

**LA CULPABILIDAD COMO PRESUPUESTO Y LOS LÍMITES AL PODER FISCAL
SANCIONADOR. LA NECESARIA REFORMA DEL SISTEMA DE RECURSOS
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN RELACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO
SANCIONADOR TRIBUTARIO**

Ana Molina Lebrón

A Gabriel,
decía Beethoven que “el genio se compone de un dos por ciento de talento
y de un noventa y ocho por ciento de perseverancia”.

I. Antecedentes y planteamiento de la cuestión. El derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior en los procedimientos sancionadores tributarios como límite al poder fiscal

I.A. Antecedentes

Pocas manifestaciones de poder de la administración son tan extenuantes como el poder fiscal en nuestro procedimiento sancionador tributario. Rodeado de una excesiva protección legislativa, tan intensa, que resulta en la mayoría de las ocasiones impenetrables para el contribuyente sancionado (por no decir desesperante), que cada día me recuerda más al epítome de los círculos infernales de Dante descritos en *La Divina Comedia*.

Ese poder fiscal sancionador, que ejerce la administración tributaria, con una omnipresencia en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante “LGT”) y con una patria potestad activa, resulta en la mayoría de los casos desproporcionado, rozando, por su falta de motivación, la *cuasi* arbitrariedad, o lo que ha venido llamando nuestro Tribunal Constitucional “*un patente derecho inútil de coacción*”¹, convirtiendo a la norma, como decimos, en arbitraria y socavando los principios elementales de justicia.

Si lo anterior no fuera suficiente castigo para el contribuyente, todo se complica aún más, ya que la vía de recursos que tiene cualquier contribuyente inmerso en un procedimiento sancionador tributario, para poder atacarlo, es bastante limitada, tanto, que en la mayoría de los procesos sólo cuenta con una única instancia judicial de recurso. Aquí es donde este poder fiscal alcanza su máximo esplendor.

La persistencia de ciertos problemas en Derecho suelen responder a menudo a la falta de acción legislativa, y esta inacción del legislador acaba cronificando los problemas jurídicos. Esto es lo que viene sucediendo con el *derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior* en relación con los procedimientos sancionadores tributarios, también conocido como *derecho al reexamen jurisdiccional de la culpabilidad en procedimientos sancionadores*, o *derecho a la doble instancia en materia sancionadora*². Este derecho ha sido ampliamente proclamado, pero su efectivo cumplimiento en el procedimiento sancionador sigue siendo

¹ Cfr. por todas, sentencia Tribunal Constitucional 136/1999, de 20 de julio.

² Una gran parte de la doctrina se refiere “*al derecho a la doble instancia*”, pero entendemos que el artículo 2, del Protocolo 7, del Convenio Europeo de Derechos Humanos, no se refiere propiamente a una segunda instancia, sino al derecho a revisar la culpabilidad, en el sentido más amplio del concepto. Por ello, cuando utilicemos en este estudio la expresión “*doble instancia*”, nos referimos a ella en el sentido de revisión de la culpabilidad.

cuestionable, en tanto no establezca el legislador español una reforma de nuestro sistema de recursos contra las sanciones, y especialmente dentro del procedimiento sancionador tributario.

El artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, recogía que:

“Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un Tribunal superior, conforme a lo prescrito por la Ley”.

Este instrumento internacional, que instauró el derecho a la revisión de la culpabilidad, fue fruto de la Resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, de la Asamblea General de las Naciones Unidas, que no entraría en vigor hasta el 23 de marzo de 1976, obligando a los Estados que lo ratificaron a la introducción de la segunda instancia en sus ordenamientos jurídicos propios. España lo ratificó el 13 de abril de 1977³.

Sin embargo, desde hacía tiempo, el Comité de Derechos Humanos de Naciones Unidas (en adelante “CCPR”⁴), venía declarando en reiterados Dictámenes el incumplimiento de España y de determinadas resoluciones dictadas por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo del artículo 14.5 del citado Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

El CCPR venía considerando que nuestro recurso de casación penal (anterior a la reforma introducida por la Ley Orgánica 19/2003) vulneraba el citado artículo 14.5, al no permitir una revisión íntegra del fallo condenatorio o de la pena, ya que el Tribunal de casación no podía volver a evaluar las pruebas del juicio oral, limitándose a revisar los aspectos formales o legales de la sentencia de instancia. De todos los Dictámenes, el más conocido fue el Dictamen número 701/1996, de 20 de junio, del CCPR⁵, en el asunto CESARIO GÓMEZ VÁZQUEZ c. ESPAÑA, que dejó en evidencia que nuestro sistema penal, no permitía llevar a cabo un reexamen íntegro de la culpabilidad, imponiendo a nuestro país la necesidad de instaurar esa segunda instancia en materia penal⁶. El Comité declaró que la Sentencia de la Sala de lo Penal del TS de 27 de octubre de 1993, emitida tras el recurso de casación instado por el condenado, “no constituyó una revisión de la declaración de culpabilidad en los términos que exige este derecho”. La queja ante el Comité se sustentó básicamente en que el recurso de casación no permitió la revisión del fallo condenatorio y de la pena en el sentido del citado artículo, ya que sólo podía ser

³ Cfr. BOE número 103, de 30 de abril de 1977, pp. 9337 a 9343.

⁴ Usaremos esta abreviatura, que es la más común, y corresponde a la nomenclatura usada por la ONU “Human Rights Committee”.

⁵ Gomez Vazquez v. Spain, Comm. 701/1996, U.N. Doc. A/55/40, Vol. II, at 102 (HRC 2000), apartado 11.1: “En cuanto a si el autor ha sido objeto de una violación del párrafo 5 del artículo 14 del Pacto, porque su condena y sentencia solamente han sido revisadas en casación ante el Tribunal Supremo, en lo que su abogado, siguiendo los parámetros establecidos en los artículos 876 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, denomina un recurso incompleto de revisión, el Comité toma nota de la alegación del Estado Parte de que el Pacto no exige que el recurso de revisión se llame de apelación. No obstante, el Comité pone de manifiesto que, al margen de la nomenclatura dada al recurso en cuestión, este ha de cumplir con los elementos que exige el Pacto. De la información y los documentos presentados por el Estado Parte no se refuta la denuncia del autor de que su fallo condenatorio y la pena que le fue impuesta no fueran revisados íntegramente. El Comité concluye que la inexistencia de la posibilidad de que el fallo condenatorio y la pena del autor fueran revisadas íntegramente, como se desprende de la propia sentencia de casación citada (...), limitándose dicha revisión a los aspectos formales o legales de la sentencia, no cumple con las garantías que exige el párrafo 5, artículo 14, del Pacto. Por consiguiente, al autor le fue denegado el derecho a la revisión del fallo condenatorio y de la pena, en violación del párrafo 5 del artículo 14 del Pacto”.

⁶ Vid. Pérez Manzano, Mercedes, “Segunda instancia y revisión de la declaración de hechos probados”, en *Revista Poder Judicial*, número especial XIX, 2006, p. 2.

interpuesto por razones jurídicas muy limitadas y sin posibilidad de que el Tribunal Supremo efectuara una nueva evaluación de las pruebas. El Dictamen del Comité acogió la tesis de la queja, determinando que *“no se había efectuado una revisión íntegra del fallo condenatorio y de la pena”*, ya que el recurso de casación sólo habilitaba a *“una revisión de los aspectos formales o legales de la sentencia, cuando el autor tiene derecho a un recurso efectivo”*⁷.

La instauración de la segunda instancia penal se llevó a cabo, en un primer momento, a través de la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre⁸, generalizándose esta segunda instancia y abriendo un recurso de apelación contra todas las sentencias definitivas dictadas tanto por los juzgados de lo penal, como por las Audiencias Provinciales, cualquiera que fuera el tipo de procedimiento en que la resolución se dicte; para posteriormente terminar de materializarse esta reforma, en 2015, a través de la Ley 41/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en materia del recurso de casación penal, dando solución a todos los problemas que se venían produciendo con la segunda instancia en el ámbito penal. Interesa detenernos aquí en la dilación de nuestro legislador para adaptar la ratificación realizada en 1977 de este derecho a nuestro ordenamiento, que no se hizo efectiva hasta el año 2015 (treinta y ocho años después).

De lo anterior podemos concluir que lo relevante para el CCPR, a fin de determinar si una resolución judicial cumplía o no las exigencias del artículo 14.5 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, estaba en analizar el tipo de revisión efectuada y la determinación de los hechos probados, para lo que se hacía necesario que un Tribunal superior: *“evalúe plenamente las pruebas y las incidencias del juicio. De manera que no resulta suficiente que el recurso posibilite la revisión de las cuestiones de Derecho”*⁹, siendo además necesario que *“la revisión en segunda instancia de la determinación de hechos probados realizada en la primera, exigida por el artículo 14.5 PIDCP debe ser una evaluación plena y que requiere la realización de una nueva vista pública”*¹⁰.

Con la segunda instancia penal se abrió la posibilidad de que el órgano judicial superior jerárquicamente al que dictó la resolución reexaminara la misma; configurándose como un medio de defensa, al objeto de poder corregir una posible injusticia o ilegalidad de algunas

⁷ Cfr. Gomez Vazquez v. Spain, Comm. 701/1996, U.N. Doc. A/55/40, Vol. II, at 102 (HRC 2000), párrafo 11.1.

⁸ La exposición de motivos de la Ley Orgánica 19/2003, de modificación de la LOPJ que inició esa reforma, decía así: *“En el libro I destaca la generalización de la segunda instancia penal potenciándose las Salas de lo Penal de los Tribunales Superiores de Justicia en las que se residencia la segunda instancia penal respecto de las resoluciones dictadas por las Audiencias Provinciales en primera instancia, así como la creación de una Sala de Apelación en la Audiencia Nacional. Con ello, además de la previsible reducción de la carga de trabajo de la Sala Segunda del Tribunal Supremo se pretende resolver la controversia surgida como consecuencia de la Resolución de 20 de julio de 2000 del Comité de Derechos Humanos de la ONU, en la que se mantuvo que el actual sistema de casación español vulneraba el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos”*.

⁹ Vid. Dictamen del Comité en el caso Domukovsky y otros c. Georgia, de 29 de mayo de 1998, en su párrafo 18.11.

¹⁰ A este respecto el Comité ha recogido que no es necesaria una nueva vista de los hechos si se han evaluado las pruebas y su desarrollo en la revisión. Cfr. Decisión de inadmisión de 29 de marzo de 1995, asunto Perera c. Australia, cuyo párrafo 6.4. declaró que: *“en cuanto a la reclamación del autor acerca de la revisión del fallo condenatorio dictado contra él, el Comité observa que, del veredicto del Tribunal de Apelación en lo Penal, de fecha 4 de julio de 1986, se desprende que dicho Tribunal evaluó las pruebas contra el autor y las instrucciones dadas por el juez al jurado respecto de esas pruebas. El Comité observa que el párrafo 5 del artículo 14 no requiere que el Tribunal de Apelación proceda a una nueva vista de los hechos, sino que evalúe las pruebas presentadas durante el juicio y la forma en que se desarrolló éste”*. Vid. Pérez Manzano, Mercedes, “Segunda instancia y revisión de la declaración de hechos probados”, *op. cit.*, pp. 2 y 3.

resoluciones. En palabras de TAPIA FERNÁNDEZ, la segunda instancia se configuró como “*un verdadero segundo grado jurisdiccional, donde el Tribunal ad quem tiene plenas facultades para resolver cuantas cuestiones se le planteen, sean de hecho o de derecho, efectuando una nueva valoración de las pruebas de primera instancia sin condicionamiento alguno*”¹¹.

Podríamos decir que la doctrina ha sido unánime al considerar que el objetivo de la doble instancia penal es procurar una resolución más justa, fundamentada en el artículo 24 de la Constitución Española (el derecho al recurso y a un procedimiento justo, con todas las garantías); y tal como recoge CORTÉS DOMÍNGUEZ, se ha considerado, y así lo ha demostrado la historia, que la mejor manera de conseguir una justa resolución, es procurando un segundo conocimiento del asunto por dos jueces distintos, siendo un Tribunal superior jerárquicamente al que conoció primero, quien decida la cuestión de forma definitiva¹². Este doble conocimiento implica la igualdad en el objeto del proceso en ambas instancias, sin que quepa, salvo excepciones, que en la segunda instancia las partes aleguen nuevos hechos, aporten nuevos conocimientos, o intenten la realización de nuevas pruebas que puedan desvirtuar el hecho de que exista la más absoluta identidad y amplitud entre el objeto de conocimiento de la primera y segunda instancia¹³.

En definitiva, la segunda instancia penal se instauró fundamentalmente argumentándose en:

- la imposición internacional del cumplimiento del artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y fundamentalmente el Dictamen del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante “CEDH”), de 20/07/2000,
- garantizar el sometimiento pleno a la ley y control de las actuaciones jurisdiccionales, con el fin de evitar los errores judiciales,
- una doble oportunidad para satisfacer las pretensiones de las partes,
- garantizar una resolución justa,
- la necesidad de revisión de la culpabilidad.

Sin embargo, solucionado el asunto en el ámbito penal, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante “TEDH”) vino además a establecer que el derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior no era sólo cuestión del ámbito penal, sino que también

¹¹ Vid. Tapia Fernández, Isabel, *La implantación generalizada de la segunda instancia en el proceso penal. Presente y futuro*, Civitas, Madrid, 2011, p. 27, matiza que: “*en este segundo grado no se permite la aportación indiscriminada de materiales nuevos o pruebas, sino que el Tribunal de apelación realiza una revisión prioris instantiae; configurando una apelación limitada que actúa como una revisión de la resolución dictada en primera instancia*”.

¹² Cfr. Cortés Domínguez, Valentín, “Teoría general de los recursos en materia penal y la doctrina del Tribunal Constitucional”, en AA.VV., *Recursos en el orden jurisdiccional penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, XXI, Madrid, 1995, p. 18.

¹³ Si bien, en un primer momento, el recurso de apelación penal fue concebido como un recurso de plena cognición fáctica, lo que otorgaba al Tribunal *ad quem* la facultad de modificar los hechos declarados probados y cambiar el sentido del pronunciamiento, todo ello cambia con la Sentencia del Tribunal Constitucional 167/2002, de 18 de septiembre, que introdujo definitivamente la apelación limitada, estableciendo que la revocación de una sentencia absolutoria, transformándola en una de condena, exigiría la presencia y declaración del acusado, así como la práctica probatoria. Ello resulta necesario para no vulnerar el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 Constitución Española.

comprendía el ámbito administrativo sancionador¹⁴. Es decir, el derecho a la revisión de la culpabilidad no sólo está previsto para aquellas condenas privativas de libertad, sino que también incluye las sanciones administrativas graves, dentro de las que se encuentran las sanciones tributarias. Esto es así, porque tal como aclara el TEDH, en estas sanciones se ejerce lo que se denomina el *ius puniendi del Estado*, o el *poder fiscal* en materia de sanciones tributarias, teniendo naturaleza penal.

El artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, constituyó el precedente del artículo 2 del Protocolo número 7 del CEDH. Este precepto recoge, en síntesis, una obligación de revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior, que debe ser íntegra, con revisión de hecho y de derecho, objetiva y subjetiva (*ius litigatoris* e *ius constitutionis*). Así, establece que:

“1. Toda persona declarada culpable de una infracción penal por un Tribunal tendrá derecho a que la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por una jurisdicción superior. El ejercicio de ese derecho, incluidos los motivos por los cuales pueda ser ejercitado, se regularán por ley. 2. Este derecho podrá ser objeto de excepciones en caso de infracciones de menor gravedad según las defina la ley, o cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto tribunal o haya sido declarado culpable y condenado al resolverse un recurso contra su absolución”.

El Protocolo número 7 del CEDH, adoptado en 1984, lo firmó España el 1 de noviembre de 1988, pero no entró en vigor hasta el 1 de diciembre de 2009 (BOE de 15 de octubre de 2009). Sin embargo, a fecha de hoy (treinta y ocho años después desde su firma), no se ha producido su adaptación dentro de nuestro ordenamiento contencioso-administrativo, *rectius*, no existe una doble instancia o revisión de la culpabilidad sancionadora administrativa, o tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, dando lugar a importantes conflictos jurídicos, que ha llevado a nuestro alto Tribunal a tener que repentizar en esta materia. Esta falta de adaptación en nuestro ordenamiento sancionador tributario ha supuesto que la mayoría de las sanciones tributarias sólo sean juzgadas por un único orden jurisdiccional (es decir, en única instancia), no es posible una revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior (salvo excepciones en materia de tributación local), ya que el legislador no lo ha previsto¹⁵.

El apartado primero del citado artículo 2, recoge una de las más importantes concreciones del derecho a un proceso equitativo, cual es el derecho a una doble instancia en la jurisdicción penal, y en la sancionadora de naturaleza penal, es decir la administrativa represora, dentro de la cual, como ya hemos recogido, se encuentra el procedimiento sancionador tributario¹⁶.

Es significativo el Informe Explicativo del Protocolo número 7, que recoge:

¹⁴ Cfr., sentencia TEDH de 21 de febrero de 1984, ÖZTÜRK c. ALEMANIA, apdo. 49; sentencia TEDH de 24 de febrero de 1994, Bendenoun c. Francia; sentencia TEDH de 23 de noviembre de 2006, Jussila c. Finlandia; sentencia TEDH, 4 de marzo de 2014, GRANDE STEVENS c. ITALIA, apdo. 96; sentencia TEDH de 23 de octubre de 2018, Produkcija Plus Storitveno Podjetje D.O.O. c. Eslovenia, apdo. 42; y por supuesto, la sentencia TEDH de 30 de junio de 2020, Saquetti Iglesias c. España.

¹⁵ Huelga recordar, que la mayoría de los procedimientos sancionadores tributarios sólo tienen una única vía de recurso, o única instancia, dependiendo del tipo de tributo y de su cuantía se resolverá ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente, o ante la Audiencia Nacional. A partir de ahí la única vía posible sería el recurso de casación, cuya función es nomofiláctica y no cumpliría con los requisitos impuestos por el artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH.

¹⁶ Cfr. García Novoa, Cesar, “El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias”, *Revista Quincena Fiscal*, número 7, abril 2022.

“17. En el artículo 2 del Protocolo núm. 7 se reconoce el derecho de toda persona declarada culpable de un delito por un Tribunal a que su declaración de culpabilidad o su condena sean revisadas por un Tribunal superior. No es necesario que, en todos los casos, esa persona tenga la posibilidad de que tanto la condena como la pena sean revisadas por un Tribunal superior. Así, por ejemplo, si el condenado es culpable del delito que se le imputa, este derecho puede limitarse a la revisión de la condena. En comparación con la redacción de la disposición correspondiente del Pacto de las Naciones Unidas (párrafo 5 del artículo 14), se ha añadido la palabra “Tribunal” para dejar claro que este artículo no se refiere a los delitos juzgados por autoridades que no sean Tribunales en el sentido del artículo 6 del Convenio. (...).

18. La revisión de los Tribunales superiores se regula de forma diferente en los distintos Estados miembros del Consejo de Europa. En algunos países, ese examen puede limitarse, según el caso, a la aplicación de la ley, como un recurso de casación. En otros países, existe una apelación, que permite llevar tanto las cuestiones de hecho como de derecho ante un Tribunal superior. Este artículo deja a la legislación nacional el establecimiento de las modalidades de ejercicio de este derecho, incluidos los motivos por los que puede ejercerse. (...).

20. El párrafo 2 del artículo 2 del Protocolo núm. 7 permite excepciones a este derecho: — para delitos menores, tal como se definen en la ley; — cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto Tribunal, por ejemplo, por su rango (ministro, juez u otro funcionario de alto rango), o por la naturaleza del delito; — cuando el interesado haya sido condenado tras un recurso contra su absolución.

21. Para decidir si un delito es de naturaleza menor, un criterio importante es si el delito es punible o no con prisión”¹⁷.

La falta de adecuación de la normativa europea a nuestro ordenamiento sancionador dio origen al aterrizaje de la doctrina Saquetti, que supuso un revulsivo en el derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior sobre sanciones graves, como mecanismo integrante del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24.1 de la Constitución Española (en adelante “CE”), y a un proceso justo o con las garantías debidas, recogido en el artículo 24.2 CE y artículo 6.1 del CEDH¹⁸.

El origen del debate en España planea desde el 30 de junio del año 2020, con la sentencia TEDH en el asunto Saquetti Iglesias contra España. Esta sentencia, marcó un punto de inflexión,

¹⁷ Cfr. Cobreros Mendazona, Edorta, “El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves; una imperiosa exigencia convencional y constitucional”, *Revista Vasca de Administración Pública*, N°118, 2020, p. 28. Vid. Protocolo N° 7 CEDH en: <https://www.derechoshumanos.net/Convenio-Europeo-de-Derechos-Humanos-CEDH/1984-Protocolo07ConvenioProteccionDerechosHumanosyLibertadesFundamentales.htm>

¹⁸ El artículo 6.1 CEDH recoge que: “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia”.

obligando a reconsiderar hasta qué punto el sistema español protege adecuadamente el derecho a la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior, en particular en el ámbito administrativo sancionador. Esta doctrina Saquetti, dejó al descubierto que el sistema de recursos contencioso-administrativo español infringía el artículo 2, del Protocolo número 7, del CEDH¹⁹, al no garantizar un reexamen de la culpabilidad por un Tribunal superior en casos de sanciones graves, señalando, no sólo carencias estructurales, sino que también introdujo interrogantes fundamentales sobre el alcance del derecho a la doble instancia en nuestro ordenamiento, es decir, no se garantiza esa revisión en los supuestos de sanciones graves consideradas de naturaleza penal.

Desde la instauración del actual recurso de casación (2015), la doctrina y la jurisprudencia viene reclamando el establecimiento de una instancia revisora de la culpabilidad en el orden contencioso-administrativo, pero hasta la fecha el legislador *ha hecho oído sordo* a estas reclamaciones²⁰. A *fortiori*, en 2024, con la aprobación de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa, se reconoce explícitamente por el propio legislador, el derecho a la doble instancia en el procedimiento administrativo sancionador para todo tipo de sanciones (artículo 3.3), pero olvida que es *conditio sine qua non*, la reforma del sistema de recursos contencioso-administrativo para hacer cumplir el citado artículo 3.3, y con ello la reforma de la Ley General Tributaria, la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en definitiva, el actual sistema de recursos contencioso-administrativo. Sin esta reforma, el artículo 3.3 de la Ley Orgánica 5/2024 queda en un *auténtico canto al sol* del legislador. No tiene en cuenta que el asunto requiere de una profunda reforma de nuestro sistema jurisdiccional en esta materia. Algo que también pasa por alto en la reforma introducida por la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del servicio público de justicia, que ha llevado a cabo una profunda reforma judicial, sustituyendo los juzgados unipersonales por Tribunales de instancia (órganos colegiados), y que nada recoge de esta controversia.

En apretada síntesis, el artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH y la jurisprudencia europea en relación con la obligación de la revisión de la culpabilidad en los procedimientos sancionadores viene a establecer:

- que este derecho está intrínseco en el derecho al recurso y a tener un proceso justo²¹,
- es necesaria la declaración de culpabilidad,
- esa declaración de culpabilidad debe tener naturaleza penal,

¹⁹ Como ya hemos recogido, este Protocolo número 7 del CEDH, no entró en vigor en España hasta el 1 de diciembre de 2009. Es por ello, que con anterioridad a la sentencia Saquetti, el TEDH había inadmitido determinadas cuestiones porque, en el momento de producirse los hechos de que se trataba, en España no había entrado en vigor aún el Protocolo número 7 (sentencia TEDH, de 23 de febrero de 2016, AS. *Pérez Martínez c. España*, Nº 10; inadmisión TEDH, de 12 de abril de 1996, AS. *Sánchez Galán c. España*, número 2826/95; o la inadmisión, de 1 de septiembre de 2015, AS. *Dorado Baúlde c. España*, número 23486/12), pero no por ninguna cuestión jurídica de fondo.

²⁰ Soldevila Frago, Santiago, "La doctrina Saquetti y su olvido por el legislador español", *Actualidad administrativa*, Nº 2, 2020.

²¹ Cfr. García Frias, Ángeles, "Temas reabiertos en materia sancionadora", *Taxlandia*, 2022, disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/temas-reabiertos-en-materia-sancionadora>; de la misma autora, "Saquetti una doctrina de mínimos. Hacía una mayor garantía del Derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves", *Taxlandia*, 2024, disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/saquetti-una-doctrina-de-minimos-hacia-una-mayor-garantia-del-derecho-al-reexamen-judicial-de-las-sanciones-administrativas-graves>

- la culpabilidad tiene que ser declarada por un tribunal,
- la revisión debe de realizarse por un tribunal superior,
- el ejercicio de este derecho debe de regularse por ley, y
- existen excepciones al ejercicio de este derecho: en caso de infracciones de menor gravedad, o cuando el tribunal que juzgó en primera instancia sea el más alto tribunal, o cuando haya sido condenado por resolverse un recurso contra la absolución.

I.B. El recurso de casación en España como recurso nomofiláctico no cumple la función de revisión de la culpabilidad

Si la revisión que establece el artículo 2 del Protocolo 7 CEDH, tiene que ser de la culpabilidad, es decir íntegra, con revisión de hecho y de derecho, objetiva y subjetiva (*ius litigatoris* e *ius constitutionis*), el actual recurso de casación ante el Tribunal Supremo no cumpliría este requisito por varios motivos:

- el recurso puede ser inadmitido, lo que haría imposible la revisión de la culpabilidad,
- o incluso cuando el recurso de casación es admitido a trámite, las limitaciones de la función nomofiláctica del recurso de casación impiden una revisión del juicio de culpabilidad,

La naturaleza del recurso de casación es puramente nomofiláctica, como ya hemos recogido, no permitiendo un análisis de los hechos y pruebas ya debatidas en la instancia, sino que es en esencia, un recurso para garantizar la inexistencia de posibles errores legales o jurisprudenciales. Se exige ahora una justificación positiva del interés casacional, lo que restringe notablemente la función revisora del Tribunal Supremo y acentúa su papel como órgano de nomofilaxis. La consecuencia práctica de este cambio es la prevalencia del *ius constitutionis* —la función institucional del TS como garante de la correcta aplicación del Derecho objetivo— sobre el *ius litigatoris*, es decir, el derecho subjetivo del recurrente a una revisión judicial en segunda instancia. Esta tensión entre ambos intereses es lo que ha suscitado los legítimos interrogantes sobre la compatibilidad de este modelo con los derechos a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 C.E.) y a un proceso justo o con las garantías debidas (artículo 24.2 C.E. y 6.1 del CEDH), complicándose aún más, con la duda que sobrevuela en él a raíz de la Doctrina Saquetti, de si este modelo de recurso de casación cumple con el reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, y especialmente en el derecho tributario sancionador (artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH).

Por lo que la consecuencia inmediata, nos llevaría a afirmar, que nuestro recurso de casación no es realmente un cauce procesal idóneo para dar cumplimiento a la garantía del reexamen del juicio de culpabilidad que ofrece el artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH.

I.C. El carácter de naturaleza penal de la sanción, como requisito para el acceso a la revisión de la culpabilidad. Los criterios Engel

En relación con la naturaleza penal de la sanción, la sentencia del TEDH en el asunto Saquetti Iglesias, acude a los conocidos “*criterios Engel*”, teniendo en cuenta factores como el tipo de infracción, la naturaleza de los intereses protegidos, el objetivo de disuasión y represión, y la gravedad *potencial* de la sanción.

En síntesis, la jurisprudencia sobre la aplicación del artículo 2 del Protocolo 7 y el artículo 6, ambos del CEDH, para delimitar si una sanción tiene naturaleza penal o no, de acuerdo con estos denominados “*criterios Engel*”²², se resume en lo siguiente:

- **infracción a nivel interno:** hace referencia a la legalidad o tipificación que se realiza en el derecho interno, aunque representa un mero punto de partida no decisivo, con un valor relativo (de refuerzo). La calificación interna como infracción administrativa y su eventual impugnación ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, no impide que el TEDH concluya que la infracción, calificada como administrativa, tenga naturaleza penal a los efectos del CEDH, si concurre alguno de los otros criterios²³;
- **naturaleza de la infracción:** para cuyo análisis se toma en consideración el colectivo de personas sometidas a la norma sancionadora, los bienes jurídicos protegidos, y la existencia de un objetivo de disuasión y represión. Es el criterio más relevante. El TEDH considera que concurre este segundo criterio cuando la norma sancionadora que sirve de base a la sanción tiene una eficacia general y está dirigida a un número indeterminado de destinatarios. También toma en consideración, el bien jurídico protegido, que generalmente va más allá de la simple protección de la pérdida de capital por el Estado, pues se identifica fundamentalmente con la disuasión y represión de la obligación legal de declaración. Dicha circunstancia, por sí sola, resulta suficiente a juicio del TEDH para calificar la infracción como de naturaleza penal;
- **la gravedad de la sanción impuesta al interesado:** sin que su cuantía sea un criterio determinante. En el caso Saquetti, si bien la infracción cometida no llevaba aparejada una sanción de pérdida de libertad, el montante de la multa impuesta, que coincidía con la cantidad requisada en aduana, es lo suficientemente severo como para justificar la calificación de infracción como penal, máxime cuando el Tribunal Superior de Justicia no realizó un juicio de proporcionalidad sobre la cuantía de la multa. En relación con la naturaleza penal de la infracción en los términos del Convenio, se recuerda que las penas en el Código Penal no sólo son privativas de libertad, también son pecuniarias.

Para aplicar el artículo 6 del Convenio basta con que la infracción en cuestión tenga naturaleza penal o que exponga a la persona interesada a una sanción que, por su carácter y gravedad, tenga generalmente naturaleza penal²⁴, teniendo en cuenta la naturaleza de la infracción cometida, el tipo, y la gravedad de la sanción. Así habrá que tener en cuenta el carácter de la infracción, la magnitud del colectivo al que va dirigido (alcance general), el tipo y naturaleza de

²² Estos criterios fueron establecidos en el *Asunto Engel y otros c. Países Bajos* (sentencia de 8 de junio de 1976). Vid. también, *Ezeh y Connors c. Reino Unido* [GS], Nº 39665/98 y 40086/98, § 82, Convenio 2003-X. Cfr. entre otros, Soldevila Fragoso, Santiago, “Sentencia de gran impacto: Asunto Saquetti Iglesias v. España. STEDH de 30 de junio de 2020”, *La Ley*, número 5811, 2020, [El Consultor de los Ayuntamientos - Documento](#); García Frías, Ángeles, “Temas reabiertos en materia sancionadora”, 2022, *op. cit.*; García Frías, Ángeles, “Saquetti una doctrina de mínimos. Hacía una mayor garantía del Derecho al reexamen judicial de las sanciones administrativas graves”, 2024, *op. cit.*; García Novoa, Cesar, “El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias”, 2022, *op.cit.*

²³ Para acotar esta circunstancia, al firmar el Protocolo, algunos Estados añadieron declaraciones en el sentido de que la expresión “infracción penal” se refería exclusivamente a las infracciones calificadas como penales en su propio ordenamiento, y no a las administrativas, entre ellos, Alemania, Austria, Francia, Italia, Liechtenstein, Países Bajos o Portugal; pero no así España.

²⁴ Cfr. *A y B c. Noruega* [GS], número 24130/11 y 29758/11, párrafos 105 y 107, de 15 de noviembre de 2016.

los intereses protegidos y la existencia objetiva de disuasión o represión (dato objetivo de una posible naturaleza penal, como hemos detallado)²⁵.

El TEDH hace también alusión a la necesidad de analizar: *"las circunstancias de cada caso concreto, en particular la proporcionalidad, así como las consecuencias especialmente graves a la luz de la situación personal del demandante"* (párrafo 37 de la sentencia Saquetti). Este considerando parece sugerir que la aplicación de la excepción para las infracciones menores podría variar de un caso a otro, dependiendo de la situación particular del acusado y de la sanción impuesta en su caso. Para la sentencia, si la sanción tiene consecuencias graves para el interesado, éste debería tener derecho a la revisión de la culpabilidad, y si la sanción no tiene esas consecuencias, se le podrían clausurar las vías de revisión. Esta posibilidad queda confirmada por el hecho de que la sentencia Saquetti critica la decisión del Tribunal Superior de Justicia en el sentido que *"no contiene análisis alguno de la proporcionalidad de la medida impugnada"* (párrafo 42 de la sentencia; ver asimismo el párrafo 44). Esta argumentación de la sentencia Saquetti mereció un voto particular del Juez LEMMENS, que si bien, conforme con la conclusión de que la medida española vulneró el artículo 2 del Protocolo número 7 del Convenio, manifestó su disconformidad con la argumentación sobre cómo analizar, si la infracción es de menor o mayor gravedad, afirmando que, más que valorar cada caso concreto y las circunstancias personales del infractor, que es algo subjetivo, habría que analizar la sanción con circunstancias objetivas (seguridad jurídica y arbitrariedad):

"en el que la cuestión de la aplicación o no de la excepción sobre las infracciones de menor gravedad dependería del resultado del examen del juez de lo penal en el caso de un determinado acusado (de la existencia de circunstancias agravantes o atenuantes, de la medida de la pena, etc.), no sería coherente con el texto y la finalidad del artículo 2 del Protocolo nº 7. La aplicación o no de la excepción para las infracciones de menor gravedad debe determinarse sobre la base de circunstancias objetivas" (voto particular juez LEMMENS).

La gravedad de la sanción no se analiza por la sanción impuesta, *sino por la que se pueda imponer*. La Ley española regulaba esta infracción con una sanción grave, por lo que, al menos por su naturaleza, no podría tener el matiz de infracción de menor gravedad, teniendo su base en un dato objetivo, la Ley.

Independientemente de lo recogido por la jurisprudencia del TEDH sobre la naturaleza de la sanción y los criterios *Engel*, la actual Ley Orgánica 5/2024, reconoce el derecho a la revisión de la culpabilidad por un tribunal superior para todo tipo de sanciones, sin diferenciar la tipología de la sanción y su gravedad, como veremos inmediatamente.

I.D. La Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa

La promulgación de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del derecho a la defensa, reconoce explícitamente el derecho a la doble instancia en el procedimiento administrativo sancionador para **todo tipo de sanciones**. Así, su artículo 3.3, recoge textualmente:

"3. En las causas penales, el derecho de defensa integra, además, el derecho a ser informado de la acusación, a no declarar contra uno mismo, a no confesarse culpable, a la presunción de inocencia y a la doble instancia, de conformidad con la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, la Ley Orgánica 2/1989, de

²⁵ Cfr. Valico S.R.L. c. Italia (déc.), Nº 70074/01, CEDH 2006-III.

13 de abril, Procesal Militar, y la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores. Estos derechos resultarán de aplicación al procedimiento administrativo sancionador y al procedimiento disciplinario, especialmente en el ámbito penitenciario, de acuerdo con las leyes que los regulen”.

Esta regulación extiende al procedimiento administrativo sancionador, sin matiz alguno, el derecho a la doble instancia que va incluso más allá de lo contemplado por Estrasburgo en Saquetti, al compeler al legislador a establecer una segunda instancia en materia punitiva, tanto en sanciones que cumplan los criterios *Engel* por considerarlas de carácter penal, como para aquellas otras en las que no concurren dichos elementos.

Ello tiene varios precedentes importantes. Para la preparación del que fuera el nuevo recurso de casación, en el Informe de la Sala de Gobierno del TS sobre el anteproyecto de 4 de abril de 2014 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en el punto titulado “*Modelo que se sugiere*”, recogía lo siguiente:

“(…) La regulación del recurso de casación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo debería establecer: 1) La posibilidad de acceso a la casación de todas las sentencias dictadas en única instancia o en apelación por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia. En relación a ello, sería deseable que el legislador, toda vez que han devenido infundadas en gran medida las iniciales dudas o prevenciones sobre la implantación en este orden jurisdiccional de órganos unipersonales, ampliara en todo lo posible las competencias de estos, actualmente reguladas en los artículos 8 y 9 de la LJCA, y abriera paso así a un régimen procesal en que la posibilidad de una segunda instancia estuviera más generalizada, constituyendo la regla” (apartado 3.3.2, página 26).

Asimismo, en las “Conclusiones” al Encuentro de los Presidentes y Presidentas de Sala de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, celebrado los días 22 a 24 de mayo de 2017, se señalaba lo siguiente:

“Resulta estrictamente necesaria la instauración generalizada de la doble instancia en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, de forma análoga a las restantes jurisdicciones —civil, social y penal—, atribuyéndose la primera instancia a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo —provinciales y centrales— y la segunda instancia a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional. La asimetría existente en relación con esta cuestión entre la jurisdicción contencioso-administrativa y las restantes jurisdicciones carece de justificación. En la actualidad la inmensa mayoría de procedimientos contencioso-administrativos se resuelven en única instancia, sin posibilidad de que la decisión judicial adoptada sea revisada por un Tribunal superior, situación que no se produce en las restantes jurisdicciones, lo que dificulta la uniformidad en la interpretación y aplicación del Ordenamiento jurídico y entraña graves riesgos para los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la Ley. En consonancia con el sistema de doble instancia propuesto, el recurso de casación ante los Tribunales Superiores de Justicia a instaurar habría de tener por finalidad primordial garantizar la unificación de doctrina en la interpretación del Derecho autonómico” (página 2).

De la misma manera, en las Conclusiones de la reunión de los Presidentes y Presidentas, de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, celebrada el 3 de mayo de 2021, se recogía lo siguiente:

“B). Doble instancia en la Jurisdicción contenciosa. En relación con el sistema de recursos en la jurisdicción contencioso-administrativa, y a propósito de la Sentencia del TEDH de 30 de junio de 2020 (Saquetti Iglesias vs España) y el Auto del TS de 18 de marzo de 2021, se ha recordado que en anteriores reuniones de Presidentes de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se había solicitado la necesidad de generalizar la doble instancia en la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con la consiguiente reforma de la distribución de competencias entre los Juzgados y las Salas. Se hace necesaria una reestructuración del sistema de recursos en la Jurisdicción Contenciosa que dote de coherencia y seguridad al sistema, muy particularmente al recurso de casación autonómico instalado actualmente en la incertidumbre jurídica (...). CONCLUSIONES: (...) Segunda. Doble instancia en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Es pertinente la necesidad de establecer de forma generalizada la doble instancia en la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con la consiguiente reforma de la distribución de competencias entre los Juzgados y las Salas” (páginas 2 y 3).

En conclusión, para poder aplicar el artículo 3.3 de la Ley Orgánica 5/2024, es necesario que el legislador acometa una reforma del sistema de recursos en el ámbito contencioso-administrativo, porque de lo contrario, como ya afirmamos al principio de este trabajo, ese artículo caerá en saco roto.

Además, la regulación actual del artículo 3.3 de la Ley Orgánica 5/2024, sería contrario al artículo 81.1.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ya que este artículo no permite el derecho al reexamen de sanciones tributarias al excluir del recurso de apelación aquellas sentencias cuya cuantía no supere los 30.000 euros, sea cual sea el objeto de estas (*summa gravaminis*).

I.E. La admisión a trámite en el año 2024 de nuevas demandas ante el TEDH: CARAVELLA INVEST, S.L c. ESPAÑA (demanda número 3844/24); J. BALASCH c. ESPAÑA (demanda 14202/24); y POOL IBÉRICO FERROVIARIO A.I.E. y otros c. ESPAÑA

El TEDH ha admitido nuevas demandas contra España en relación con la vulneración del artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH, por no establecer un sistema de recursos que garantice la revisión de la culpabilidad por un Tribunal superior en materia de sanciones de naturaleza penal.

En primer lugar, el asunto 3844/24, Caravella Invest S.L. contra España, donde se cuestiona directamente, si el recurso de casación español cumple los estándares europeos de doble instancia tras la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. La solicitud versa sobre la cuestión del doble grado de jurisdicción en un procedimiento relativo a una sanción tributaria en materia del Impuesto sobre Sociedades. La empresa demandante interpuso recurso contencioso-administrativo, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que, desestimó la demanda. Contra la misma interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, denunciando, entre otras cuestiones, la vulneración del derecho a recurrir en materia sancionadora siguiendo la jurisprudencia del TEDH en relación con la doctrina Saquetti, ya que consideró que sólo había tenido acceso a una instancia jurisdiccional, pero fue inadmitido. El contribuyente, no conforme, presentó recurso de

amparo ante el Tribunal Constitucional, que también lo declaró inadmisibile. Agotada todas las vías de recursos a nivel interno, presentó, el 22 de enero de 2024, demanda ante el TEDH²⁶.

Las otras demandas admitidas se debaten en los mismos términos que la anterior.

Estas nuevas demandas tienen una cuestión novedosa, al señalar la incompatibilidad profunda entre el régimen casacional contencioso-administrativo vigente, y las exigencias del artículo 2 del Protocolo número 7 del CEDH, que sólo tendría solución por medio de una profunda reforma legislativa.

II. Los pronunciamientos jurisprudenciales tras la doctrina Saquetti

II.A. La jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la revisión de la culpabilidad por un Tribunal Superior

Desde la sentencia Saquetti, en el ámbito contencioso-administrativo, se configuró *ex novo* y *contra legem* una suerte de presunción de interés casacional a los efectos de la admisión del recurso, obligando a la sección de admisión a optar, a la hora de resolver sobre la viabilidad de un recurso de casación, entre abrazar incondicionalmente la doctrina Saquetti o aplicar con rigor las exigencias procesales del régimen casacional, incompatibles con el mandato de Estrasburgo, llegando a demandar de la sección de enjuiciamiento pronunciarse sobre elementos probatorios, factuales y valorativos ajenos al espíritu del sistema casacional introducido por la Ley Orgánica 7/2015, cuyo elemento basal, el interés casacional objetivo, queda necesariamente debilitado.

Tras la sentencia Saquetti del TEDH, y la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el Tribunal Supremo, dictó diversas sentencias importantes, entre ellas, la sentencia del Tribunal Supremo 4550/2021, de 25 de noviembre; la sentencia del Tribunal Supremo 4551/2021, de 25 de noviembre; y la sentencia del Tribunal Supremo 4883/2021, de 20 de diciembre, en las que intentó adaptar el sistema español a las exigencias europeas²⁷.

De estas sentencias se desprendieron varias conclusiones relevantes²⁸:

- que la garantía de la doble instancia queda al criterio de cada Estado;
- que no necesariamente se requiere, en una doble instancia, una revisión de hechos y derecho;
- que los recursos de casación, pese a ser extraordinarios, pueden cumplir la función de reexamen; y
- que los requisitos formales establecidos por la legislación interna serían suficientes.

El Tribunal Supremo entendió que, en el sistema español, el derecho al reexamen se cumple, bien mediante la apelación, o bien mediante la casación, aun cuando esta última limita su acceso en función del interés casacional objetivo. El Alto Tribunal examina nuestro vigente sistema de

²⁶ Cfr. Cancio Fernández, Raúl, “Caravella el Saquetti purificador. La solución al caso Saquetti Iglesias la tiene el legislador”, *Economist & Jurist*, 2 de julio de 2025. [Caravella, el Saquetti purificador](#)

²⁷ Vid. García Novoa, Cesar, “El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias” 2022, *op. cit.*; cfr. también la sentencia, de 27 de enero de 2022, en el Asunto Comisión Europea contra España (C-788/2019).

²⁸ Cfr. el fundamento de derecho quinto de la sentencia 4551/2021; vid. García Frías, Ángeles, “Temas reabiertos en materia sancionadora”, 2022, *op. cit.*, [Temas reabiertos en materia sancionadora](#)

impugnación de las sanciones concluyendo que satisface las exigencias del reexamen, o bien porque está previsto legalmente el recurso de apelación, bien porque se exceptiona de la exigencia de doble instancia, al revisarse por parte del máximo órgano jurisdiccional. Y finalmente, por lo que respecta a las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, considera que, aunque están excluidas del recurso de apelación también se cumpliría la garantía, porque son susceptibles de recurso de casación²⁹.

En definitiva, la respuesta que da el Tribunal Supremo se resuelve en los siguientes términos:

“La exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora”.

No obstante, esta posición no está exenta de críticas. La regulación actual del recurso de casación, centrada en cuestiones de derecho y restringida por severos criterios de admisión, no asegura un examen amplio de los elementos de culpabilidad en todos los casos, y tampoco por la aplicación estricta que en la práctica se está haciendo de los requisitos procesales, así como del interés casacional objetivo, que no hace posible, en mi opinión, afirmar que el mismo garantice el derecho al reexamen de las sanciones con naturaleza penal por un órgano superior en los términos exigidos por el TEDH.

A nuestro entender, el Tribunal confunde el derecho al recurso (que es evidente que se cumple), con el derecho a un proceso con todas las garantías, que es lo que realmente recoge el artículo 2 del Protocolo 7 del CEDH.

Interesa destacar el voto particular que en algunas de estas sentencias ha realizado el magistrado Díez-Picazo Giménez, que expresó serias dudas sobre el fallo de estas sentencias, subrayando que el recurso de casación, tal como está diseñado, no garantiza un reexamen efectivo de todas las sentencias confirmatorias de sanciones administrativas graves, añadiendo que sería necesaria una reforma legislativa para crear un verdadero sistema de doble instancia en lo contencioso-administrativo, especialmente para sanciones de naturaleza penal³⁰.

²⁹ Vid. Marín Benítez, Gloria y Vélez Fraga, Manuel, “De nuevo sobre el sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo y la segunda instancia. Retos planteados por la doctrina Saquetti Iglesias”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° 67, 2025.

³⁰ Por todas, voto particular a la sentencia 4551/2021: “A mi modo de ver, no existe una diferencia ontológica entre la sanción penal y la sanción administrativa. Ambas son expresión del *ius puniendi* del Estado y, en ese sentido, ambas tienen como finalidad castigar conductas atentatorias contra bienes jurídicos, es decir, contra valores e intereses de la comunidad que el ordenamiento jurídico considera dignos de protección. (...). Pero la verdad es que el nuevo recurso de casación, introducido por la Ley Orgánica 7/2015, no es el medio adecuado para lograr que todas las sentencias que confirman una sanción administrativa grave sean reexaminadas, si así lo quiere el interesado, por un órgano jurisdiccional superior. Y no lo es, porque el nuevo recurso de casación se funda en la idea de que esta Sala debe ocuparse únicamente de aquellos asuntos que, más allá del legítimo interés de las partes, presentan también objetivamente importancia para el desarrollo de la jurisprudencia. Ello determina un amplio margen de apreciación del interés casacional objetivo en la fase de admisión, que -a diferencia de lo que sucedía con el antiguo recurso de casación- dista de operar con criterios reglados. Así las cosas, para que el recurso de casación actualmente vigente pudiera ser un medio verosímil y eficaz de reexamen de cualesquiera sentencias confirmatorias de una sanción administrativa grave, sería preciso renunciar a la

De no implementarse esta reforma legislativa, habría que ir examinando caso por caso para determinar qué asuntos entiende el Tribunal Supremo que cumplen los requisitos necesarios para admitir un recurso de casación a fin de garantizar este derecho al reexamen de la culpabilidad. Y es aquí donde nos encontramos, la jurisprudencia ha sido bastante ambigua, con Autos de admisión apoyándose en el criterio de la doctrina Saquetti, a la par, que, con Autos de inadmisión, argumentando que no es motivo de admisión alegar la doctrina Saquetti³¹.

Es interesante detenernos en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2024 (recurso 3456/2021), donde la cuestión del *summa gravaminis*, ha cobrado interés. La resolución considera, que una sentencia recurrida en casación, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 27 de enero de 2021 (recurso de apelación número 30/2020), no había infringido los artículos 9.3 y 24 de la Constitución, en relación con el artículo 2, del Protocolo número 7 del CEDH, al inadmitir el recurso de apelación interpuesto contra una sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo número 1, por no cumplir el requisito de superar los 30.000 € para el acceso a la instancia superior. Según el Tribunal Supremo, ese recurso de apelación debía inadmitirse necesariamente, ya que la sanción confirmada por esta sentencia, de 30.000 euros: *“no excedía del límite establecido en el artículo 81.1, por lo que la sanción impuesta no puede calificarse de grave, asimilable a las sanciones administrativas de naturaleza penal, en la medida que, por su cuantía, no tiene efecto significativo sobre la actividad empresarial de la empresa sancionada”*. Tal como recoge, MARÍN BENÍTEZ y VÉLEZ FRAGA: *“entendemos que con esta sentencia se niega que el límite establecido en el artículo 81.1 a) de la LJCA produzca, automáticamente, una vulneración del derecho de reexamen de las sentencias confirmatorias de sanciones que no alcancen esa summa gravaminis, sin perjuicio de que esa vulneración sí pueda producirse, en algunos casos concretos, con sanciones que no la superen”*³². La citada sentencia concluye que:

valoración del interés casacional objetivo, reintroduciendo criterios de admisión reglados en materia sancionadora. Ni que decir tiene que ello es incompatible con la letra y el espíritu del nuevo recurso de casación. En mi opinión, la solución a lo que requiere la sentencia Saquetti Iglesias c. España sólo puede darla el legislador, aprobando una nueva regulación de los medios de impugnación de sentencias contencioso-administrativas en sintonía con aquella exigencia y, más en general, con la conveniencia de reconsiderar el papel de la doble instancia en este orden jurisdiccional”.

³¹ Para un estudio detallado, puede verse, Cudero Blas, Jesús, “La necesidad de implantar en el orden contencioso-administrativo una doble instancia generalizada. Las exigencias derivadas de la doctrina Saquetti Iglesias”, *Revista Técnica Tributaria*, número 146, 2024, pp. 383 y siguientes; a modo de ejemplo citaremos: el Auto de inadmisión del Tribunal Supremo, de 9 de octubre de 2024 (recurso 5471/2024): *“Justificar la pretendida “naturaleza penal” de la infracción y de la sanción impuestas, en los términos establecidos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (STEDH de 8 junio de 1976 (Asunto Engel y otros c. Países Bajos (5.100/71), o la STEDH de 30 de junio de 2020 (Asunto Saquetti Iglesias V España). Así, lo hemos señalado en varias sentencias de esta Sala [por todas, STS de 20 de diciembre de 2021 (RCA/8159/2020)], considerando que “[...] es carga del recurrente justificar la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH”. Justificación esta que habrá de valorarse en el trámite de admisión, como ya afirmábamos en la sentencia de esta Sala de 25 de junio de 2024 -rec. 4518/2022-. Así mismo, será preciso acreditar que el recurso presenta interés casacional que haga necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo. De modo que la mera denuncia de la existencia de una infracción del ordenamiento y la declaración de culpabilidad con imposición de una sanción de “naturaleza penal” no puede comportar, sin más y de forma automática, la admisión del recurso de casación, pues la existencia”*; como el Auto de admisión de fecha 20 de marzo de 2024, recurso 6922/2023, en el que se identifica como cuestión con interés casacional la determinación de si concurren o no en el asunto los requisitos que determinan el derecho a la revisión en los términos establecidos en la doctrina del Tribunal de Estrasburgo.

³² Marín Benítez, Gloria y Vélez Fraga, Manuel, “De nuevo sobre el sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo y la segunda instancia. Retos planteados por la doctrina Saquetti Iglesias”, 2025, *op. cit.*, p.165.

“los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo cuando conozcan de recursos de apelación en materia de sanciones administrativas, no vulneran las garantías jurídicas establecidas en el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos cuando resuelven inadmitir el recurso de apelación interpuesto contra sentencias dictadas en asuntos que conciernen a la imposición por la Administración de sanciones de multa, que, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso enjuiciado, no revisten la gravedad requerida para ser asimiladas a una sanción de naturaleza penal”.

Parece claro que, a priori, para el Tribunal Supremo, una sanción de 30.000 euros no superaría en principio el criterio de gravedad objetiva de la sanción, lo que dificultaría enormemente en la práctica justificar lo contrario. Cuestión distinta es, que, a nuestro entender, en estos supuestos, parece existir una vulneración clara del artículo 2 del Protocolo número 7. Huelga recordar que, para el TEDH, la cuantía de la sanción no es un requisito excluyente para la admisibilidad de una revisión de la culpabilidad.

La mayoría de las resoluciones de nuestro Alto Tribunal instan a una reforma legislativa del sistema contencioso-administrativo.

II.B. La jurisprudencia constitucional en relación con la doble instancia sancionadora

Por su parte, el Tribunal Constitucional, tanto en su Sentencia 89/1995, de 6 de junio, como en la más reciente, la sentencia 71/2022, de 13 de junio de 2022³³, sostuvo que, aunque las garantías del proceso penal deben observarse en el procedimiento sancionador, no cabe exigir en este ámbito el derecho a una doble instancia similar a la penal.

En relación con estas dos sentencias del Tribunal Constitucional, interesa reseñar lo siguiente:

a.- El Tribunal Constitucional, venía aplicando la doctrina contenida en la citada sentencia 89/1995³⁴, de 6 de junio, en la cual, ante una queja por vulneración del “derecho a la doble instancia en materia sancionadora” señaló, que si bien:

“los principales principios y garantías constitucionales del orden penal y del proceso penal han de observarse, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo sancionador y el derecho a los recursos se encuentra implícito en el derecho a la tutela judicial efectiva, de la conjunción de ambas doctrinas no se puede obtener, sin embargo, la conclusión de que el derecho a la doble instancia penal haya de ser también reclamable en la esfera del proceso contencioso-administrativo, y ello porque (a diferencia del procedimiento administrativo “sancionador”) no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción adoptada en un procedimiento que ha de ser respetuoso con las principales garantías del art. 24 de la C.E” (Fundamento de Derecho cuarto).

³³ En el recurso de amparo 4766-2019, promovido por Barna Import Médica, S.A. (Bimédica), respecto de los autos de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que inadmitieron su recurso de casación frente a la sentencia de la Audiencia Nacional desestimatoria de su impugnación de la sanción, que le había sido impuesta por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

³⁴ Cfr. Aguillo Avilés. Ángel y Corte Heredero, Nieves, *Crónica de jurisprudencia constitucional en materia de derechos fundamentales*, La Constitución Europea: actas de las X Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional. Celebradas en octubre de 2004 en Zaragoza.