos para que los derechos sustantivos puedan ejercerse y hacerse valer de manera efectiva.

³⁸ S/A, *Manual sobre el Derecho europeo relativo al acceso a la justicia*, Agencia de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Consejo de Europa y Secretaría del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Luxemburgo, 2016, p.17.

proceso equitativo, en cualquier caso, los Estados no están obligados a crear órganos jurisdiccionales de un tipo concreto. No obstante, en aquellos Estados Parte que establezcan este tipo de órganos jurisdiccionales, les resultará aplicable el artículo 6³⁹.

Es importante señalar que el derecho a la tutela judicial no se trata de un derecho absoluto, por tanto, caben ciertas limitaciones en aras de favorecer la correcta administración de la justicia, no es lo mismo imponer un plazo razonable para llevar a cabo una determinada actuación que demorar un proceso de manera desproporcionada contribuyendo que de algún modo se pudiese impedir la obtención de una resolución sobre el litigio. Por tanto, las limitaciones que pudiesen producirse encuentran su límite máximo en la restricción de la esencia misma del derecho⁴⁰.

4.1 Las garantías procesales reconocidas. Caso *Golder c. Reino Unido*

El fallo del TEDH en el caso *Golder c. Reino Unido*⁴¹ reafirma las garantías procesales, de las que disponen las partes involucradas en un litigio, reconocidas en el artículo 6 CEDH. Desde la promulgación de esta sentencia, se ha ido configurado el concepto de tribunal, de esta manera para que un órgano pueda ser considerado como tal debe seguir una serie de requisitos como: estar constituido conforme a la ley, tener competencia para resolver cuestiones jurídicas dentro de los límites de su competencia, garantizar un procedimiento por el que las partes puedan presentar sus argumentos, asimismo, las decisiones tomadas por este órgano deben ser vinculantes, imparciales y fundadas en derecho. En consecuencia, inferimos que el órgano que no forme parte del Poder Judicial puede ser considerado un tribunal a efectos del artículo 6, siempre y cuando cumpla los requisitos mencionados.

Es esencial que el órgano encargado de resolver litigios entre particulares y la Administración Pública tenga plena jurisdicción. En otras palabras, si un órgano administrativo impone una sanción, el perjudicado debe tener al menos la posibilidad de recurrir dicha sanción frente a un tribunal con todas las garantías previstas en el artículo 6 CEDH. La jurisprudencia posterior ha determinado que el órgano judicial encargado de la revisión de sanciones administrativas debe realizar un control completo, extendiéndose a cuestiones tanto de hecho

³⁹ S/A, *Manual sobre el Derecho europeo relativo al acceso a la justicia*, op. cit., p. 28.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 30.

⁴¹ STEDH 4451/70, de 21 febrero de 1975.

como de derecho. De esta manera, se garantiza que todos los elementos del proceso son revisados.

Con respecto a esta doctrina, los contornos del asunto son difusos; ¿la “jurisdicción plena” que se otorga a los órganos de control, permite a estos la posibilidad de examinar la proporcionalidad de las sanciones, y en su caso modificarla? La cuestión es controvertida y por ello no existe un punto de vista unánime, no obstante, el autor se inclina por la negativa de esta en el momento en el que la administración sancionadora carece de facultad para determinar el importe de la multa puesto que viene determinado por la normativa. Si bien la otra postura no resulta descabellada y es posible cuestionar la norma en términos de proporcionalidad. Sin embargo, el control jurisdiccional se limita a verificar la legalidad formal del acto administrativo, sin entrar a valorar la concordancia de este con la sanción impuesta⁴².

4.2 Alcance de la aplicación del artículo 6 CEDH. Caso *Ferrazzini c. Italia*

De la lectura literal y rígida del apartado 1 del artículo 6⁴³ se podría deducir que su ámbito de actuación recae exclusivamente en los ámbitos civil y penal, sin embargo, el TEDH se ha encargado de reconocer este principio como extensible al resto de órganos jurisdiccionales, siendo aplicable así en materia laboral, administrativa etc.

En el caso *Ferrazzini c. Italia*⁴⁴, el Tribunal de Estrasburgo se mostró reticente a aplicar las garantías jurisdiccionales en materia fiscal. A pesar de la opinión mayoritaria, un voto particular presentó sólidos argumentos a favor de la aplicación, defendiendo que los derechos de los contribuyentes deben ser igualmente protegidos en el ámbito fiscal.

A fin de contextualizar, es pertinente realizar una breve incisión en los antecedentes de este caso. *Ferrazzini*, residente en Italia, interpuso un recurso ante el TEDH alegando la vulneración del artículo 6 del CEDH. El recurrente solicitó la aplicación de una reducción en los impuestos relacionados con la transferencia de determinados bienes. Al recurrir, transcurrió un periodo considerable de tiempo sin que se dictara resolución, por lo que el

⁴² BARCELONA LLOP, J., “Las sanciones administrativas en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Derecho & Sociedad*, núm. 49, 2017, pp. 211-213.

⁴³ “... que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal...”.

⁴⁴ STEDH 44759/98, de 12 de julio de 2001.

demandante consideró vulnerado su derecho a resolución judicial dentro de un plazo razonable.

La postura mayoritaria del Tribunal rechazó la aplicación de las garantías jurisdiccionales establecidas en el artículo 6 del CEDH en el ámbito tributario, fundamentando su decisión en la naturaleza pública de las obligaciones fiscales, que por consiguiente se encuentran fuera del alcance de los ámbitos civil y penal, y concluye además que la injerencia estatal es la esfera civil de los particulares en materia tributaria, no es suficiente para activar las garantías que le corresponden a dicho artículo. En suma, el Tribunal determinó que las medidas necesarias para garantizar el pago de impuestos corresponden al Estado y no se relaciona con los derechos civiles que protege el Convenio. Así pues, la ausencia de un control judicial interno no implica la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

De manera opuesta, el voto particular que emite el juez Lorenzen, defiende la aplicación del artículo 6 CEDH a los casos fiscales en aquellos supuestos en los que las actuaciones administrativas incidan en la esfera privada de los particulares y estén respaldadas por un carácter reglado. Sosteniendo que, a diferencia de los litigios relacionados con las leyes presupuestarias, la obligación de satisfacer impuestos deriva de una potestad basada en disposiciones legales. Al confrontar la opinión mayoritaria, el voto particular revela las insuficiencias del Convenio en lo que respecta a la extensión de garantías jurisdiccionales en el ámbito tributario⁴⁵.

Podríamos decir, por tanto, que la sentencia *Ferrazzini* marcó un hito jurisprudencial del TEDH al limitar la aplicación del artículo 6 CEDH en materia tributaria, evidenciando la naturaleza pública de la misma, lo que excluye su tratamiento como litigio de naturaleza civil. A raíz de este fallo y del voto particular de Lorenzen, se ha generado un arduo debate doctrinal sobre la necesidad de una mayor protección de los derechos fundamentales en este contexto.

Este caso adquiere relevancia, especialmente en el ordenamiento español ya que este reconoce tanto en el artículo 24 CE como en su jurisprudencia interna, el derecho a la tutela judicial efectiva sin restricciones en todos los órdenes jurisdiccionales. Por lo tanto, el ejercicio a un recurso nacional efectivo lograría subsanar, en parte, la carencia del Convenio en cuanto a garantías jurisdiccionales se refiere.

⁴⁵ DE MIGUEL, CANUTO, E., “Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo”, *Crónica Tributaria*, núm. extra 1, 2012, pp. 11-14.

4.3 *Engel c. Países bajos* y los criterios para precisar la acusación penal

El caso *Engel c. Países Bajos*⁴⁶ es un referente obligado para determinar cuándo las garantías del artículo 6 del CEDH son exigibles en procedimientos no estrictamente penales. Este fallo⁴⁷ ha sido crucial para precisar el concepto de “acusación penal” y ampliar el ámbito de protección de los derechos fundamentales, siendo este un punto de partida para futuras interpretaciones.

El TEDH desarrolló en esta sentencia tres criterios fundamentales, conocidos como los “criterios de Engel”, para determinar si ha existido una “acusación penal”:

En primer lugar, el Tribunal tomará en consideración la clasificación del delito según el ordenamiento jurídico interno, aunque esta no será excluyente, sino un punto de partida para el análisis.

En segundo lugar: la naturaleza del delito. Se evaluará a quien va destinada, de tal forma que, cuando una norma está dirigida al público en general y no a un grupo determinado, se considera que la sanción tiene carácter penal. Cuanto mayor sea la similitud con la norma penal, más probable será que se califique el hecho como infracción penal.

En tercer lugar, la calificación de un procedimiento como penal dependerá, en gran medida, de la naturaleza y gravedad de la sanción aplicable, especialmente si esta implica una restricción severa de derechos o privación de libertad, independientemente de cómo se clasifique en el derecho interno⁴⁸.

Basándose en estos criterios, en el *caso Engel y otros c. Países Bajos*, el TEDH concluyó que las sanciones disciplinarias que incluían privación de libertad eran lo suficientemente graves como para requerir las garantías procesales de un procedimiento penal.

⁴⁶ STEDH, de 8 de junio de 1976.

⁴⁷ El caso versa sobre sanciones disciplinarias impuestas a militares en los Países Bajos, entre las que se incluían arrestos y restricciones de libertad. Los militares alegaron que se habían vulnerado sus derechos conforme al artículo 6 del CEDH al no haber recibido un juicio con las garantías adecuadas para procedimientos penales. El TEDH debía decidir si las sanciones militares debían considerarse “penales” bajo el artículo 6 y, por tanto, si los sancionados tenían derecho a las garantías propias de un juicio justo.

⁴⁸ PÉREZ VAQUERO, C., ¿“Cuáles son los «criterios Engel»?”, entrada en el blog *Anécdotas y curiosidades jurídicas - Iustopía*, 16 de diciembre de 2019 <<https://archivodeinalbis.blogspot.com/2019/12/cuales-son-los-criterios-engel.html>>.

Gracias a esta interpretación, se amplía la protección de los derechos procesales de los ciudadanos europeos, garantizando que incluso en procedimientos sancionadores o disciplinarios con consecuencias graves se respeten garantías similares a las de un juicio penal.

A raíz del caso, muchos Estados han adaptado sus ordenamientos jurídicos internos, para garantizar que los procedimientos sancionadores administrativos que cumplan con los criterios de Engel incluyan las garantías del artículo 6. Esto ha tenido un impacto significativo en áreas como el derecho tributario sancionador y el derecho administrativo sancionador, donde las infracciones graves pueden resultar en sanciones que limitan derechos fundamentales.

Un ejemplo de lo mencionado anteriormente es la doctrina sentada por la Sentencia *Saqueti Iglesias c. España*.

4.4 Aplicación en el ámbito tributario. Caso *Vegotex International S.A c. Bélgica*.

Esta reciente sentencia del TEDH, pone de manifiesto importantes implicaciones en el ámbito de los procedimientos tributarios al subrayar la necesidad de garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva, un proceso sin dilaciones indebidas y la transparencia en las decisiones de los tribunales.

El presente caso se centra en un procedimiento tributario en el que la administración tributaria impuso a la sociedad demandante una regularización tributaria acompañada de un recargo del 50% sobre el importe del impuesto, debido a presuntas irregularidades en su declaración fiscal. La sociedad decidió recurrir esta actuación ante los tribunales alegando vulneración de sus derechos fundamentales, en particular el derecho a la tutela judicial efectiva, pues se consideraba que no se había actuado conforme al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

El recargo en cuestión, tal y como se prevé en la normativa belga, tiene una doble finalidad: disuasoria y punitiva. Sin embargo, el ordenamiento jurídico interno no le atribuye carácter penal. La interpretación que ofrece el TEDH resulta discrepante con respecto a la clasificación que se le otorgaba en el derecho belga, este tribunal determinó que debía

calificarse como “sanción penal” a los efectos del artículo 6 del CEDH, lo que conlleva la aplicación plena de las garantías procesales que dicho artículo consagra.

De acuerdo con la jurisprudencia reiterada, el tribunal ha determinado que la calificación de una sanción como de “naturaleza penal” atiende a los denominados “criterios Engel”. Es preciso determinar que no se trata de criterios acumulativo, sino que operan de forma alternativa. El tribunal ha subrayado que ni la escasa gravedad de la sanción ni la inexistencia de pena de prisión resultan decisivas para incluir la aplicación de las garantías del artículo 6 en su vertiente penal, en efecto, puede conservar su naturaleza penal intrínseca con independencia que lleve aparejada una pena privativa de libertad. Asimismo, el Tribunal deberá tener en cuenta que este caso concierne a un procedimiento administrativo de naturaleza fiscal.

Finalmente, el Tribunal de Estrasburgo concluyó que Bélgica había vulnerado el artículo 6.1 del CEDH, argumentando su decisión en la obligación de los tribunales nacionales de motivar sus decisiones. Esta sentencia refuerza los criterios de razonamiento judicial que deben aplicar los tribunales de los Estados miembros del CEDH.

5. EL TRIBUNAL DE ESTRASBURGO CONDENA AL ESTADO ESPAÑOL POR NO GARANTIZAR LA DOBLE INSTANCIA EN EL ENJUICIAMIENTO DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS

5.1 Sentencia Saquetti

En marzo de 2011, durante un control aduanero previo a su vuelo a Buenos Aires, se descubrieron 154.800 euros ocultos en la maleta del Sr. Saquetti Iglesias. En consecuencia, el Ministerio de Economía inició un expediente sancionador por blanqueo de capitales, imponiendo una sanción equivalente al total confiscado.

El sancionado interpuso diversos recursos contencioso-administrativos contra esta resolución, en primer lugar, el Sr. Saquetti acudió al TSJ de Madrid y posteriormente ante el TS, finalmente ambos fueron desestimados. El TS fundamentó su decisión en una modificación legislativa introducida recientemente que elevaba el umbral mínimo de cuantía para acceder a dicha vía.

Tras la negativa de los tribunales anteriores, el sancionado interpuso un recurso de amparo ante el TC, que también fue rechazado por considerar falta de relevancia constitucional.

Ante esta situación presentó una demanda ante el TEDH. El Sr. Saquetti argumentó que el sistema español no le había garantizado una revisión efectiva de la sanción impuesta por un tribunal superior, alegando, según su criterio, la gravedad de la sanción que consideraba desproporcionada y que no debía haberse tratado como mera sanción administrativa si no como una sanción de carácter penal.

El Estado español sostuvo que se había aplicado el procedimiento establecido por la normativa española al tratarse de una sanción administrativa y por tanto no había sido de aplicación el artículo 2 protocolo núm. 7, relativo a sanciones de naturaleza penal. Asimismo, argumentó que el recurso de amparo ante el TC cumplía con el requisito del derecho a la doble instancia. La interpretación por parte del Tribunal de Estrasburgo difiere en este último aspecto, considerando que, aunque las administraciones públicas tienen ciertas facultades para imponer sanciones, estas no pueden reemplazar el poder judicial y por tanto el caso en

cuestión debía ser revisado por un tribunal de justicia superior⁴⁹. El recurso de amparo, si bien es un mecanismo de protección de los derechos fundamentales, no puede equipararse a la revisión en profundidad que realiza un tribunal de justicia ordinario. En consecuencia, el TEDH concluyó que el recurso de amparo no podía considerarse una segunda instancia a efectos del derecho a la doble instancia judicial, que, en este caso, resultaba exigible debido a la gravedad de la sanción con relación a la infracción cometida, por tanto, este derecho había sido vulnerado. Además, señaló que las restricciones impuestas por la normativa procesal nacional en cuanto al acceso al recurso de casación impedían una adecuada revisión de la sentencia por un tribunal superior.

Este fallo judicial es de gran trascendencia para analizar el derecho de segunda instancia en materia de sanciones administrativas. Podemos incluso afirmar que sentó precedente para la jurisdicción española⁵⁰.

Para entender el pronunciamiento del TEDH hay que atender diversos criterios o cuestiones que establece y que en nuestro ordenamiento son objeto de controversia:

PRIMERO. La calificación de naturaleza penal de las sanciones administrativas y la calificación de “grave” conforme a la jurisprudencia del TEDH, atendiendo a los “criterios Engel” se determina:

- Por lo que respecta a la calificación jurídica que ofrece el ordenamiento interno. La normativa nacional calificó la infracción como administrativa ya que los actos por los que se acusaron al Sr. Saquetti se tipificaban como infracción administrativa y por tanto eran de competencia de los tribunales contencioso-administrativo. Sin embargo, la calificación de este primer criterio atiende a una función meramente informativa y por tanto debe considerarse únicamente como un punto de partida.
- En atención a la naturaleza de la infracción. Como ya mencionamos al tratar el *caso Engel*, el Tribunal valora la magnitud del colectivo al que se refiere la norma que se ha vulnerado. El blanqueo de capitales previsto en la Ley 10/2010 se considera que tiene un alcance lo suficientemente amplio como para afectar al orden económico del Estado, lo que podría acercarla a una infracción de naturaleza penal.

⁴⁹ BERZOSA LÓPEZ, D., “Saquetti o la oportunidad de la doble instancia en lo contencioso-administrativo”, *Diario La Ley*, núm. 10323, Sección Tributaria, 7 de julio de 2023.

⁵⁰ LOZANO CUTANDA, B., *El Tribunal de Estrasburgo condena al Estado Español por no garantizar la doble instancia en el enjuiciamiento de las sanciones administrativas*, Gómez-Acebo & Pombo, 2020.

- En atención a la gravedad de la sanción. En el caso mencionado, la sanción equivalía a la totalidad del importe incautado, una cuantía considerada significativa que podía ser percibida como punitiva. No obstante, es cierto que ésta no puede traducirse en una medida privativa de libertad, pero la sentencia observó que dada su elevada cuantía podía ser conferida carácter penal.

La calificación de la sanción como grave y penal es lo que conlleva a la aplicación del apartado 1 del artículo 2 del Protocolo num.7 y por ende la justificación del recurrente al derecho a segunda instancia⁵¹. La valoración de estos tres criterios lleva por tanto al TEDH a concluir que debe considerarse que la infracción en cuestión tiene carácter penal a efectos de la aplicación del derecho a la doble instancia. Esto refuerza la posición del sancionado a reclamar el derecho a una revisión judicial por un tribunal superior.

Uno de los interrogantes que surgen tras la lectura de esta sentencia es la metodología que seguir para evaluar la gravedad de una sanción. La determinación de la gravedad de una sanción no solo tiene implicaciones en la efectividad del sistema sancionador, si no también condiciona el acceso a determinados recursos jurídicos como es en este caso el derecho a segunda instancia. En el caso Saquetti se argumenta la “gravedad” al considerar como elevada la cuantía, pues se trataba del total del importe confiscado. Pero existen otras sanciones no pecuniarias que sin llegar a ser privativas de libertad pueden revestir este carácter gravoso y ¿cómo se establece la “gravedad”? En las siguientes paginas se desarrollará una respuesta exhaustiva a esta cuestión.

SEGUNDO. El recurso de casación ante el TC como un recurso de doble instancia.

Se consideró, en primer lugar, que el órgano administrativo que impuso la sanción al Sr. Saquetti no puede ser calificado como tribunal a efectos del artículo 6 del CEDH y, en segundo lugar, que la normativa aplicable al momento⁵² de la sentencia impedía al sancionador el acceso por cuantía al recurso de casación. Asimismo, el recurso de amparo

⁵¹ ALONSO MURILLO, F., “El derecho a una doble revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas impuestas por la Comisión de una infracción administrativa tributaria “penal” y “grave”: Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 3 de junio de 2020, as. Saquetti Iglesias c. España”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 133, 20 de mayo de 2021, pp.155-168.

⁵² Ley 37/2011, de 10 de octubre. En el art 86 se establecen que puede ser objeto de casación, así como las excepciones. En el apartado 2, sección b) se exceptúa el recurso de casación para asuntos cuya cuantía no exceda de 600 mil euros.

no puede ser considerado como una segunda instancia jurisdiccional al quedar fuera de su ámbito objetivo las vulneraciones de la legalidad ordinaria⁵³.

El TEDH concluyó que la única autoridad judicial que revisó el caso fue el TSJ de Madrid, y al interpretar la sanción administrativa impuesta al Sr. Saquetti Iglesias como de carácter penal a los efectos del CEDH, concluyó que esa revisión por una única instancia judicial constituía una vulneración del mencionado artículo 2 del Protocolo núm. 7.

⁵³ MARÍN BENÍTEZ, G., “¿Doble instancia o derecho a reexamen? Caso Saquetti Iglesias”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 468, marzo 2022, pp.131-148.

6. EL ANÁLISIS DE LA DOBLE INSTANCIA EN EL ORDEN ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

La publicación de la sentencia Saquetti ha generado un intenso debate sobre la necesidad de reformar el régimen de recursos del orden contencioso-administrativo. Pone de relieve la posible insuficiencia del sistema contencioso-administrativo español a la hora de satisfacer las exigencias que señala el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del CEDH⁵⁴, particularmente en lo relativo a la revisión judicial de sanciones graves impuestas por órganos administrativos. La interpretación del TEDH subraya la necesidad de que existan mecanismos de revisión judicial que cumplan con las garantías procesales establecidas en el Convenio.

La interpretación mayoritaria de la sentencia Saquetti puso de manifiesto una laguna en el sistema de recursos español, sugiriendo que éste podría no estar garantizando el derecho a doble instancia que establece el apartado 1. del artículo 2 del Protocolo núm.7. Considerando entonces, la necesidad de una reforma del sistema de recursos en el ámbito contencioso-administrativo que tuviese como fin asegurar una segunda instancia⁵⁵.

6.1 La gravedad de las infracciones administrativas: ¿un concepto jurídico indeterminado?

La calificación de una infracción administrativa como “grave” es de igual relevancia que la calificación de “naturaleza penal”. Son de crucial importancia en el ámbito jurídico porque condicionan el acceso a determinados recursos legales, como el derecho a la doble instancia. No obstante, la determinación objetiva de la gravedad de una infracción administrativa para su eventual calificación como penal resulta compleja y genera importantes debates doctrinales y jurisprudenciales, especialmente con la aplicación de la excepción recogida en el apartado 2 del artículo 2 del Protocolo núm. 7 del CEDH.

⁵⁴ Toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal tendrá derecho a hacer que la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por un órgano jurisdiccional superior.

⁵⁵ MARÍN BENÍTEZ, G., “¿Doble instancia o derecho a reexamen? Caso Saquetti Iglesias”, *op. cit.*, pp. 131-148.

El ya mencionado apartado 2⁵⁶, señala una excepción a la aplicación de este artículo. En este sentido, la determinación de los criterios que permiten diferenciar una “infracción de menor gravedad” resulta esencial para la correcta aplicación del Protocolo. Si bien es cierto este entiende una infracción de menor gravedad como aquella que no pueda dar lugar a la aplicación de medidas privativas de libertad⁵⁷, lo que nos permitiría delimitar su ámbito de aplicación. Siendo esto así, el Estado español podía alegar, que lo hizo, la excepción relativa a infracción de menor gravedad en la sentencia Saquetti. Sin embargo, el TEDH no compartió esta interpretación justificando que no era conforme a los requisitos establecidos en el convenio. Este tribunal evaluó el procedimiento que se llevó a cabo en el estado español, lo que le llevo a este a invocar el apdo. 2, y determinó que no se ajustaban a los estándares de proporcionalidad con relación al caso concreto.

El Tribunal de Estrasburgo con la sentencia Saquetti no solo dictamina que el criterio establecido en el Protocolo de medidas privativas de libertad como criterio para delimitar las infracciones graves, no era decisivo por sí solo, sino que también empleo un criterio subjetivo para lograr este fin. Una consideración con la que entró en desacuerdo el voto particular del juez *Lemmens* que ha puesto de manifiesto la dificultad de establecer criterios objetivos para delimitar el concepto de “infracción menos grave”. Esta indeterminación normativa, según *Lemmens*, vulnera el principio de legalidad y puede dar lugar a una interpretación arbitraria de la ley, ya que una misma infracción podría ser calificada como “grave” en atención a la situación personal del acusado, y como “menos grave” en atención a la situación de este otro acusado, lo que según autores como LOPEZ CUTANDA, supone sin duda la inseguridad jurídica⁵⁸.

Lemmens aboga por un enfoque estrictamente legal en el que solo el legislador, a través de normas claras y precisas, tenga la autoridad para determinar qué contenidos se quedan fuera del alcance de la excepción del artículo 2.

El marco normativo tributario establece una graduación de las infracciones en: leve, grave y muy grave. El obstáculo que éstas encuentran a la hora de ejercer la doble instancia es

⁵⁶ Este derecho podrá ser objeto de excepciones para infracciones penales de menor gravedad según las define la ley, o cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto órgano jurisdiccional o haya sido declarado culpable y condenado a resultados de un recurso contra su absolución.

⁵⁷ LOZANO CUTANDA, B., *El Tribunal de Estrasburgo condena al Estado Español ...*, op. cit., pp. 192.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 193.

precisamente el criterio singularizado que el TEDH empleó en la sentencia Saquetti. Aunque pueda parecer evidente que las infracciones leves tengan cabida en la excepción que aplica a “infracciones menos graves”, esto podría no ser así. Una sanción considerada como leve podría quedar excluida si, atendiendo a las circunstancias del infractor y la proporcionalidad de la sanción impuesta, se evidencia su “gravedad”. Por otro lado, sanciones consideradas como graves o muy graves, según la legislación tributaria, podrían en estos casos acogerse dentro de la excepción que evidencia una “menor gravedad”⁵⁹.

6.2 El carácter penal de las sanciones administrativas a la luz de los criterios Engel

¿Puede una sanción administrativa tener naturaleza penal sin estar regulada en una ley orgánica ni contemplada en el Código Penal? Este interrogante, lejos de ser meramente técnico, abre un debate crucial sobre los límites entre lo administrativo y lo penal. A partir de los criterios Engel ciertas sanciones administrativas adquieren naturaleza penal, lo que hace cuestionar si el ordenamiento es capaz de ofrecer a estas sanciones las mismas garantías que las de un procedimiento penal.

El TEDH ha manifestado que la naturaleza de una sanción no se determina de manera única por la denominación legal que se da en los ordenamientos jurídicos, es por tanto que la calificación legal de una sanción como administrativa no es determinante para excluir su naturaleza penal. Este tribunal considera que la calificación como penal o administrativa debe basarse en un análisis en de su contenido material, es decir, el impacto real de la sanción sobre los derechos fundamentales del individuo, si este impacto pudiese semejarse al de una sanción penal, independientemente de la denominación que le haya otorgado el legislador, ésta deberá ser tratada como tal.

Para el ordenamiento español este asunto reviste ciertas complejidades. Las sanciones administrativas se encuentran reguladas por leyes administrativas sancionadoras, pero ¿qué ocurre si estas revisten un carácter penal? deberían ofrecer la posibilidad de apelación, de recurrir ante un tribunal superior que revise en segunda instancia, algo que actualmente nuestro sistema no garantiza adecuadamente.

⁵⁹ ALONSO MURILLO, F., “El derecho a una doble revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas ...”, *op. cit.*, p. 162.

Se plantean dos posibles alternativas para subsanar esta ambigüedad de las sanciones administrativas:

- El primer enfoque consistiría en mantener éstas dentro de ámbito administrativo, asegurando que puedan ser apeladas de la misma forma que en los procedimientos penales
- El segundo enfoque, sería trasladarlas al ámbito del Código Penal

Ambos enfoques presentan carencias, pues el primero traería como consecuencia la implantación de una serie de reformas legales y procesales que pudiesen garantizar que estas sanciones puedan ser apeladas con las mismas garantías que los procedimientos penales, por otro lado, la segunda opción limitaría de forma significativa la libertad del Estado de ejercer el *ius puniendi*, dejando de ser meras infracciones administrativas pues éstas se considerarían delitos penales, lo cual abriría una veda en el ordenamiento ya que no todas las infracciones deben tener la misma consideración grave que los delitos penales.

No debemos creer que el problema radica en la similitud que pueda tener una sanción administrativa con una penal, sino en la ausencia de doble instancia efectiva en el ámbito contencioso-administrativo. El TEDH ha señalado que se trata de una responsabilidad directa de los legisladores nacionales, éstos son los que deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que los procedimientos se ajusten a los estándares establecidos en el Convenio⁶⁰.

6.3 El recurso de casación como recurso efectivo de doble instancia

El recurso de casación, tal y como está regulado en el ordenamiento jurídico español, constituye un pilar fundamental para garantizar la correcta aplicación del Derecho. Sin embargo, el recurso de casación no tiene como objetivo revisar la culpabilidad de las partes implicadas en un proceso judicial, sino garantizar que las decisiones judiciales se ajusten al marco normativo. Esto ha generado un debate sobre si se cumple plenamente el derecho a la doble instancia. El TEDH ha sido crítico en diversos pronunciamientos, señalando que esta configuración puede vulnerar los principios establecidos en el artículo 6 del CEDH, al

⁶⁰ BERZOSA LÓPEZ, B., “Saquetti o la oportunidad de la doble instancia en lo contencioso-administrativo”, *op. cit.*

no proporcionar un recurso de apelación que examine cuestiones tanto de hecho como de derecho.

El TEDH reconoce que la existencia de tribunales de apelación o casación es fundamental para asegurar la tutela judicial efectiva. No obstante, señala que para asegurar el pleno respeto de la garantía que establece el artículo 2 del Protocolo núm.7 es imprescindible que estos sean considerados “tribunales” a efectos del artículo 6 del CEDH. Desde la sentencia *Golder*⁶¹, se ha ido configurando el concepto de “tribunal”, de tal forma que un órgano que no pertenezca al Poder Judicial pueda ser considerado como tal siempre que reúna una serie de requisitos. Es esencial que, si un órgano administrativo impone una sanción, el perjudicado pueda tener al menos la posibilidad de recurrir dicha sanción frente a un tribunal que realice un control completo extendiéndose a cuestiones tanto de hecho como de derecho. Sin embargo, este no es el caso del TC, ya que este no lleva a cabo una revisión exhaustiva de los hechos y las pruebas y lo que requieren las sanciones administrativas es un análisis detallado de cuestiones como la culpabilidad, responsabilidad y proporcionalidad, los cuales dependen en gran medida de los hechos y pruebas⁶².

El recurso de casación en España, hasta su última reforma⁶³, basaba su admisibilidad principalmente en la cuantía del litigio. La reforma eliminó este criterio y lo sustituyó por el interés casacional objetivo, lo que implica que antes de la reforma su regulación era menos restrictiva. En ese entonces, este recurso se interpretaba como una herramienta más abierta para la revisión de los casos, lo que facilitaba su consideración como una verdadera “segunda instancia”. La reforma otorgó a la Sala Tercera del TS un papel más activo al ser la encargada de evaluar si se cumple en interés casacional y por tanto es justificable su admisión.

La razón de esta reforma fue agilizar y modernizar el recurso de casación, pero con este nuevo criterio de admisibilidad, ¿se cumplen las exigencias del Tribunal de Estrasburgo?

El recurso casacional, hoy en día, *a priori* se puede pensar que introduce un sistema de admisión más permisivo por su carácter discrecional. Sin embargo, nada más lejos de la realidad, presenta complicaciones. El principal problema radica en que, en su forma actual,

⁶¹ STEDH 4451/70, de 21 febrero de 1975.

⁶² LOZANO CUTANDA, B., “La Sentencia Saquetti Iglesias c. España impone la introducción de la doble instancia para el enjuiciamiento de las sanciones administrativas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 213, 2020, pp. 181-205.

⁶³Ley Orgánica 7/2015, de 21 julio reformó la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

este recurso se centra en cuestiones jurídicas, dejando de lado la revisión exhaustiva de los hechos, lo que podría dificultar que se considere como una instancia de apelación plena en conformidad con las exigencias del TEDH⁶⁴.

Dada la relevancia que reviste este tema y el intenso debate que suscita, el TS ha ofrecido una respuesta jurisprudencial a esta problemática en la sentencia 1376/2021, de 25 de noviembre.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo, si bien reconoce la naturaleza penal de algunas sanciones administrativas, particularmente aquellas que protegen bienes jurídicos de gran relevancia como el orden público o la seguridad, también limita de manera significativa el alcance del derecho a una segunda instancia en los recursos administrativos en trámite.

El pensamiento del autor⁶⁵ a cerca de este planteamiento es interesante. A su juicio, aunque las sanciones con carácter penal, conforme a la doctrina del caso Saquetti, pasen a ser consideradas en adelante como supuestos de interés casacional, no supone un cambio para la naturaleza discrecional del recurso. El interés casacional debe ser objetivo, lo que implica que debe tener una relevancia general que vaya más allá del caso particular sometido a juicio. Por consiguiente, el autor sostiene que aún persisten limitaciones significativas para garantizar de manera plena el derecho a una auténtica segunda instancia.

El resultado de esto, es que un número significativo de sentencias desestimatorias de recursos contra sanciones podrá ser objeto de recurso de casación, no obstante, muchos de los cuales serán inadmitidos por la Sala Tercera del TS debido a la ausencia de un interés casacional debidamente fundamentado. Esta situación podría generar un aumento de demandas ante el TEDH, cuyo rigor en la interpretación de la normativa dificultarán la aceptación de un nuevo criterio de interés casacional como fundamento suficiente para satisfacer los requisitos de su doctrina.

En particular, el TS excluye del alcance de la sentencia Saquetti Iglesias c. España aquellas sanciones administrativas cuya revisión corresponde a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, que son susceptibles de apelación ante los TSJ. También quedan excluidas las sanciones administrativas estatales que, en virtud del sistema actual, pueden ser recurridas

⁶⁴ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “Saquetti v. Schiffahrtsgesellschaft. ¿Y ahora, qué?”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 99, abril de 2022, pp. 100-105.

⁶⁵ *Id.*

ante el propio TS o, en el caso de sanciones autonómicas, ante los TSJ, que ejercen como instancias de revisión final.

Sin embargo, el TS establece una excepción a lo anterior, determinando que las sanciones estatales que sólo pueden recurrirse en una instancia ante la AN o los TSJ, como las impuestas por la AEAT, sí podrían verse afectadas por la sentencia Saquetti Iglesias. En estos casos, el TS permite recurrir en casación para garantizar así el derecho a la segunda instancia, siempre que se justifique adecuadamente su naturaleza penal siguiendo los criterios establecidos por el TEDH, y se fundamente adecuadamente la infracción alegada en la sentencia recurrida.

Garantizar de una forma u otra la existencia de una doble instancia en el contencioso-administrativo, permite resolver el desafío planteado por Saquetti, pero no aborda el fondo de la cuestión. El problema real es que la Administración está facultada para imponer numerosas medidas, las cuales pueden limitar o privar de derechos o intereses, lo que a mi parecer reviste una evidente “gravedad”, la jurisprudencia niega que estas tengan el carácter de sanción, lo que implica que quedan exentas de una posterior revisión jurisdiccional. Este es el verdadero núcleo del debate con relación a la doble instancia: restringir exclusivamente el acceso al recurso de casación a las sanciones graves.

En definitiva, de la lectura de las sentencias se desprende que la posición del TS es que el sistema actual de casación se ajusta a los requisitos establecidos por el TEDH en cuanto a la garantía de una doble instancia, superando así las deficiencias del sistema anterior. No obstante, la postura de numerosos autores respecto a la solución propuesta dista de ser la más deseada, al considerar que el sistema actual restringe el derecho de defensa en áreas como el ámbito tributario, donde el contribuyente debe pasar por diversas instancias de revisión administrativa. Sin embargo, una vez finalizado este proceso, las sanciones, que suelen implicar consecuencias mucho más graves que las de muchos procedimientos penales, se resuelven en una única instancia judicial, sin que exista posibilidad de revisión de las sentencias dictadas, independientemente de la naturaleza de los hechos debatidos o de su complejidad⁶⁶.

⁶⁶ GARRIDO RIOSALIDO, M. A., “Derecho a la doble instancia en el orden sancionador: el Tribunal Supremo fija su posición” entrada en blog *garrido. es*, 13 de enero de 2022, <<https://garrido.es/derecho-a-la-doble-instancia-en-el-orden-sancionador-el-tribunal-supremo-fija-su-posicion/>>.

6.3.1 *Ámbito de aplicación*

Como ya hemos puesto de relieve, el ámbito de aplicación de la doble instancia en sanciones administrativas es un tema complejo y dar respuesta a una cuestión de tan amplia magnitud no es sencillo. Si bien es cierto, a raíz de la sentencia Saquetti la doctrina encuentra un intento de diferenciar las infracciones administrativas de las penales más allá de su regulación legal.

En España, se plantea la dificultad de garantizar de manera efectiva el derecho a que la declaración de culpabilidad o la condena pueda ser revisada por una jurisdicción superior. El actual magistrado de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TS, da cuenta de las limitaciones en relación con las sanciones administrativas tributarias de carácter grave y cuasi-penal⁶⁷. Para que estas sanciones puedan ser revisadas, es imperativo que sea llevado a cabo por órganos competentes en apelación o casación. De acuerdo con la doctrina del TEDH, las resoluciones que lleven a cabo los Tribunales económico-administrativos carecerán de la fuerza propia de un órgano judicial pues estos no ejercen una función jurisdiccional. La posibilidad de recurrir en casación una sentencia de un juzgado contencioso-administrativo está limitada a aquellos casos en los que la sentencia contenga una interpretación legal que pueda considerarse como “dañina” para el interés general o que conlleve consecuencias más allá del caso en concreto. Por tanto, generalmente las sentencias que confirman una sanción individual suelen ser definitivas por considerar que no se reúnen los requisitos para ser recurridas en casación. En este punto, identificamos el núcleo central de la complejidad que subyace la revisión de sanciones administrativas en segunda instancia, y es que el hecho de que la Administración sea la parte actora en los procedimientos sancionadores y que las sentencias en única instancia que la confirman no sean recurribles en casación crea un desequilibrio que afecta a derechos como el de la tutela judicial efectiva.

⁶⁷ ALONSO MURILLO, F., “El derecho a una doble revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas ...”, *op. cit.*, p.164.

6.4 Doble instancia en el procedimiento sancionador: la solución tras la Sentencia Saquetti

La cuestión clave es cómo se resuelve la articulación de este derecho a la doble instancia en el ámbito sancionador administrativo en España, en el contexto del recurso de amparo, y qué opinan el TEDH y la doctrina sobre la efectividad de éste. Indudablemente la doctrina Saquetti ha puesto el foco en este tema, pero lo cierto es que la generalización de la doble instancia en el sistema contencioso-administrativo es una exigencia inherente a nuestro régimen constitucional y por ello es imprescindible abordar esta cuestión.

J.A. Santamaría Pastor reconoce las dificultades que implicaría una modificación profunda de la estructura judicial actual del sistema español. Santamaría Pastor⁶⁸, propone una solución aparentemente simple, dentro de la complejidad inherente del tema, consistente en atribuir a los órganos unipersonales del orden contencioso-administrativo la competencia para resolver en primera instancia los recursos contra sanciones administrativas, lo que implicaría que todos los actos administrativos serían revisados por dichos órganos. La complejidad de esta propuesta deriva de la existencia de unos límites⁶⁹ que, aunque hoy en día nos puedan parecer anacrónicos debido a la evolución de la jurisprudencia y las necesidades sociales, siguen teniendo peso significativo en el ámbito administrativo. Por esta razón, Santamaría Pastor, considera limitada la viabilidad de esta propuesta y ve lejana una solución práctica.

Es de gran relevancia señalar la propuesta del magistrado Soldevila Fragoso, quien plantea dos posibles soluciones. La primera consiste en la modificación del recurso de casación para incorporar un nuevo motivo enfocado en la revisión de sentencias relacionadas con actos sancionadores. Esta modificación implicaría, a su vez, la ampliación de la potestad revisora del TS, adaptándola a los requisitos de plena jurisdicción establecidos por el Tribunal de Estrasburgo. De esta manera, el TS no solo sería competente para evaluar la conformidad a derecho de la sentencia, sino también para valorar la suficiencia y racionalidad de la prueba de cargo, así como la legalidad e individualización de la sanción⁷⁰. La segunda solución que propone consiste en la creación de Salas de Apelación en la Audiencia Nacional y en los TSJ,

⁶⁸ SANTAMARÍA PASTOR, J. A., “Saquetti v. Schiffahrtsgesellschaft. ¿Y ahora, qué?”, *op. cit.*, pp. 100-105.

⁶⁹ Artículo 8 LJCA. Competencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.

⁷⁰ LOZANO CUTANDA, B., “La Sentencia Saquetti Iglesias c. España ...”, *op. cit.*, pp.181-205.

una idea que a pesar de encontrar precedente en la jurisdicción penal⁷¹ presenta serias dificultades. Sería impensable para un tribunal internacional la consideración como órgano de auténtica segunda instancia una sala de pequeño tamaño, que estuviese formada en todo o parte por los mismos jueces que dictaron la resolución apelada⁷².

Lo problemático de este asunto resulta de la configuración legal del derecho a recurrir, lo que otorga al legislador la facultad de definir el cómo, cuándo y en qué casos, siempre con respeto hacia los principios constitucionales. Este razonamiento establece como fundamento que la limitación del acceso a recursos es la única forma de evitar que los tribunales superiores se vean desbordados por exceso de recursos. De este modo, se garantiza una administración de justicia más eficiente que permite que los tribunales superiores se concentren en los casos más importantes. Por ello se refuerza la idea de que limitar estos recursos podría resultar positivo, considerando, por ejemplo, que el derecho a la tutela judicial efectiva se satisfaga en única instancia. Por otro lado, que la doctrina otorgue plena libertad al legislador representa un riesgo significativo de arbitrariedad en su aplicación⁷³.

⁷¹En la Ley 41/2015 que modificó la Ley de Enjuiciamiento para agilizar la justicia penal y fortalecer las garantías procesales, como el establecimiento de plazos máximos para la fase de instrucción con el objeto de evitar la dilación indebida.

⁷² SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “Saquetti v. Schiffahrtsgesellschaft. ¿Y ahora, qué?”, *op. cit.*, pp. 100-105.

⁷³ *Id.*

7. PRECEDENTE HISTÓRICO: EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA UNA SANCION EN MATERI TRIBUTARIA EN VIRTUD DE LA DOCTRINA SAQUETTI.

En el año 2024 el TS sienta precedente jurisprudencial al eximir, por primera vez, a un contribuyente de una sanción impuesta por la Agencia Tributaria, marcando con este fallo el inicio de la aplicación de la doble instancia en el ámbito fiscal. Este tribunal ha asumido un papel más activo al revisar las sanciones administrativas, incluyendo aquellas relacionadas con asuntos tributarios. Para anular una sanción, el Tribunal exige que esta tenga naturaleza penal y un interés casacional. Este fallo marca no solo un precedente importante en materia sancionadora, también un gran avance en la protección de los derechos en el ámbito tributario sancionador⁷⁴.

La Sentencia 562/2024, de 5 de abril, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo aplica por primera vez en España el derecho a una doble instancia en materia fiscal, en cumplimiento con la jurisprudencia del TEDH.

Con el fin de contextualizar el fallo del tribunal es preciso poner de relieve los hechos. La Administración tributaria imputó a un contribuyente la emisión de facturas falsas y pagos en efectivo a socios, basándose en presunciones sin aportar pruebas directas. Tras ser acusado de irregularidades fiscales, el contribuyente recurrió inicialmente al Tribunal Económico Administrativo, donde perdió, y posteriormente apeló ante el TSJ de Galicia, donde obtuvo una victoria parcial basada en la prescripción aplicable a la sociedad y no a las personas físicas implicadas. El TSJ mantuvo parcialmente las sanciones, pero el Juzgado de lo Penal, en una instancia posterior, concluyó que las facturas en cuestión no eran falsas.

Finalmente, el Tribunal Supremo, alineándose con la jurisprudencia europea, ha anulado las sanciones, avalando la decisión del orden penal. Esta sentencia establece que, en ciertas circunstancias, es posible revisar los hechos en el recurso de casación, lo que supone un cambio importante en el tratamiento de los casos tributarios en España.

⁷⁴ “El Tribunal Supremo anula una sanción tributaria aplicando la doctrina saquetti”, *Envid & Asociados*, 16 de septiembre de 2024, <<https://www.envidasociados.com/2024/09/16/el-tribunal-supremo-anula-una-sancion-tributaria-aplicando-la-doctrina-saquetti/>>.

El TS basa su decisión en el principio de culpabilidad en el ámbito sancionador, subrayando que para imponer una sanción es imprescindible que la culpabilidad este debidamente acreditada. En este caso, se emplearon una cadena de indicios fundamentada en una doble presunción, lo cual resulta insuficiente para respaldar la sanción, sobre todo cuando la sentencia penal desvirtúa parcialmente algunos de esos indicios al reconocer la existencia de una actividad comercial real.

Las pruebas indiciarias son admisibles en el ámbito administrativo sancionador, siempre que se basen en hechos probados de manera sólida, lo cual no se cumple en este caso debido a la falta de certeza de los indicios presentados. Aunque la jurisdicción contencioso-administrativo no está vinculada de forma estricta por las decisiones de la jurisdicción penal, una sentencia penal absolutoria sobre el hecho objeto de la sanción plantea dudas razonables que afectan a la imposición de sanciones. Por lo tanto, no es posible mantener la sanción sin contar con “una base sólida”. Finalmente, el TS menciona la sentencia del TEDH en el caso Saquetti contra España en la que, como ya bien hemos mencionado en numerosas ocasiones, se reconoce la importancia del derecho a la revisión judicial⁷⁵.

El TS fundamenta su fallo en varios puntos clave, comenzando por la naturaleza penal de la sanción. En el caso examinado, la sanción impuesta se refiere a la infracción que establece el artículo 191.1 de la LGT, siendo esta una ley con alcance indeterminado pues se refiere a todos los contribuyentes. Aunque la legislación la clasifique como administrativa, ello no impide que pueda considerarse como penal. En cuanto al interés casacional, la Sala establece que este requisito se cumple cuando el reexamen del caso está justificado por la vulneración de normas y jurisprudencia aplicable al asunto, como ocurre en este caso. Según el Tribunal, lo que la Administración ha hecho en este caso, es construir la sanción sobre indicios, los cuales se apoyan en otros indicios, siguiendo la estructura habitual de una prueba basada en presunciones a través de razonamientos inductivos.

El TS considera crucial la sentencia absolutoria del proceso penal, en la que se establece que no se ha demostrado que las facturas analizadas no correspondan a trabajos reales, a pesar de los limitados recursos materiales y humanos del proveedor. Asimismo, no se ha probado que las retiradas en efectivo del acusado tuvieran como finalidad ser devueltas al pagador, ya

⁷⁵ “Anulada una sanción tributaria basada en indicios tras una absolución penal por falsedad documental. Doctrina Saquetti”, noticia publicada por *Primera lectura ediciones*, 24 de octubre de 2024 <<https://primeralecturaediciones.com/sentencias/archivo/anulada-una-sancion-tributaria-basada-en-indicios-tras-una-absolucion-penal-por-falsedad-documental-doctrina-saquetti/>>.

que este extremo no ha sido confirmado de ninguna manera. Por tanto, se establece que la culpabilidad no ha quedado probada, ya que se ha basado únicamente en una mera suposición, lo que resulta insuficiente para justificar la imposición de una sanción tributaria de naturaleza penal⁷⁶.

Mediante esta resolución se habilitó el recurso de casación como herramienta para vincular el procedimiento administrativo con el penal⁷⁷.

En palabras de Alberto López Gómez, abogado defensor del acusado: “Este fallo aplica por primera vez en el ámbito tributario la sentencia del TEDH de 30 de junio de 2020 que condenó a España por no haber ofrecido al sancionado una doble revisión judicial, pese a que la infracción cometida podía considerarse grave y, por tanto, tiene naturaleza penal, para la que rige esa exigencia de segunda revisión”. El letrado manifiesta que, aunque han existido varios autos de admisión por parte del Supremo, este es el primero en ser resuelto, de ahí su importancia⁷⁸.

⁷⁶ “El Tribunal Supremo anula una sanción tributaria aplicando la doctrina saquetti”, *Envid & Asociados*, 16 de septiembre de 2024, <<https://www.envidasociados.com/2024/09/16/el-tribunal-supremo-anula-una-sancion-tributaria-aplicando-la-doctrina-saquetti/>>.

⁷⁷ Sala de lo Contencioso– Administrativo. Sentencia 562/2022, de 5 de abril de 2024 (ECLI: ES: TS: 2024: 1703).

⁷⁸ “El Supremo anula por primera vez una sanción tributaria ya sentenciada”, *Abogacía Española*, 30 de abril de 2024, <<https://www.abogacia.es/actualidad/noticias/el-supremo-anula-por-primera-vez-una-sancion-tributaria-ya-sentenciada/>>.

8. TRABAJO DE CAMPO

8.1 Análisis de la STS 1375/2021, de 25 de noviembre de 2021, con relación a la STS 1376/2021, de 25 de noviembre de 2021

Tras la Sentencia del TEDH en el caso Saquetti c. España, de 30 de junio de 2020, se generalizó la idea de que el sistema de recursos contencioso – administrativo español podría vulnerar el artículo 2 del Protocolo núm.7 del CEDH, al revisar sanciones administrativas en única instancia en la Audiencia Nacional o tribunales superiores que no son última instancia, además de cuestionar la idoneidad del recurso de casación para garantizar este derecho. En consecuencia, un amplio sector de la doctrina consideró que a raíz de esta sentencia se conminaba al legislador a la introducción de una segunda instancia en el ámbito de la jurisdicción contencioso – administrativo.

La Sentencia núm. 1375/2021 del Tribunal Supremo, emitida por el Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, analiza cuestiones de gran relevancia en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador y su relación con los derechos fundamentales, en particular el derecho a la presunción de inocencia y la garantía de una doble instancia jurisdiccional.

Es importante destacar que esta sentencia se dicta en paralelo con la núm. 1376/2021, resuelta también por el Pleno de la misma Sala, y que aborda cuestiones similares respecto a la aplicabilidad de la jurisprudencia del TEDH con relación al caso Saquetti Iglesias c. España. Ambas resoluciones se centran en la repercusión de los estándares internacionales relativos a la doble instancia judicial en el sistema contencioso-administrativo español, particularmente cuando se refiere a procedimientos sancionadores administrativos.

Las SSTs 1375/2021 y 1376/2021, sientan como doctrina la exigencia del derecho a reexamen de la declaración de la culpabilidad y de la sanción, no exige estrictamente una segunda instancia. Este reexamen puede garantizarse mediante el recurso de casación, cuya admisión requiere la justificación de la naturaleza penal de la infracción objeto de sanción conforme a lo establecido por el TEDH. Ambas sentencias están vinculadas por los hechos, normativa aplicable y principios jurídicos tratados, aunque presenten sutiles diferencias, los fallos mantienen coherencia al confirmar las sanciones impuestas y desestimar los recursos presentados.

Resumen procedimental

El caso se origina con la interposición del recurso de casación núm. 8156/2020 por la mercantil *Schiffahrtsgesellschaft Wappen von Flensburg MBH & CO KG*, contra una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid. La sentencia recurrida confirmaba una resolución de la Dirección General de la Marina Mercante que imponía una multa de 250.000 euros y otras sanciones, derivadas de una infracción grave relacionada con la contaminación marina por parte del buque *RHL Flensburg*.

El TS admitió a trámite el recurso considerando como cuestión de interés casacional determinar la incidencia de la exigencia de doble instancia jurisdiccional en sanciones administrativas graves, a raíz de la jurisprudencia del TEDH en el caso Saquetti Iglesias c. España.

La sanción administrativa inicial fue interpuesta por la DGMM por infracciones graves recogidas en el Real Decreto Legislativo 2/2011. La mercantil sancionada interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Madrid, alegando la vulneración de derechos procesales como la presunción de inocencia ya que no existían pruebas suficientes para demostrar la conexión entre el buque y el vertido, en consecuencia, la consideración de la sanción era desproporcionada. Sin embargo, el TSJ de Madrid desestimó el recurso y la parte recurrente no conforme con este fallo, procedió a presentar el recurso de casación ante el TS alegando vulneración del derecho de presunción de inocencia y cuestionando no solo la validez de las pruebas si no también la interpretación de los hechos por parte de la Administración. Con base en la jurisprudencia del TEDH sobre el derecho a la doble instancia, la parte recurrente cuestiono la falta de revisión plena por un tribunal superior argumentando que el recurso de casación español no se ajusta a los parámetros internacionales.

Objeto del recurso

El recurso de casación presentado por la mercantil tenía como finalidad impugnar la sentencia dictada por el TSJ de Madrid. Los fundamentos del recurso se enfocaron en los siguientes aspectos:

En primer lugar, la insuficiencia y falta de validez de las pruebas para atribuir responsabilidad. La parte recurrente sostenía que no existían pruebas suficientes y válidas

que demostrasen el hecho de la infracción. Asimismo, cuestionaron el uso de tecnologías como los sensores SLAR e IR y la interpretación de las evidencias obtenidas.

En segundo lugar, la parte recurrente expresaba una actuación dolosa por parte de la Administración al considerar que se habían vulnerado derechos garantías procesales como la separación de las fases instructora y sancionadora del procedimiento administrativo.

En tercer lugar, y en relación con lo anteriormente expuesto, la mercantil sostenía la falta de proporcionalidad y justificación tanto de la calificación de la infracción como grave como de la cuantía de la sanción.

En cuarto lugar, la mercantil argumentó la insuficiencia del sistema español de recursos contencioso-administrativos para garantizar una revisión plena de los hechos y del fondo del asunto por un tribunal superior, invocando para ello el artículo 24 CE en conexión con el artículo 2 del Protocolo núm.7 del CEDH y la jurisprudencia del TEDH en el caso Saquetti c. España.

El TS delimitó como cuestión de interés casacional el análisis de la incidencia de la jurisprudencia del TEDH sobre la exigencia de una doble instancia en sanciones administrativas graves en el contencioso-administrativo español. En concreto, el objeto del recurso se centró en cuestionar si nuestro sistema cumple con las garantías internacionales en casos como el presente, donde la competencia en única instancia corresponde a los TSJ.

Argumentación jurídica del caso concreto, con base en la doctrina jurisprudencial y fallo

Respecto a la presunción de inocencia, el tribunal aplicó la doctrina consolidada que impone a la Administración la carga de aportar pruebas válidas y suficientes. El TS consideró que existían pruebas suficientes para desvirtuar dicha presunción de inocencia, basándose en informes técnicos, imágenes de sensores (SLAR e IR) y la detección *in fraganti* del vertido verificada en el buque a través de medios visuales y tecnológicos. En consecuencia, tales pruebas resultaban determinantes para concluir que el vertido provenía del buque *RHL Flensburg*.

En lo concerniente a los posibles defectos procedimentales, la Sala rechazó que hubiera vulneración del derecho de defensa por parte de la Administración. Se argumentó que ésta se limitó a la valoración y reorganización de pruebas ya existentes. Asimismo, se ratificó la separación entre fases instructora y sancionadora, requerida por la Ley 30/1992

(vigente *ratione temporis*), al corresponder a órganos diferentes el ejercicio de cada una de las funciones.

Respecto a la calificación de la sanción, se confirmó que la multa impuesta de 250.000 euros se ajustaba a los márgenes legales y se encontraba debidamente justificada y adecuada en atención a los criterios de proporcionalidad y gravedad de la infracción.

Sobre la doble instancia, la sentencia examinó la posible incompatibilidad del sistema jurisdiccional español con el derecho a una segunda instancia, invocado a raíz del caso Saquetti Iglesias. No obstante, se concluyó que el sistema nacional satisface las garantías establecidas en el artículo 24 de la Constitución y en el artículo 2 del Protocolo núm.7 del CEDH. En consecuencia, el recurso de casación español, si bien presenta ciertas limitaciones, cumple con las garantías procesales necesarias al permitir la revisión de cuestiones jurídicas y asegurar una tutela judicial efectiva.

El TS en su resolución al desestimar el recurso de casación y confirmar por tanto la sentencia del TSJ de Madrid y la resolución de la DGMM, argumentó, por consiguiente:

- La existencia de pruebas concluyentes y válidas para atribuir el vertido al buque *RHL Flensburg*.
- La no vulneración de los derechos de defensa ni de presunción de inocencia.
- La proporcionalidad de la cuantía y sanción, ajustada a los límites legales y debidamente motivada.
- El sistema español de recursos contencioso-administrativos, aun no ofreciendo una doble instancia plena en sentido estricto, cumple con los estándares internacionales en la materia.

8.2 Voto particular del Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez, Magistrado del Tribunal Supremo en las STS 1375/2021 y 1376/2021

El magistrado del TS Díez-Picazo, es conocido por emitir votos particulares fundamentados en los que analiza con detalle cuestiones relativas a los derechos fundamentales, proporcionando una perspectiva diferente y muy precisa. En las STS 1375/2021 y 1376/2021, su voto particular adopta una posición crítica hacia la interpretación y aplicación de la jurisprudencia del TEDH en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador, y señala que los estándares internacionales deben ser respetados sin que ello implique una desnaturalización del sistema jurídico interno.

Las dos sentencias mencionadas con anterioridad se refieren a sanciones impuestas por infracciones imputadas al buque *RHL Flensburg*, se trataba de infracciones resultantes de contaminación marina lo cual suscita cuestiones análogas en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

En ambas decisiones, el voto particular discrepa de la postura mayoritaria de la Sala, al considerar que tanto las resoluciones sancionadoras como las decisiones judiciales que las confirmaron no se ajustaron plenamente a los estándares exigidos por la CE ni por el CEDH.

En la STS 1375/2021, el voto particular del magistrado se focaliza en la necesidad de una regulación legislativa idónea para una mejor regulación de la doble instancia en sanciones administrativas. Si bien Díez – Picazo coincide con la decisión de la Sala de desestimar el recurso de casación y ratificar la sanción impuesta, también expresa su disconformidad con el modo en que la Sala trató la cuestión declarada de interés casacional objetivo en el presente caso. Los argumentos principales que sustentan su voto particular son:

- Doble instancia y naturaleza sancionadora:

Un elemento central de los votos emitidos reside en la crítica a la carencia de una doble instancia en materia sancionadora grave. Díez-Picazo fundamenta su argumentación en la jurisprudencia del TEDH, especialmente en el caso *Saqueti c. España*, a fin de sostener que el sistema español de recursos en única instancia vulnera el artículo 6 del CEDH.

El magistrado aboga por la aplicación homogénea de la garantía de la doble instancia tanto en el ámbito penal como en el administrativo, al considerar que ambas constituyen una

expresión del *ius puniendi* estatal y tienen como fin la protección de bienes jurídicos a través de la imposición de sanciones, como ocurre en los casos de multas de cuantía elevada.

- Insuficiencia del recurso casacional vigente:

Una cuestión reiterada en ambos votos es su firme discrepancia con las limitaciones del recurso de casación como mecanismo para garantizar una revisión judicial efectiva en casos de sanciones administrativas graves. El magistrado argumenta que el recurso de casación, conforme a la reforma de 2015, no asegura de forma efectiva el derecho a la doble instancia. Ello se debe a que su admisión se encuentra condicionada al interés casacional objetivo, lo cual restringe su ámbito de aplicación e impide una revisión exhaustiva de los hechos y las pruebas, tal y como exige la doctrina del TEDH en el caso Saquetti c. España.

Díez–Picazo considera que el sistema contencioso-administrativo español, en su configuración actual, no satisface plenamente las exigencias de la doble instancia jurisdiccional, en particular subraya que el recurso de casación no permite una revisión plena de los hechos ni del fondo del asunto, limitándose al examen de cuestiones jurídicas. Dicha circunstancia, a criterio del magistrado, podría ser incompatible con el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del CEDH y con el propio artículo 24 de nuestra Constitución.

- Imperativo de reforma legislativa:

El voto particular determina que la solución a esta cuestión no puede obtenerse a través de una interpretación del recurso de casación vigente, sino que precisa de una reforma legislativa que ajuste los medios de impugnación en el orden contencioso-administrativo a las exigencias internacionales relativas a la doble instancia. El magistrado pone de manifiesto que la configuración actual del recurso de casación impide la revisión material completa de las decisiones administrativas en casos de sanciones graves, lo cual resulta imprescindible para satisfacer las exigencias del Tribunal de Estrasburgo. A su juicio, es esencial una reforma legislativa integral que dé cabida a la doble instancia en este tipo de procedimientos.

Díez–Picazo no se limita a criticar el sistema actual, sino que también plantea la necesidad de reformas concretas para alinear el marco procesal español con las exigencias del TEDH y el CEDH. Para ello, el magistrado recomienda: ampliar las competencias del recurso de casación para permitir una revisión integral de los hechos y pruebas e ir introduciendo una segunda instancia en materia contencioso-administrativa, especialmente para sanciones

graves. Estas medidas garantizarían un control más exhaustivo y respetaría plenamente los derechos fundamentales en el ámbito europeo.

Los votos particulares en ambas resoluciones judiciales muestran una línea argumental coherente en su crítica al sistema español, con énfasis en el recurso de casación y la falta de doble instancia efectiva. Aun compartiendo ambos votos, el voto particular emitido en la STS 1376/2021 se centra en las insuficiencias probatorias, mientras que, en lo relativo a la STS 1375/2021 se amplía el análisis de la necesidad de una reforma legislativa que subsane las carencias. En síntesis, podríamos afirmar que las consideraciones que lleva a cabo el magistrado reflejan una posición firme en la defensa de los derechos fundamentales al tiempo que instan a la modernización del sistema jurídico español.

9. CONCLUSIONES

El estudio de la doble instancia en el procedimiento administrativo sancionador presenta una complejidad que no se descubre a primera vista. La búsqueda de una respuesta concluyente que satisfaga las diversas interpretaciones doctrinales ha supuesto un importante desafío. No obstante, a medida que me he aproximado al tema central del trabajo he conseguido clarificar algunos aspectos clave, buscando dar respuesta a las cuestiones inicialmente planteadas. A continuación, expongo las siguientes conclusiones:

PRIMERA. Las garantías constitucionales en el procedimiento sancionador.

Las garantías constitucionales, especialmente las recogidas en los artículos 24 y 25 de la CE, son esenciales para limitar el poder sancionador del Estado, aplicables tanto al derecho penal como al derecho administrativo sancionador. Esto refuerza la idea de que cualquier actuación sancionadora debe respetar los principios de proporcionalidad, tipicidad y legalidad.

Además, la Constitución se configura como garantía frente a la potestad sancionadora. En este contexto, resulta innegable la relevancia de una interpretación adecuada de estos principios, especialmente en procedimientos administrativos sancionadores, donde las decisiones pueden tener un grave impacto.

SEGUNDA. La relevancia de los criterios Engel en la calificación de las sanciones administrativas.

El punto de partida del análisis de este trabajo podemos colocarlo en la calificación de sanciones administrativas como penales con base en los criterios Engel desarrollados por la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo. Estos tres criterios son fundamentales para determinar si un procedimiento administrativo debe cumplir con las garantías procesales propias del ámbito penal. Este enfoque amplía la protección de los derechos fundamentales, sin embargo, esta teoría llevada a la práctica en el ordenamiento español presenta alguna que otra dificultad, como se ha podido observar en la sentencia Saquetti Iglesias contra España. Al hilo de lo comentado, extraigo la conclusión tercera.

TERCERA. Necesidad de ajustar la normativa interna de acuerdo con los estándares internacionales fundamentados en la doctrina Saquetti.

La sentencia Saquetti manifestó la carencia del sistema español al no garantizar este una revisión judicial efectiva por un tribunal superior para las sanciones administrativas que, debido a su gravedad y naturaleza, deben ser tratadas como sanciones penales a efectos de la jurisprudencia europea desarrollada en Engel contra Países Bajos.

El fallo de Saquetti Iglesias contra España resalta la necesidad de ajustar la normativa interna española para cumplir con estándares internacionales, evidenciando que el actual marco legal, en particular el recurso de casación ante el Tribunal Constitucional no siempre satisface los requerimientos del artículo 6 del CEDH.

El recurso de casación, tal como está diseñado en el sistema jurídico español, no satisface las exigencias de una revisión efectiva. Permite evaluar aspectos formales y legales, pero no aborda una revisión exhaustiva de hechos y pruebas que un procedimiento de doble instancia requiere, especialmente en casos de sanciones administrativas graves que podrían tener un impacto significativo en los derechos fundamentales, como si de una sanción penal se tratara.

Es impensable que, en un estado de Derecho como es el español, no se garantice la protección íntegra y absoluta de los derechos fundamentales de los ciudadanos, por ello existe una necesidad urgente de reforma, como así lo expresa Juan Alfonso Santamaria Pastor en su artículo para *El Cronista* y el Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez, Magistrado del Tribunal Supremo en su voto particular.

CUARTA. La jurisprudencia europea como referente en el ámbito sancionador español.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha tenido un impacto significativo en la evolución del derecho sancionador español. Casos como Saquetti Iglesias y Vegotex International evidencian la necesidad de adoptar en el derecho interno de cada estado los criterios Engel y en consecuencia garantizar un control judicial pleno en las decisiones administrativas con consecuencias graves.

Estos fallos refuerzan la idea de que la calificación de una sanción como administrativa o penal no debe depender exclusivamente de la normativa interna, sino también de criterios internacionales, como los establecidos en el artículo 6 del CEDH.

La jurisprudencia del TEDH ha demostrado que ciertas interpretaciones del derecho interno pueden ser incompatibles con los estándares europeos. En particular, el artículo 6 del CEDH establece garantías procesales que, según el TEDH, deben extenderse a sanciones administrativas graves. Esto ha conllevado consigo que las decisiones del TEDH influyan en la reinterpretación de los procedimientos sancionadores tributarios en España.

QUINTA. El derecho a no declarar contra uno mismo en el procedimiento tributario.

Aunque este derecho se consolida plenamente en el ámbito penal, su aplicación en procedimientos administrativos sancionadores genera conflictos, particularmente frente al deber de colaboración con la Administración. La jurisprudencia española, en consonancia con el TEDH, ha establecido límites claros a las exigencias de colaboración bajo coacción. No obstante, el equilibrio entre el deber de colaboración tributaria y la protección de los derechos fundamentales sigue siendo una cuestión abierta.

SEXTA. Colisión entre sanciones de distinta naturaleza.

El principio *non bis in idem* es una manifestación de los principios de legalidad y tipicidad recogidos en el artículo 25. Este principio prohíbe que una misma conducta sea sancionada dos veces en el mismo orden jurisdiccional, ya sea penal o administrativo. Sin embargo, la jurisprudencia del TC y del TEDH aborda este principio con diferencias significativas. Mientras el derecho interno permite en ciertos casos la coexistencia de sanciones administrativas y penales, el Tribunal de Estrasburgo ha adoptado una interpretación más estricta, considerando inaceptable la duplicidad de procedimientos sancionadores por los mismos hechos. Esto plantea desafíos al ordenamiento jurídico español, especialmente en el ámbito tributario, donde la colisión entre sanciones de distinta naturaleza es frecuente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y OTROS RECURSOS

1. LIBROS Y REVISTAS

- ALONSO MURILLO, F., “El derecho a una doble revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas impuestas por la Comisión de una infracción administrativa tributaria “penal” y “grave”: Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 3 de junio de 2020, as. Saquetti Iglesias c. España”, *Revista Técnica Tributaria*, núm.133, 20 de mayo de 2021, pp.155-168.
- BARCELONA LLOP, J., “Las sanciones administrativas en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Derecho & Sociedad*, núm. 49, 2017, pp. 211-213.
- BERZOSA LÓPEZ, D., “Saquetti o la oportunidad de la doble instancia en lo contencioso-administrativo”, *Diario La Ley*, núm. 10323, Sección Tributaria, 7 de julio de 2023.
- CUBILLO LÓPEZ, I. J., “El derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a la ejecución en la jurisprudencia constitucional”. *Estudios de Deusto*, núm.66 (2), 2018, pp. 347-372.
- DE MIGUEL, CANUTO, E., “Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo”, *Crónica Tributaria*, núm. extra 1, 2012, pp.11-14.
- DÍAZ PITA, M. M., “Informe sobre el principio non bis in ídem y la concurrencia de jurisdicciones entre los tribunales penales españoles y los internacionales”, *Revue Internationale de Droit Penal*, núm. 73, 2002, pp. 873-899.
- LÓPEZ ORTEGA, J. J., “Artículo 24.2: el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable”, *Comentarios a la Constitución española* (Dir. M. Rodríguez-Piñero y M.^a E. Casas), t. I, BOE, Madrid, 2018, pp. 832-839.
- LOZANO CUTANDA, B., *El Tribunal de Estrasburgo condena al Estado Español por no garantizar la doble instancia en el enjuiciamiento de las sanciones administrativas*, publicado por Gómez-Acebo & Pombo, 2020.
- LOZANO CUTANDA, B., “La Sentencia Saquetti Iglesias c. España impone la introducción de la doble instancia para el enjuiciamiento de las sanciones administrativas”, *Revista de Administración Pública*, núm.213, 2020, pp. 181-205.
- MARÍN BENÍTEZ, G., “¿Doble instancia o derecho a reexamen? Caso Saquetti Iglesias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 468, marzo 2022, pp.131-148.

- MARTÍN DIZ, F., “Del derecho a la tutela judicial efectiva hacia el derecho a una tutela efectiva de la justicia”, *Revista Europea de Derechos Fundamentales*, núm. 23, 2014, pp. 161-176.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M. y RIBES RIBES, A., “La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no auto inculparse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia”, *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Salvador de Bahía, 2000, pp. 869-886.
- RUBIO MONTIEL, B., “El deber de colaboración con la inspección tributaria frente al derecho a no declarar contra sí mismo”, *Revistas CEF*, núm. 356, 2012, pp. 33-72.
- S/A, *Manual sobre el Derecho europeo relativo al acceso a la justicia*, Agencia de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Consejo de Europa y Secretaría del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Luxemburgo, 2016.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A., “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario” *Revista Técnica Tributaria*, núm.64, 2004, pp. 70-71.
- SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “Saquetti v. Schiffahrtsgesellschaft. ¿Y ahora, qué?”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 99, abril de 2022. pp. 100-105.
- VAQUERA GARCÍA, A., “La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario”, *Documentación Administrativa*, núm. 282-283, 2009, pp. 169-197.
- VÁZQUEZ, I., “La importancia del principio *pro actione* para el acceso a la justicia”, *Revista Derecho y Salud*, núm. 6, 2021, pp. 155-165.

2. SENTENCIAS MÁS RELEVANTES Y OTROS DOCUMENTOS

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

- STEDH de 21 de febrero de 1975 (Caso Golder contra Reino Unido)
- STEDH de 12 de julio de 2001 (Caso Ferrazzini contra Italia)
- STEH de 8 de junio de 1976 (Caso Engel contra Países Bajos)
- STEDH de 25 de febrero de 1993 (Caso Funke contra Francia)
- STEDH de 29 de mayo de 2001 (Caso Fischer contra Austria)

- STEDH de 16 de junio de 2009 (Caso Ruotsalainen contra Finlandia)
- STEDH de 17 de diciembre de 1996 (Caso Saunders contra Reino Unido)
- STEDH de 25 de febrero de 1993 (Caso Funke contra Francia)

Tribunal Constitucional

- STC 18/1981, de 8 de junio.
- STC 155/2020, de 4 de noviembre.
- STC 17/1981, de 1 de junio.
- STC 37/1995, de 7 de febrero.

Tribunal Supremo

- STS 1376/2021, de 25 de noviembre de 2021.
- STS 562/2024, de 5 de abril de 2024.

3. RECURSOS ONLINE

- “Anulada una sanción tributaria basada en indicios tras una absolución penal por falsedad documental. Doctrina Saquetti”, *Primera lectura ediciones*, 24 de octubre de 2024, <<https://primeralecturaediciones.com/sentencias/archivo/anulada-una-sancion-tributaria-basada-en-indicios-tras-una-absolucion-penal-por-falsedad-documental-doctrina-saquetti/>>.
- CARAVACA MUELA, M., “ El derecho a no autoincriminarse en delitos contra la Hacienda Pública” entrada den el blog *Legal Today*, 11 de noviembre de 2020, <<https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/el-derecho-a-no-autoincriminarse-en-delitos-contra-la-hacienda-publica-2020-11-11/>>.
- “El Tribunal Supremo anula una sanción tributaria aplicando la doctrina saquetti”, *Envid & Asociados*, 16 de septiembre de 2024, <<https://www.envidasociados.com/2024/09/16/el-tribunal-supremo-anula-una-sancion-tributaria-aplicando-la-doctrina-saquetti/>>.

- “El Supremo anula por primera vez una sanción tributaria ya sentenciada”, *Abogacía Española*, 30 de abril de 2024, <<https://www.abogacia.es/actualidad/noticias/el-supremo-anula-por-primer-vez-una-sancion-tributaria-ya-sentenciada/>>.
- GARRIDO RIOSALIDO, M. A., “Derecho a la doble instancia en el orden sancionador: el Tribunal Supremo fija su posición” entrada en blog *garrido.es*, 13 de enero de 2022, <<https://garrido.es/derecho-a-la-doble-instancia-en-el-orden-sancionador-el-tribunal-supremo-fija-su-posicion/>>.
- LÁZARO, C. “Procedimiento administrativo sancionador [Concepto & Ejemplos]”, entrada del blog *Derecho Virtual*, 22 de marzo de 2024, <<https://derechovirtual.org/procedimiento-administrativo-sancionador>>.
- LÓPEZ, E. “Derecho a mentir”, artículo de *La Razón*. 2013, <<https://www.larazon.es/opinion/columnistas/derecho-a-mentir-CB2245224/>>.
- MORENO, R., “ A partir de ahora podrá haber una reconsideración de los hechos ya juzgados en materia fiscal” entrada en el blog, *Economist & Jurist*, 26 de abril 2024, <<https://www.economistjurist.es/actualidad-juridica/a-partir-de-ahora-podra-haber-una-reconsideracion-de-los-hechos-ya-juzgados-en-materia-fiscal/>>.
- PÉREZ VAQUERO, C., ¿“Cuáles son los «criterios Engel»?”, entrada en el blog *Anécdotas y curiosidades jurídicas - Iustopía*, 16 de diciembre de 2019, <<https://archivodeinalbis.blogspot.com/2019/12/cuales-son-los-criterios-engel.html>>
- RODRÍGUEZ COARASA, C., “Sinopsis artículo 9”, *Constitución Española*, entrada en la *web* del Congreso, diciembre 2003, <<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=9&tipo=2>>.