



FACULTAD DE DERECHO

**PROSCRIPCIÓN DE LA IMPUTACIÓN INDIVIDUAL MÚLTIPLE
EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA**

**PRESENTADA POR
EDSON GUSTAVO BANDA CUAYLA**

**TESIS
PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO**

LIMA – PERÚ

2016



**Reconocimiento - No comercial - Sin obra derivada
CC BY-NC-ND**

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



FACULTAD DE DERECHO

**“PROSCRIPCIÓN DE LA IMPUTACIÓN INDIVIDUAL
MÚLTIPLE EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA”**

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO

PRESENTADA POR:

EDSON GUSTAVO BANDA CUAYLA

LIMA – PERÚ

2016

**“PROSCRIPCIÓN DE LA IMPUTACIÓN INDIVIDUAL
MÚLTIPLE EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA”**

ASESOR:

MG. FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA

LIMA – PERU

2016

*Agradezco en primer lugar a Dios,
por darme la fuerza y paciencia para seguir adelante;;
a mis padres, Luis y Mercedes por su apoyo incondicional;
y a todos los que con su apoyo
permitieron que esta tesis se haga posible.*

*Dedico este trabajo a mis padres
sin quienes no podría haber conseguido tanto.*

ÍNDICE

RESUMEN.....	x
ABSTRACT.....	xii
INTRODUCCIÓN	xiv
CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
1. Planteamiento del problema de investigación.....	1
1.1. Descripción de la realidad problemática.....	1
1.2. Formulación del problema.....	2
1.3. Objetivos de la investigación.....	3
1.4. Hipótesis.....	4
1.5. Justificación de la investigación	4
1.6. Limitaciones de la investigación.....	5
1.7. Viabilidad de la investigación	6

CAPITULO II: DERECHO TRIBUTARIO Y LA DETERMINACIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS.....	7
1. Derecho Administrativo Sancionador.....	7
1.1. Rol subsidiario del Derecho Administrativo Sancionador	8
1.2. Principios del Derecho Administrativo Sancionador como manifestación del <i>ius puniendi</i> del Estado.....	10
1.3. La doble incriminación a la luz de la Ley del Procedimiento Administrativo General	17
2. Determinación de la responsabilidad individual del infractor.....	20
2.1. Generación de la relación causal: hecho imponible	21
2.2. Imputación objetiva: configuración de la infracción tributaria.....	24
2.3. Bien jurídico protegido	26
2.4. Determinación del grado de responsabilidad: sanción administrativo–tributaria	28
3. Derecho tributario sancionador.....	31
3.1. La autonomía de las sanciones en materia tributaria	32
3.2. La Administración Tributaria frente al principio del <i>non bis in ídem</i>	35
4. Procedencia del <i>non bis in ídem</i> en materia tributaria	36
4.1. Posición del Tribunal Fiscal	36
4.2. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal.....	37
CAPITULO III: DERECHO PENAL COMO <i>ULTIMA RATIO</i> DEL DERECHO SANCIONADOR	38

1. Derecho penal como medio de control social	38
2. Prevalencia del derecho penal frente a otras manifestaciones del <i>ius puniendi</i> del Estado	41
2.1. <i>Ius puniendi</i> en sentido estricto.....	42
2.2. <i>Ius puniendi</i> en sentido amplio.....	42
3. <i>Non bis in ídem</i> como mecanismo de control frente a la facultad sancionadora del Estado	45
3.1. Límites al derecho sancionador penal.....	46
4. El nuevo Código Procesal Penal al respecto de los procesos paralelos	49
5. Derecho penal y el derecho penal económico	51
6. Derecho penal frente al injusto en materia tributaria.....	55
7. Responsabilidad penal y personalidad de la pena.....	58
8. Principio de lesividad y mínima lesividad.....	63
9. Los bienes jurídicos protegidos en los delitos tributarios	66
10. Derecho penal del enemigo como tercera velocidad del derecho penal ..	73
11. Naturaleza de las sanciones penales	75
11.1. Fines de las penas	77
CAPITULO IV: IUS PUNIENDI EN EL AMBITO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL	80
1. Facultad sancionadora del Estado	80
1.1. Sistemas de imputación: Derecho Administrativo Sancionador vs Derecho Penal.....	81

1.2.	Naturaleza jurídica de las sanciones.....	83
1.3.	Pluralidad de sanciones y <i>non bis in ídem</i>	87
2.	El <i>non bis in ídem</i> como principio en el sistema constitucional peruano	88
2.1.	Estructura del <i>non bis in ídem</i> : la triple identidad	89
3.	Doble dimensionalidad del <i>non bis in ídem</i>	96
3.1.	La doble sanción y el <i>non bis in ídem</i> material.....	96
3.2.	Prohibición de la persecución múltiple: <i>non bis in ídem</i> procesal	100
4.	Posición del Tribunal Constitucional sobre la persecución múltiple en materia penal tributaria	101
4.1.	Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.....	102
CAPITULO V: EL DERECHO SANCIONADOR EN EL MARCO DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO INTERNACIONAL		105
1.	Reconocimiento de reglas mínimas en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos	105
1.1.	Normas vinculantes en América Latina.....	106
1.2.	Regulaciones en la Comunidad Europea	107
2.	Posición de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.....	108
2.1.	Principio de taxatividad	109
2.2.	<i>Non bis in ídem</i>	110
3.	Posición del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....	112
3.1.	El caso Gradinger vs. Austria.....	113

3.2. El caso Oliveira vs. Suiza.....	113
3.3. El caso W.F. vs. Austria.....	114
4. Jurisprudencia y doctrina comparada.....	114
4.1. Argentina.....	115
4.2. México.....	115
4.3. Ecuador.....	116
4.4. Chile.....	116
4.5. España.....	118
CAPITULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	119
CONCLUSIONES.....	119
RECOMENDACIONES.....	120
FUENTES DE INFORMACION.....	122
FUENTES BIBLIOGRAFICAS.....	122
FUENTES HEMEROGRAFICAS.....	124
FUENTES LEGALES.....	127

RESUMEN

El primer capítulo, presenta en primer orden la problemática que nos lleva a realizar la presente investigación crítica, así como los objetivos a los que se espera arribar con la realización de la misma, realizando a su vez un análisis de la realidad jurídico – social sobre la cual se desarrolla y las condiciones en las que se encuentra en el campo factico el tema referido a esta investigación; de igual forma se sustenta la hipótesis sobre la cual se basa, tras cuyo análisis se exponen los resultados de la misma en lo sucesivo.

El segundo capítulo, relativo al Derecho Administrativo Sancionador en general y, en especial al denominado Derecho Tributario Sancionador, contiene la información necesaria base y transversal que sustenta el tema.

El tercer capítulo, relativo al Derecho Penal como *ultima ratio* del derecho sancionador, se engarza con el capítulo anterior, destacando la naturaleza y límites del poder sancionador.

El cuarto capítulo, relativo al *Ius Puniendi* en el ámbito del Derecho Constitucional, eleva la temática desarrollada en los dos primeros capítulos a un desarrollo de vista jurídico constitucional.

El quinto capítulo eleva el desarrollo de la materia al ámbito internacional al hacer referencia al derecho extranjero y situaciones y hechos reales de trascendencia para la materia desarrollada.

Finalmente como corolario de la presente tesis, el sexto capítulo de la misma hace referencia a las conclusiones y recomendaciones a las que se arriba tras la evaluación de las diversas variables expuestas precedentemente las mismas que se sostienen a partir de las diversas posiciones expuestas y tomadas a lo largo de los diversos capítulos pertinentes.

Palabras clave: derecho administrativo sancionador, derecho penal, pena, *ius puniendi*, Tribunal Constitucional, taxatividad, *non bis in ídem*.

ABSTRACT

The first chapter presents first of all, the problem that leads us to make this critical research, as well as the objectives that are expected to arrive with the embodiment thereof, performing in turn an analysis of the legal and social reality on which develops and conditions found in the factual field the subject referred to this investigation; likewise the hypothesis on which is based upon the analysis results thereof are set forth hereinafter is based.

The second chapter, which is referred to Sanctioning Administrative Law in general and especially the so-called Sanctioning Tax Law, contains the necessary information base and the cross that supports the theme.

The third chapter, which the Criminal Law is consider *ultima ratio* of penalty law, is enshrined in the previous chapter, highlighting the nature and limits of the sanctioning power.

The fourth chapter concerning the right to punish in the field of Constitutional Law, raises the issue developed in the first two chapters to the development of constitutional legal view.

The fifth chapter raises the development of matter at international level by referring to foreign law and facts and situations of concern to the developed area.

Finally, as a corollary of this thesis, the sixth chapter of this, refers to the conclusions and recommendations that are up after the evaluation of the various

variables exposed above the same, which are held from the various exposed positions and taken throughout the various relevant chapters.

Keywords: sanctioning administrative law, criminal law, punishment *ius puniendi*, Constitutional Court, restricted, *non bis in idem*.

INTRODUCCIÓN

La sociedad desde la antigüedad siempre se ha encontrado en la necesidad de autorregularse, acudiendo para ello a diversas manifestaciones de control y represión ante determinadas conductas que considera de por sí lesivas a sus intereses tanto en el ámbito individual como colectivo, y que le han permitido en buena cuenta poder establecerse de manera orgánica y estructural a lo largo de los siglos.

Al principio estas herramientas con las que contaba la sociedad de aquel entonces por su solo carácter recaían en personas con cualidades diferentes y especiales, que les permitían resaltar del común de la sociedad, entiéndase por ejemplo el caso de las personas mayores a las cuales se recurría por su experiencia o a las más fuertes físicamente por ese carácter intimidatorio que representaban. Hasta que, con el transcurrir del tiempo, este actuar se fue institucionalizando de manera progresiva, definiéndose ya en entidades con facultades previamente precisadas y roles específicos durante el desarrollo de procesos e imposición de medidas represivas.

Es bajo este escenario que nace el derecho penal, que ya venía desarrollándose desde antiguo como lo mencionamos *ut supra*, pero que adquiere ya un carácter de formalidad el mismo que se vería reflejado más tarde en los diversos órganos jurisdiccionales sobre los cuales se cimentaría hasta consolidarse como la manifestación pura de la facultad sancionadora del Estado.

Sin embargo la necesidad de afrontar nuevas manifestaciones lesivas a dichos intereses, los mismos que con el perfeccionamiento de la criminalidad alcanzan estándares sobre los que el derecho penal parece desproporcional, es que surge una variante del mismo, un derecho penal blando, que precisamente se centra en repeler dichos actos que por su sola naturaleza no llegan a afectar en igual medida esos valores que la sociedad protege, surge así el derecho penal administrativo, también llamado por algunos derecho de contravenciones o derecho administrativo sancionador.

Esta manifestación de la facultad sancionadora del Estado se centra en repeler, reprimir y sancionar aquellas conductas que por su sola realización infringen ciertas normas básicas en contra de determinados bienes jurídicos pero que no llegan a alcanzar la calidad de delitos por la inconcurrencia de determinados elementos esenciales que la misma norma señala, esto es las infracciones, conocidos por otros como contravenciones.

Es así, que este nuevo marco punitivo adquiere un relieve importante que permite al Estado y a la sociedad en su conjunto redefinir las viejas instituciones procesales y sancionadoras del derecho penal, en una estructura novedosa que, sin perder la esencia penal propiamente dicha que surge de sus más incólumes principios, asume una nueva respuesta ante actos que contravienen las normas básicas que regulan la vida en sociedad, y que a la luz de su aplicación se vuelve necesaria en casi todos los campos en los que existía una normativa restrictiva de carácter penal.

Siendo ello así, y con una nueva institucionalización del derecho sancionador, es que se van expresando diversas manifestaciones del mismo, alcanzando en este caso una relevancia gravitante el derecho administrativo sancionador en materia tributaria, o como otros lo conocen el derecho tributario sancionador, esto en razón de la basta complejidad que importa en el ámbito del derecho por la convergencia de normas procesales y sustantivas que su aplicación en el caso en concreto significan.

La complejidad a la que hacemos referencia no es pues, por las diversas normas de carácter administrativo tributario que se pueden aplicar en un supuesto

determinado, sino por lo que representa su aplicación en torno a su disciplina madre, esto es el derecho penal, frente al cual en innumerables situaciones se encuentra contrapuesto por la posibilidad que significa recurrir a ambas manifestaciones el *ius puniendi*, lo mismo que a partir de los principios constitucionalmente reconocidos resultaría inválido por la multiplicidad potencial de represión que representa su ejercicio.

Esto es pues, por el estado de indefensión ante el cual estaría presente el imputado, aunado a ello, la situación de incertidumbre que una persecución paralela significaría, esto sin considerar el factor de la desproporcionalidad de la medida que representa una sanción –en caso se de– de ambas instituciones sancionadoras.

Por ello, y a fin de racionalizar la intervención de estos institutos es que se ha recurrido a diversos criterios (la llamada triple identidad), que permiten identificar la correcta aplicación con la que se debe contar a la hora de disponer el inicio de un proceso o de imponer una sanción según sea el caso; esta evaluación a pesar de su aparente carácter riguroso ha traído consigo sucesivos problemas para la doctrina y la jurisprudencia, básicamente en razón de uno de sus principales criterios, esto es el fundamento o bien jurídico protegido sobre el cual se basa su intervención, a tal punto que ha sido necesario que el propio Tribunal Constitucional intervenga y fije una posición al respecto, posición que a nuestro parecer deviene en incompleta por un endeble análisis que se realizan de diversos factores que han de ser considerados a la hora de establecer un criterio tan diferenciador como es en el caso administrativo tributario y penal tributario.

Habiendo señalado esto, resulta claro pues, nuestro interés en permitir al juzgador brindarle una visión más amplia y completa sobre cómo ha de actuar frente a casos análogos en los que tenga que afrontar un proceso de valoración a fin de no vulnerar principios básicos generales del derecho y sobre todo los derechos fundamentales del imputado quien es el sujeto que finalmente sufre las consecuencias de una mala intervención estatal en mella de su propia dignidad humana tal como lo reputa la propia Constitución Política del Estado en su artículo primero.

Por ello, en el presente trabajo analizaremos desde diversas perspectivas, esta tan compleja problemática, esto con el objetivo de afinar ciertos parámetros que en nuestra opinión parecen importantes y trascendentales a la hora de emitir una disposición judicial o administrativa al respecto, esto a la luz de las diversas manifestaciones normativas tanto dentro del ámbito del derecho interno – administrativo, judicial y constitucional–, como del derecho internacional en su total dimensión.

CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. Planteamiento del problema de investigación

1.1. Descripción de la realidad problemática

La aplicación de diversas normas en el marco del derecho siempre ha resultado un problema serio a la hora de aplicar; y sobre todo si este se refiere a la imposición de sanciones, puesto que es en ese momento y solo en esos casos estrictamente señalados por la ley que el *ius puniendi* del Estado entra en una constante activa a fin de repeler conductas lesivas a los intereses constitucionalmente reconocidos.

Es en este sentido que surge la disyuntiva de cuan idónea resulta la intervención y aplicación de sanciones por parte de los diversos entes sancionatorios con los que cuenta el Estado, esto por la naturaleza de cada uno de los actos cuya responsabilidad ha de ser determinada por ellos, y principalmente por la esencia misma de las sanciones que en favor de estos intereses se establecen, pues es gravitante tener en cuenta el fin perseguido por ellos a la hora de fijar una u otra consecuencia jurídica.

De aquí parte la principal problemática con la que se cuenta en el ámbito del derecho sancionador; la determinación correcta de sanciones esto a partir de poder identificar de manera adecuada la conducta y el marco normativo en el que se desenvuelve esta represión, para lo cual resulta necesario poder tener en claro

la esfera de protección de cada una de las medidas punitivas establecidas por el sistema legal a fin de no caer en una antinomia que genere una sobrecarga sancionadora al procesado y/o condenado.

Sobre este aspecto, se han dado diversas posturas divergentes entre sí, las cuales lejos de unificar y establecer parámetros adecuados han generado una situación de difícil claridad para el juzgador y sobre todo para el imputado, quien ve vulnerado desde toda óptica unos de sus derechos constitucionalmente reconocidos como es la legítima defensa, la legalidad, y la prohibición a la imputación, persecución y sanción múltiple.

Se debe tener en claro que si bien la finalidad que buscan las diversas instituciones del Estado es reprimir y sancionar las conductas lesivas a los intereses del Estado, no es menos cierto que la parte que cuenta con las menores posibilidades frente a este accionar es el imputado, y que por consiguiente es la parte más débil en el proceso, lo cual no debe entenderse como causal para generar impunidad sino por el contrario como un carácter excepcional que permita al Estado administrar justicia de la manera más acorde a los intereses de todos los partícipes en el proceso, esto es permitiendo el correcto desarrollo de todas las garantías procesales que ello implica.

Siendo ello así, es que resulta necesario establecer medidas acordes a estos principios, pero esencialmente a lo referido a la persecución y sanción de conductas cuyos valores afectados resultan lesivos a la luz de la misma jurisprudencia y doctrina nacional y comparada sobre la cual se sustenta la presente investigación.

1.2. Formulación del problema

1.2.1. Problema general

El error en la aplicación de criterios de interpretación y reglas generales en el marco del derecho sancionador en los diversos niveles procesales y jurisdiccionales, ya sea este en el marco del Derecho Penal Tributario o en el

marco del Derecho Tributario Sancionador, ambos como manifestación concreta del *ius puniendi* del Estado, a fin de garantizar una correcta administración de justicia.

1.2.2. Problemas específicos

- a) La disidencia presente en la que se basan los criterios interpretativos de nuestros órganos jurisdiccionales y constitucionales a partir de los parámetros establecidos por el derecho internacional.
- b) El empleo excesivo del sistema punitivo estatal en sus diversas vertientes derivado precisamente de la sobrepunición presente en la legislación sustantiva y de las prácticas procesales establecidas, así como en la imposición de las correspondientes consecuencias jurídicas.
- c) La inexistencia de una regulación expresa del principio de taxatividad por parte del legislador, ha permitido, y sigue permitiendo, la aplicación incorrecta de las normas por parte del órgano jurisdiccional, ello en atención a la incipiente utilización de criterios plenamente válidos, lo que trae como consecuencia que el juzgador afecte de manera innecesaria garantías mínimas del agente en cuestión.

1.3. Objetivos de la investigación

1.3.1. Objetivo general

Establecer a través del análisis de las distintas variables intervinientes en el proceso de valoración jurídica, criterios de mayor rigurosidad para la realización eficiente de la interpretación de las normas y como consecuencia fijar reglas que permitan extinguir toda causal que traiga como consecuencia la vulneración a derechos fundamentales.

1.3.2. Objetivos específicos

- a) Consolidar criterios que permitan unificar las bases interpretativas de los sistemas administrativo y judicial sancionadores a partir de lo establecido por los principios generales del derecho internacional y su jurisprudencia en materia sancionadora.
- b) Fijar reglas de aplicación de parámetros interpretativos de la norma que permitan atenuar el estado de indefensión del imputado, permitiendo así mismo cumplir con las diversas garantías procesales exigidas por la propia norma y principios generales del derecho.
- c) Buscar el reconocimiento expreso del principio de taxatividad como límite al poder punitivo estatal, lo que traerá como consecuencia establecer un mayor control en la creación de normas destinadas a establecer sanciones eliminando así vacíos en la adecuación e interpretación de las mismas a los casos en concreto.

1.4. Hipótesis

Los principios de legalidad y taxatividad deben ser utilizados a efectos de proscribir el accionar del Estado en múltiples procesos de manera paralela en desmedro de los derechos fundamentales del infractor.

1.5. Justificación de la investigación

Es sin duda saltante el amplio interés y preocupación que genera en el ámbito del derecho sancionador, la multiplicidad de posibilidades con las que cuenta el Estado para hacer frente a conductas que pueden resultar lesivas frente a determinados bienes jurídicos, es en ese sentido que, al ser el derecho tributario —en estricto el campo del derecho tributario sancionador— y el derecho penal, dos de los mecanismos con los que cuenta el *ius puniendi* resulta imperativo analizar los diversos campos en los que se desenvuelven sus facultades.

En ese sentido, y tomando en consideración el amplio marco legal que engloba la actividad sancionadora estatal, es que se ha venido dando un serio problema en la aplicación adecuada de las normas y reglas – principios básicos – del derecho; en especial al momento de realizar la persecución de conductas, que tal como lo analizaremos posteriormente, resultan homogéneas.

Siendo esto así, no podemos mantener en un estado de indefensión al sujeto sobre el cual recaen todas las manifestaciones sancionadoras del Estado, las mismas que a la luz del derecho sustantivo constituyen desde su sola concepción una esfera símil de protección y salvaguarda de intereses Estatales.

Es pues el derecho Administrativo Sancionador en materia tributaria una de estas manifestaciones, que si bien, persigue un fin análogo al establecido para el derecho penal, ha generado una indudable problemática que resulta imperativo ser analizada en la presente tesis, y es que esta está referida a la identidad de factores que envuelven ambos campos del derecho resultando inidónea la aplicación de las normas sobre la materia en manera paralela, consecuencia que no ha venido siendo a nuestro entender analizada de la manera acorde a los principios generales del derecho.

1.6. Limitaciones de la investigación

El conflicto generado por la aplicación idónea de normas e imposición de sanciones en materia penal tributaria, ha sido valorado en su oportunidad por las diversas instituciones que se encuentran en su marco, esto es la Administración Tributaria, los órganos jurisdiccionales (específicamente el Ministerio Público y Poder Judicial), y finalmente por el Tribunal Constitucional, este último pronunciándose sobre el particular, opinión que no compartimos por estar en marco de un análisis restringido de la norma que requiere una especial atención.

Es por ello que en la presente investigación tiene a fin de dilucidar, estos ciertos detalles que abordan nuestro interés esto para permitir al juzgador y a todo el aparato legal de nuestro país una mayor claridad y perspectiva sobre el tema.

1.7. Viabilidad de la investigación

Si bien es cierto, existe una posición asumida por nuestro Tribunal Constitucional, y hasta cierto punto por un importante sector de nuestra jurisprudencia, debemos hacer mención que, tanto en nuestra doctrina, como en algunos sectores de nuestra jurisprudencia no existe una posición plenamente fijada, y más aún, cuando en la elaboración de la referidas posturas no se ha enarbolado de manera tan transversal las distintas variables que a nuestro criterio han de ser evaluadas para poder determinar la existencia de una identidad sustantiva o procesal en lo que a administración de justicia en materia punitiva, en estricto en el ámbito tributario, se exige.

CAPITULO II: DERECHO TRIBUTARIO Y LA DETERMINACIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

1. Derecho Administrativo Sancionador

En el marco del derecho existen ciertas conductas cuya realización ponen en riesgo diversos intereses de suma importancia para la sociedad; intereses que por sí solos no pueden ser protegidos en algunas ocasiones, y que requieren de cierta protección especial. Esta protección es dada por el Estado a partir de sus diversos órganos e instituciones en razón del grado de afectación que sufren, siendo el mecanismo de intervención por excelencia y de mayor repute el penal – del cual nos ocuparemos más adelante–, sin embargo, existe también otro mecanismo de protección, que para muchos y, tal como se viene dando actualmente, ha tomado especial relevancia en el derecho sancionador, nos referimos pues al derecho administrativo sancionador, instituto del derecho que, así como en nuestro país, en otros países y sistemas similares al nuestro y no tanto, ha tomado importante referencia para sus respectivos ordenamientos jurídicos.

Esta nueva para algunos, manifestación del derecho sancionador tiene un origen sumamente curioso, que ha permitido en ocasiones que el Estado ejerza el control de ciertas conductas dañosas, sin necesidad de recurrir al sistema penal; pero que en otros casos no ha sido, sino, un mecanismo quizá hasta desproporcionado por parte de las instituciones jurisdiccionales.

Es por ello que en este primer capítulo, desarrollaremos los diversos factores que han permitido consolidar su aplicación certera en el marco del derecho sancionador; y de igual forma su fuerte vinculación con el tema que nos llama a tratar en esta oportunidad, esto es la intervención del Estado frente a casos de existencia de la responsabilidad tributaria por la comisión de infracciones y delitos y la razón por la cual es o no necesaria su intervención y los diversos problemas que con ello se han generado tanto a nivel jurisprudencial como doctrinario.

1.1. Rol subsidiario del Derecho Administrativo Sancionador

Como bien veníamos señalando, el Estado cuenta con –esencialmente– dos instituciones por medio de las cuales hace frente a conductas que afectan el normal desenvolvimiento de la vida en sociedad; esta intervención estatal, es conocida como *ius puniendi*, palabra de origen latina, que, según una traducción literal debería entenderse como el derecho que tiene el Estado para castigar (Villavicencio Terreros, 2012); definición que nos parece un tanto incorrecta en la medida que no se puede tener derecho a infringir ningún tipo de castigo, y que acorde a una interpretación más idónea debería entenderse como aquella facultad con la que cuenta el Estado para castigar/sancionar conductas que considera reprochables. Para Terradillos Basoco, quien es citado por Villavicencio Terreros, “La potestad legislativa es atributo de la soberanía del Estado, que es jurídicamente ilimitada. Constituye pues un “*prius*” con respecto al derecho objetivo. Hasta que este no aparece, aquella potestad no puede tomar la forma jurídica, no puede constituirse en derecho subjetivo” (2012: 88). Una de estas instituciones de las cuales se vale el Estado es pues el Derecho Administrativo Sancionador.

Algunos autores señalan que la existencia del Derecho Administrativo Sancionador está dada en razón de la imposibilidad del Estado de sancionar todas las conductas por medio del sistema penal, esto en razón de que este último, constituye por sí mismo un instrumento sumamente duro, cuya intervención en ocasiones puede resultar desproporcionada. Otros consideran que surge a partir de una especie de sobresaturación a la que se ve obligado de

afrontar el sistema punitivo, y que representa pues una alternativa idónea ante la necesidad de repeler las conductas que afectan al ordenamiento jurídico en general.

Surge de esa forma la idea de construir un sistema alterno por medio del cual, sea por una u otra posición, que por cierto nos parecen lógicas, permitir que el Estado rechace y sancione los actos que pongan en riesgo o afecten directamente los intereses de los particulares como del Estado propiamente dicho.

Y decimos alterno por una sencilla razón, el monopolio en el ejercicio de la facultad sancionadora la tiene el Estado por medio de su *ius puniendi* que, se encuentra vinculado desde su origen más íntimo en el derecho penal, pues su sola naturaleza, como lo veremos más adelante, lo faculta para intervenir ante actos que resulten contrarios al sistema de protección de bienes jurídicos.

Esta capacidad de represión con la que cuenta el Estado, permite el normal desarrollo de las distintas actividades en la sociedad de manera armónica y uniforme, pero por su carácter residual no es suficiente frente a todos los hechos que puedan presentarse en el común desarrollo, siendo allí donde interviene el derecho administrativo sancionador.

Un derecho penal blando, que sin dejar de ser derecho penal, muta para poder responder de manera acertada a un accionar determinado, en el que el derecho penal propiamente dicho no podría intervenir, es pues ese el rol que tiene este derecho de contravenciones, y que ha permitido uniformizar la actuación del Estado en sus diversos niveles.

Es por ello que:

“Núñez concibe un derecho penal sustantivo que divide en derecho penal común, el cual “regula la punibilidad de las infracciones que atacan directa o inmediatamente la seguridad de los derecho naturales o sociales de los individuos”, y un derecho penal contravencional que regula “la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social”. Con respecto al segundo, al cual se llama indistintamente “derecho penal

contravencional” o “derecho penal administrativo”, sostiene Núñez que la posición correcta exige una distinción sustancial entre delitos y contravenciones, sin que el campo de estas deba limitarse al de las faltas o trasgresiones policiales, sino que debe extenderse a todo el ámbito de las trasgresiones a los mandatos administrativos, comprendidos por cierto, los de la policía local. José María Martín se adhiere a esta teoría y diferencia el derecho penal común u ordinario que regula los delitos, del derecho penal contravencional o administrativo que contiene aquellas faltas de colaboración con la acción estatal denominadas contravenciones. Las infracciones tributarias en opinión de este autor, “configuran típicas contravenciones”, puesto que lesionan directa e inmediatamente la actividad financiera del Estado, y solo de manera mediata e indirecta los derechos de los particulares” (Villegas, 1995: 26-27).

Esta intervención del derecho administrativo sancionador se da básicamente por – como lo veníamos mencionando– la poca dañosidad que implica el actuar del agente frente a determinados bienes jurídicos tutelados por el derecho, y cuya intervención acude en razón a que el derecho penal no es capaz de protegerlos adecuadamente.

1.2. Principios del Derecho Administrativo Sancionador como manifestación del *ius puniendi* del Estado

Entendiendo que el derecho administrativo sancionador, es también parte del *ius puniendi* del Estado, resulta también, a nuestro entender, importante poder determinar sobre qué base se sostiene, esto es, que principios regulan su actuación, y en qué medida es posible desvincularlo del derecho penal. Para Aftalión existía una especie de desnaturalización del derecho penal como tal, permitiéndose así mutaciones que quebrantaban algunas reglas propias del derecho penal y que permitían una “normal” actuación de lo que él llamaba derecho penal administrativo; según Aftalión , “[e]ste derecho penal administrativo

tiene variantes en cuanto al derecho penal clásico, que son: 1) el Poder Judicial aparece desapoderado, en mayor o menor grado, de la facultad de juzgar estas infracciones, siendo sustituido por el poder administrador; 2) el proceso penal ordinario es reemplazado por un procedimiento de corte administrativo más rápido, expeditivo y ejecutivo; 3) los principios de estricta legalidad, de veda de la analogía, de absoluta irretroactividad de la ley penal, que no hay delito sin culpabilidad y de estricta individualización de las penas, básicos en el derecho penal clásico, pierden mucha rigidez.” (Villegas, 1995: 26-27).

Compartimos parcialmente su posición, en la medida que, tal como se verá más adelante, existe en efecto una mayor flexibilidad por parte del derecho administrativo sancionador frente a los principios propios del derecho penal. A tal efecto nos remitiremos a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, la misma que regula en su artículo 230° los principios propios de esta manifestación del *ius puniendi*:

Artículo 230.- Principios de la potestad sancionadora administrativa

La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:

1. Legalidad.- (...).
2. Debido procedimiento.- (...).
3. Razonabilidad.- (...).
4. Tipicidad.- (...).
5. Irretroactividad.- (...).
6. Concurso de Infracciones.- (...).
7. Continuación de infracciones.- (...).
8. Causalidad.- (...).
9. Presunción de licitud.- (...).
10. Non bis in ídem. - (...). (Ley N° 27444: artículo 230)

El principio más importante, es quizá el de legalidad, por el cual se entiende que “[s]ólo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas

que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad” (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 1); y no solo para el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, sino para todo el derecho en general, pues constituye el marco jurídico sobre el cual se ha de evaluar la conducta y el hecho generador de dicha conducta; no es posible dar inicio a ningún proceso ni imponer ninguna sanción si no se encuentra manifiestamente expresa en la ley, tanto el procedimiento, como la conducta materia de sanción.

A fin de garantizar el ejercicio real del sujeto materia del procedimiento, la Autoridad Administrativa ha de garantizar el cumplimiento de reglas mínimas procesales, las mismas que han de estar claramente establecidas antes del proceso, constituyendo condiciones inquebrantables del mismo, pudiendo solo ser modificadas en tanto solo sean beneficiosas al procesado, esto es lo que constituye el debido proceso (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 2).

En inciso 3 del artículo citado, a la letra señala:

“Razonabilidad.- Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción. Sin embargo, las sanciones a ser aplicadas deberán ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción, debiendo observar los siguientes criterios que en orden de prelación se señalan a efectos de su graduación:

- a) La gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido;
- b) El perjuicio económico causado;
- c) La repetición y/o continuidad en la comisión de la infracción;
- d) Las circunstancias de la comisión de la infracción;
- e) El beneficio ilegalmente obtenido; y

La existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor”. (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 3)

Hace referencia a dos principios claramente diferenciables, por un lado el principio de razonabilidad, que a nuestro entender recoge una denominación incorrecta de lo que en realidad quiere expresar la norma, puesto que constituye más bien un criterio de política criminal dirigido expresamente al legislador. Por otro lado está clara la dirección hacia el principio de proporcionalidad de las sanciones, aunque a nuestro entender la taxatividad de supuestos en los cuales se sustenta no nos parece idónea debiendo realizarse una catalogación *numerus apertus*, así como que debería realizarse a partir de la convergencia de los mismos y no bajo reglas de prelación de la medida.

Es en la redacción dada al principio de tipicidad en donde encontramos algunos problemas; pues señala que:

“[s]ólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley permita tipificar por vía reglamentaria”. (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 4.)

Si bien es cierto el principio de legalidad y tipicidad están estrechamente vinculados, y se parecen bastante tienen ciertos puntos de quiebre que a nuestro parecer son insoslayables, el principio de legalidad se refiere, como lo anotáramos anteriormente, al carácter expreso que implica la existencia de normas que sancionen determinadas conductas, así como sus procesos o procedimientos, por ello el empleo del clásico aforismo del derecho penal “*nullum crimen, nullum poena, sine lege*”, cosa que no tiene nada que ver con la valoración de la conducta, en estricto con su adecuación a la norma y su posible determinación de responsabilidad posterior. Así mismo, dicho inciso hace referencia a otros principios ajenos al principio de tipicidad que si bien tienen un carácter importantísimo en el ámbito del derecho sancionador, merecen una mención aparte, independiente a la formulación con la que actualmente cuenta la norma.

Como lo mencionáramos anteriormente, la irretroactividad de las normas está prohibida por regla general, empero es permitida solo en aquellos casos en los cuales la norma es favorable, ello por ser el sujeto infractor quien cuenta con el mayor grado de indefensión en el proceso, siendo el Estado por medio de su órgano administrativo sancionador, quien cuenta con los recursos necesarios para hacer frente a conductas que estime desafortunadas al régimen jurídico legal de protección de bienes jurídicos:

“Irretroactividad.- Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables.” (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 5.)

Por otro lado, la norma hace también referencia a una figura para nosotros conocida, que es en el caso en concreto, el concurso de infracciones, figura que tal como lo describe la norma solo engloba lo referente al conocido concurso ideal, cuya descripción es similar a la que se emplea en la teoría del delito, básicamente en lo referente a los criterios de imputación y determinación de la responsabilidad penal, estrictamente en lo referente a la gradualidad de la pena:

“Concurso de Infracciones.- Cuando una misma conducta califique como más de una infracción se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes.” (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 6).

Otro principio, que a nuestro juicio parece más bien un criterio de determinación de la responsabilidad es la continuación de infracciones las que se hace referencia:

“Continuación de infracciones.- Para determinar la procedencia de la imposición de sanciones por infracciones en las que el administrado incurra en forma continua, se requiere que hayan transcurrido por lo menos treinta (30) días hábiles desde la fecha de la imposición de la

última sanción y que se acredite haber solicitado al administrado que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo.

Las entidades, bajo sanción de nulidad, no podrán atribuir el supuesto de continuidad y/o la imposición de la sanción respectiva, en los siguientes casos:

- a) Cuando se encuentre en trámite un recurso administrativo interpuesto dentro del plazo contra el acto administrativo mediante el cual se impuso la última sanción administrativa.
- b) Cuando el recurso administrativo interpuesto no hubiera recaído en acto administrativo firme.

Cuando la conducta que determinó la imposición de la sanción administrativa original haya perdido el carácter de infracción administrativa por modificación en el ordenamiento, sin perjuicio de la aplicación de principio de irretroactividad a que se refiere el inciso 5.”
(Ley N° 27444: artículo 230, inc. 7.)

Pues hemos de tomar en consideración que, a partir de ser una institución propiamente penal, en la medida, en buena cuenta, de los dispuesto en la norma sustantiva punitiva con relación a ello, pues es en ella en donde básicamente se regula el delito continuado como base para la determinación de la responsabilidad como un factor de agravación en algunos casos de la pena, o para los temas referentes a la consumación como su posterior prescripción, según sea el caso:

“Artículo 49: Delito continuado: Cuando varias violaciones de la misma ley penal o una de igual o semejante naturaleza hubieran sido cometidas en el momento de la acción o en momentos diversos, con actos ejecutivos de la misma resolución criminal, serán considerados como un sólo delito continuado y se sancionarán con la pena correspondiente al más grave. Si con dichas violaciones, el agente hubiera perjudicado a una pluralidad de personas, la pena será aumentada en un tercio de la máxima prevista para el delito más grave.

La aplicación de las anteriores disposiciones quedará excluida cuando resulten afectados bienes jurídicos de naturaleza eminentemente personal pertenecientes a sujetos distintos.” (Código penal, 1991: artículo 49).

Un principio que nos parece importante y que nos servirá de sustento *a posteriori*, es el principio de causalidad, así denominado en la Ley 27444, y que para la doctrina penal es denominado como principio de personalidad o individualidad de las penas, según el cual nadie más que aquella persona que realiza la conducta es pasible de ser sancionado, cosa que como veremos más adelante, no se cumple en tanto en el derecho contencioso administrativo tributario, como en el derecho penal en los casos de responsabilidad penal de la persona jurídica, ello a partir de las posturas tomadas en cuanto a política criminal por parte del Estado (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 8).

Un último principio, que en esta oportunidad analizaremos ello, en gran cuenta a que el principio del *non bis in ídem* será analizado después, responde a la presunción de licitud:

“Presunción de licitud.- Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario.” (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 9),

Con la cual toda la administración cuenta respecto de sus administrados, ello significa la valoración que hace la Administración Pública, respecto de la información brindada por los usuarios–administrados, la cual según este principio procesal ha de considerar verdaderos. Esta regla parecería ser una variante casi perfecta del derecho constitucional a la presunción de inocencia, el mismo que de la misma forma que el presente inciso, invierte la carga de la prueba para determinar responsabilidades o, como en este caso incumplimientos de obligaciones:

Derechos fundamentales de la persona

Toda persona tiene derecho:

24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia:

- e. Toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad. (Constitución Política del Perú: 1993, artículo 2, inc. 24, literal e)

Ahora bien, todos estos principios, que regulan la actuación de la Administración Pública frente al administrado, deben, o mejor dicho, deberían regir para como regla *máxime* para todo proceso de naturaleza administrativa, sin embargo ello no siempre ocurre así, resultando pues casos, como los describiremos más adelante en los cuales además de vulnerarse principios tan fundamentales como los mencionados, se vulneran a su vez reglas mínimas de carácter constitucional que importan la vulneración a las garantías mínimas procesales del imputado.

1.3. La doble incriminación a la luz de la Ley del Procedimiento Administrativo General

La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y [los] procedimiento[s] administrativo[s], común como especiales:

“Artículo II.- Contenido:

1. La presente Ley regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollados en las entidades.

Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.” (Ley N° 27444: Título Preliminar, artículo II).

Establece para el ejercicio por parte de la Administración Pública ciertos criterios y principios rectores a fin de poder determinar la procedencia de determinadas actuaciones iniciadas por particulares así como la determinación de la responsabilidad de los mismos en los casos en los cuales la administración se encuentre frente a supuestos de realización de conductas que constituyen infracciones en el ámbito del derecho administrativo sancionador y de las leyes especiales conexas a la misma:

“Artículo III.- Finalidad:

La presente Ley tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general.” (Ley N° 27444: Título Preliminar, artículo III)

“Ámbito de aplicación de este Capítulo:

229.1 Las disposiciones del presente Capítulo disciplinan la facultad que se atribuye a cualquiera de las entidades para establecer infracciones administrativas y las consecuentes sanciones a los administrados.

229.2 Las disposiciones contenidas en el presente Capítulo se aplican con carácter supletorio a los procedimientos establecidos en leyes especiales, las que deberán observar necesariamente los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 230, así como la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador.

Los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados, que las previstas en este Capítulo.

229.3 La potestad sancionadora disciplinaria sobre el personal de las entidades se rige por la normativa sobre la materia.” (Ley N° 27444: artículo 229).

Ahora bien, uno de dichos principios y que para nosotros reviste una gravitante atención, se circunscribe a la imputación múltiple de procedimientos y/o procesos, es decir el principio *non bis in ídem*, el mismo que se encuentra regulado en este caso de manera expresa, desarrollo que para nosotros nos parece importante al ser la primera norma que lo regula de manera expresa y establece en su definición un marco de aplicación importante tal como lo veremos más adelante, aunque como toda norma a su vez cuenta con imperfecciones:

“Non bis in ídem.- No se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Dicha prohibición se extiende también a las sanciones administrativas, salvo la concurrencia del supuesto de continuación de infracciones a que se refiere el inciso 7.” (Ley N° 27444: artículo 230, inc. 10)

Este principio, tal como se encuentra redactado proscribire la posibilidad de imponer sanciones tanto en el ámbito de un procedimiento administrativo como en un proceso penal, o en caso de presentarse el referido supuesto en el marco de dos o más procedimientos administrativos en los cuales ya se determinó la responsabilidad del sujeto infractor.

Esto se entiende a partir de los términos en los que se refiere a las sanciones penales y administrativas; en los cuales denota la clara diferenciación entre lo que es una pena de las sanciones derivadas de la comisión de infracciones, distingo que en muchas ocasiones no se realiza esto debido al empleo indistinto del término sanción y pena.

Nos parece correcto que la norma señale lo anteriormente referido, sin embargo estimamos insuficiente su determinación al solo referirse a uno de los supuestos sobre los que se sostiene el principio del *non bis in ídem*, esto es el *non bis in ídem* material, y no al supuesto procesal, esto es el concurso de procesos homogéneos bajo la misma premisa; caracteres propios de este principio que en su oportunidad serán debidamente desarrollados.

2. Determinación de la responsabilidad individual del infractor

Uno de los instrumentos básicos para poder emplear cualquiera de las manifestaciones de *ius puniendi* consiste básicamente en la capacidad con la que cuenta el Estado para poder determinar la responsabilidad de los sujetos investigados o de todos aquellos de los cuales es factible la imposición de una sanción sea esta de carácter penal o administrativa; sobre el particular en este tópico nos centraremos en el desarrollo que se da en el derecho penal administrativo o derecho de contravenciones.

Este punto contará con una doble diversificación en su análisis, por un lado a modo de marco general revisaremos lo que nos refiere la Ley del Procedimiento Administrativo General, para luego estudiar sesudamente los criterios de valoración y de aplicación de normas del tema central de la presente investigación, esto es el derecho tributario, en estricto el derecho contencioso tributario—derecho tributario sancionador, a partir de sus diversos órganos internos y las estructuras empleadas por parte de la Administración Tributaria.

Pues bien, la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, que regula las reglas mínimas si se quiere para el ejercicio de la función punitiva, establece en su artículo 232° bajo el rótulo de determinación de la responsabilidad ciertas pautas que no necesariamente tienen una vinculación directa con ello, y que más bien tienen que ver con la imposición de las sanciones y lo que ello representan frente al hecho cometido, esto es la comisión de una infracción de carácter administrativa:

“Determinación de la responsabilidad

232.1 Las sanciones administrativas que se impongan al administrado son compatibles con la exigencia de la reposición de la situación alterada por el mismo a su estado anterior, así como con la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados, los que serán determinados en el proceso judicial correspondiente.

232.2 Cuando el cumplimiento de las obligaciones previstas en una disposición legal corresponda a varias personas conjuntamente, responderán en forma solidaria de las infracciones que, en su caso, se cometan, y de las sanciones que se impongan.” (Ley N° 27444: artículo 232).

La citada norma hace referencia a una doble función que se perseguiría con la sanción imponible al sujeto, esto es, con ella por un lado retrotraer los efectos surtidos por la realización de la conducta al momento previo de su comisión; y por otro, en una redacción un tanto imprecisa y hasta un poco redundante, la reparación por el daño causado, teniendo en cuenta que el daño debe ser entendido como la afectación jurídico-fáctica que recae sobre un bien jurídico protegido, afectación que dependiendo del caso puede ser civil, administrativa, o penal; confusión que se realiza en la norma al mencionarlo como si fuera meramente de ésta primera, y más aun sin tomar en consideración el lucro cesante y el daño emergente como parte de la misma haciendo una clasificación inexistente en el derecho entre daño y perjuicio, del mismo que da cuenta al referirse de manera expresa al proceso judicial sobre el cual ha de ser evaluada dicha litis.

Un criterio adicional al anteriormente mencionado esta dado en relación al empleo del concurso de infractores, y la determinación de su responsabilidad conjunta así como de la imposición de sanciones dentro del mismo marco, es decir, responsabilidad solidaria, tema que nos parece un poco carente de sentido, sobre todo si se toma en consideración el principio de causalidad al cual hace referencia la misma Ley tal como lo hiciéramos mención anteriormente.

2.1. Generación de la relación causal: hecho imponible

La existencia del derecho tributario, y fundamentalmente del tributo, está ligada a la existencia de una norma; especialmente de una obligación tributaria expresada en una norma, la misma que se encuentra al alcance del legislador y el cual opera, como en otros ordenamientos comparados, en base a los principios de

legalidad y de reserva de ley. El tributo está vinculado a la preexistencia no tanto de una norma, sino a la realización hipotética de un hecho que se plasma en la norma, hecho que por disposición del mismo legislador está dirigido genera la obligación de pagar.

El poder tributario, que es básicamente el que sostiene todo este aparato estatal, se manifiesta a través de diversas manifestaciones o institutos de los cuales nos importa resaltar los desarrollados por Alessi, quien es citado por Ataliba (1987: 75-76), para quien en primer lugar cabe hablar de un plano abstracto, un plano que está dirigido a la colectividad en general sin encontrar un sujeto determinado, pues consiste en la emanación de normas que imponen la obligación coactiva de pago. Por otro lado menciona también la existencia de un plano concreto, que no es otra cosa que la materialización de lo señalado en la norma, es decir el cumplimiento del mandato por parte del obligado y la puesta en acción de la Administración para ejecutar dicha obligación, resultando este una fase complementaria de la primera y primigenia, puesto que, como se entiende sin ella no existiría esta.

Sin embargo, Hensel a quien se refiere Ataliba (1987:76), va mucho más allá, si bien coincide en ese primer plano en el cual el Estado emana las normas a partir de sus facultades propias, sostiene que el plano concreto no se limita solo al cumplimiento de la obligación y a la actuación del Estado, sino que hace alusión a un momento importante que permite el paso de lo uno primero a lo segundo, esto es la realización en sentido estricto del hecho al cual hace referencia la norma, sin el cual no existe la obligación tributaria, como es imposible pensar en la actuación estatal, constituyendo ese hecho –hecho imponible– un acontecimiento realizado y realizable en el mundo fáctico, que corresponde, que se encuadra dentro de la construcción abstracta que hace la ley, lo que en palabras de Jarach no es más que la hipótesis de incidencia; en ese sentido podemos afirmar que el plano abstracto al cual hacíamos alusión anteriormente constituye *ipso facto*, la hipótesis de incidencia, y su aspecto concreto el hecho imponible.

En ese sentido es importante hacer referencia también a los que en la doctrina penal se denomina juicio de subsunción y que no es más que un reflejo claro de los aspectos a los que estamos haciendo referencia como esa adecuación de la

conducta realizada por el agente (conducta que no es más que el hecho en concreto) con la ley penal (lo que se asemejaría al plano abstracto) previamente establecida de manera clara.

Para Pontes de Miranda “la regla jurídica de tributación incide sobre el soporte factico, como todas las reglas jurídicas. Si todavía no existe el soporte factico, la regla tributaria no incide; si no se puede llegar a realizar ese soporte fáctico, nunca incidirá. El crédito del tributo (impuesto o tasa) nace con el hecho jurídico, que se produce con la entrada del soporte fáctico en el mundo jurídico. Así, nacen el débito la pretensión y la obligación de pagar el tributo, la acción y las exenciones. El Derecho Tributario es apenas una rama del Derecho Público, se integra como la otras en la Teoría General del Proceso” (Ataliba, 1987: 48). Atendiendo a ello podemos decir que el hecho imponible es un hecho en concreto y nada más, un hecho factico, un hecho que a partir del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia es pasible de ser valorado por la norma tributaria en la medida que es factible de ser vinculado a la existencia de una obligación tributaria, ya que con su realización se consuma la creación del pago del tributo; pues bien, como lo venimos diciendo la ley representa una abstracción legal que hace referencia a diversos hechos en concreto, estos hechos, cada uno de ellos constituyen un hecho imponible por el aspecto jurídicamente relevante que les da la misma ley, y que al igual que lo que ocurre en el ámbito penal, implica un proceso de subsunción del hecho imponible en la hipótesis de incidencia para poder determinar si es posible hablar de la existencia o no de una obligación tributaria por parte del agente, puesto que de ser negativa la respuesta estaríamos ante un hecho irrelevante para el derecho tributario.

El nacimiento de una obligación emana pues de la misma ley, y de la concurrencia de los hechos en abstracto que ella describe con los hechos en concreto (aspecto material) que realice el sujeto (aspecto personal) en un momento y lugar determinados (aspectos temporal y espacial), lo que da como resultado que sea posible establecer una obligación tributaria a un sujeto determinado, no limitándonos solo a la abstracción generalizada de Alessi.

Debemos agregar sobre el particular que, el hecho imponible si bien produce efectos jurídicos, no constituye un acto jurídico, sino más bien un hecho jurídico,

ello en la medida que no existe la voluntad de los particulares en producir algún efecto tributario, sino más bien este se encuentra supeditado a la realización de un hecho jurídico de los mismos cuya realización fáctica pueda encuadrarse dentro de los expresado por la norma. Sobre este punto debemos tener en consideración un punto importante referido a la configuración del acto jurídico que es pues la voluntad del agente; quien para su realización no considera producir efecto tributario alguno, sino solo la materialización de la realización económica precedente, vale decir, por ejemplo la perfección de un contrato.

2.2. Imputación objetiva: configuración de la infracción tributaria

Básicamente toda infracción parte del incumplimiento de alguna conducta señalada en la ley, ya sea que esta implique un mandato de hacer o no hacer; en ese sentido podremos afirmar entonces que las infracciones tributarias constituyen pues todo aquel incumplimiento a disposiciones establecidas en la normativa tributaria. Pero cómo surge este incumplimiento, o mejor dicho cómo es posible establecer que una u otra conducta puede constituir infracciones tributarias.

Como lo veníamos sosteniendo en el apartado precedente, las obligaciones tributarias surgen a partir de la configuración de determinados hechos que ocurren en la realidad y que son subsumibles con lo expresado en la norma; una vez determinada la adecuación del hecho con lo señalado en el texto legal, recién es posible decir que existe un hecho imponible, esto es que es posible de generarse una obligación tributaria imputable a un sujeto determinado.

Esta obligación tributaria se traduce en una obligación de pago por parte del deudor tributario, cuya valuación en abstracto depende de los criterios sobre los que se sustente la Administración Tributaria para determinar la base imponible correspondiente, esto es la aplicación de la base presunta (determinación de la deuda tributaria a través de diversos indicios recogidos por la Administración Tributaria, esto es hechos y circunstancias de las cuales se sirve para poder establecer una cuantía promedio) o, la base cierta (básicamente referida a la

determinación a partir de la información proporcionada por el propio sujeto obligado y sobre la cual se establece la deuda tributaria).

Una vez fijada la deuda tributaria, por ejemplo para el pago de determinados tributos, esta se pone en conocimiento del deudor tributario para que cumpla con dicha obligación, siendo recién en esta etapa donde es posible hablar de la configuración de alguna infracción tributaria en tanto este se encuentre renuente al cumplimiento de la misma, siempre y cuando dicha conducta se encuentre descrita en el catálogo correspondiente a las infracciones tributarias. Y decimos esto, porque al igual que para poder hablar de la existencia de una obligación tributaria esta debe ser subsumible en alguna de las descripciones establecidas en las normas sobre la materia, es *conditio sine qua non*, que también la conducta que constituya infracción también se encuentre establecida en las normas pertinentes, esto es, que también sea subsumible dentro de un tipo específico.

Algo que debemos tener claro sobre este punto, es, como ya lo decíamos, que las normas que establecen que conductas han de ser consideradas infracciones tributarias no solo están vinculadas a conductas precedentes de cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias, esto es de tributos en sentido estricto, sino también sobre diversos aspectos que según lo establece el Código Tributario está constituido por básicamente cinco (05) segmentos clasificados según la naturaleza del acto que ha de sancionarse (a) de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción; b) de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos; c) de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos; d) de presentar declaraciones y comunicaciones; e) de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma).

Para efectos didácticos nosotros los agruparemos en dos sectores determinados a partir del tipo de obligación que representan en sentido abstracto, por un lado a todas aquellas procedentes del mandato de la norma sobre obligaciones de hacer, por ejemplo inscribirse en los registros de la Administración; la emisión de comprobantes de pago; llevar los libros contables correspondientes, o de presentar las declaraciones juradas en los plazos establecidos por la ley; por otro lado, del mismo modo también es importante referirnos a casos procedentes de infracciones que provengan de obligaciones de no hacer como es el caso de la

obligación de no brindar información falsa referida a la actualización o acreditación de la inscripción en el registro de la Administración, en otras palabras la veracidad de la información otorgada para el Registro Único del Contribuyente; o por ejemplo emplear sistemas de emisión de comprobantes de pago no declarados, omitir registrar ingresos patrimoniales, o presentar más de una declaración.

Ahora bien, teniendo en cuenta estos grupos sobre los que se encuentran vinculadas las obligaciones tributarias, debemos tener en claro que en todos estos casos ha existido una relación causal primigenia, es decir, se ha tenido que configurar de manera manifiesta un hecho imponible generador de la relación causal, que, *a posteriori*, ha desencadenado una obligación subsecuente cuyo incumplimiento está representado en la infracción materialmente expresada en la norma tributaria.

2.3. Bien jurídico protegido

Está claro el objeto que pretende la Administración Tributaria con la imposición de sanciones por la consecuente comisión de infracciones tributarias, no busca, como la mayoritaria posición doctrinaria y jurisprudencial pretenden manifestar, efectuar el cumplimiento de obligaciones tributarias propiamente dichas, ni crear en el deudor tributario ese deseo innato de contribuir con las arcas del Estado para el desarrollo del mismo y su correlacional transmisión de beneficios en obras públicas o beneficios para el individuo en cada situación en particular.

Entonces qué es lo que busca en realidad la Administración Tributaria, básicamente lo que busca es obtener recursos e ingresos para el propio Estado que en un momento determinado posterior a la recaudación han de traducirse en un beneficio específico tanto para el individuo como para el entorno social sobre el que recae la norma tributaria en concreto. No podría decirse pues que la Administración Tributaria pretende generar en el sujeto aquel acto de liberalidad que significa la contribución en sí, porque de ser así no se podría establecer ningún tipo de disposición compulsiva como si lo establece la norma tributaria

finalmente ante el incumplimiento, es pues en este punto donde la norma tributaria deja en manifiesto el interés principal que persigue, que no es otra cosa –como lo veníamos diciendo– que generar los ingresos pecuniarios idóneos, adecuados para el sostenimiento de la actividad estatal.

2.3.1. Principio de lesividad

Los diversos órganos jurisdiccionales han estimado que en el ámbito del derecho administrativo sancionador no es posible hablar de una vulneración en estricto de un bien jurídico específico, y que por consiguiente no es posible hablar o referirse a la existencia en sí del principio de lesividad en este campo sancionador (Sala Penal Permanente de la Corte Suprema: Recurso de Nulidad N° 2090-2005/Lambayeque), al respecto debemos decir que si bien la postura asumida por nuestra jurisprudencia en relación a que lo protegido por ella está dirigido a garantizar el correcto funcionamiento de la Administración Pública, esta postura no es totalmente válida, en la medida que el accionar del Estado en materia punitiva no puede estar dirigido por criterios solamente de afectación general sin una individualización del interés protegido.

Sostienen que en el ámbito del derecho administrativo sancionador no es necesario realizar la verificación de la afectación a un determinado bien jurídico, y que con la sola realización de la conducta ya se configura la infracción, por lo que no es posible hablar del principio de lesividad; esta posición nos parece totalmente carente de sustento jurídico, en la medida que solo se aprecia una posición parcial de las consecuencias que implican al principio de lesividad, este principio hace referencia a dos eventos o posibilidades presentes en toda afectación a un interés jurídicamente protegido, por un lado la afectación en concreto con la correspondiente lesión al bien jurídico, afectación real del interés socialmente aceptado y reconocido, y por otro la puesta en peligro del mismo, lo que no significa necesariamente que se tenga que dañar el bien jurídico específico, tal es así que en la redacción de Código Penal se hace mención a determinadas conductas cuya realización es de mera actividad, en las que sin

importan el efecto final producido por la mismas ya genera una consecuencia jurídica.

Sobre este punto nos parece importante centrarnos en la medida que no es posible hablar de una disposición que sancione determinada conducta sin hacer referencia alguna a un objeto de protección específico perseguido por esa norma, en ese sentido y acorde al derecho constitucional de la debida motivación de resoluciones judiciales, no cabría posibilidad alguna de establecer responsabilidad administrativa en tanto no sea posible hablar de un interés socialmente protegido, por lo que, al establecerse la responsabilidad administrativa del sujeto debe hacerse mención también al objeto de protección a fin de no vulnerar las garantías propias de un Estado Social de Derecho, con lo que quedaría descartada la posición sentada por la Administración de Justicia en este contexto.

2.4. Determinación del grado de responsabilidad: sanción administrativo-tributaria

Cuando ha sido posible determinar, en base a los criterios antes expuestos el grado de responsabilidad del agente, en este caso, del deudor tributario, es posible, según sea el caso, la imposición de una consecuencia jurídica, de una sanción.

Para el maestro Gerardo Ataliba, la imposición de una sanción no constituye en sí misma un castigo, sino “una mera consecuencia jurídica” (1987: 48). Y ello debido a que, como menciona, no toda sanción importa un castigo, sino que este último es una especie dentro de un género: la sanción jurídica, opinión que es desarrollada a partir de lo expresado por el jurista Gordillo, para quien,

“(…) las sanciones no siempre son penas (privación de libertad, vida o propiedad, a título no de reparación sino de castigo), puesto que pueden consistir en el establecimiento de una relación jurídica, la extinción de una relación jurídica preexistente, o la ejecución coactiva del deber jurídico violado.

Si se quiere en todos los casos hay un *aliquid* de castigo, pero se debe notar que salvo en el caso del derecho penal, lo más importante en la sanción o “específica reacción del derecho ante la violación de un deber jurídico”, no es el castigo, sino la aplicación forzada del objeto del derecho, vale decir, el cumplimiento o ejecución coactiva del deber no cumplido.” (Ataliba, 1987: 48-49).

Pareciera ser que Posadas Belgrano es de la misma opinión al sostener que “la idea de sanción no es exclusividad del derecho penal sino que otras ramas del derecho establecen sanciones, por lo cual no es de extrañar que lo haga el derecho tributario”. (Villegas, 1995:11)

Al respecto debemos mencionar que la imposición de sanciones en materia tributaria, en estricto en el caso de infracciones tributarias de carácter administrativo, resulta tan compleja como la determinación de sanciones en materia penal, ello debido a las diversas variantes que ha de emplearse: 1) para determinar la responsabilidad; 2) para poder establecer la sanción en sentido abstracto; y, 3) la determinación de la sanción a imponerse al sujeto una vez determinada su responsabilidad (sanción concreta). Al haber sido ya desarrollado el primer punto en los tópicos precedentes, nos centraremos ahora en detallar los dos puntos sucesivos, esto es la determinación de las sanciones tanto en sentido abstracto como en sentido concreto.

Todas las consecuencias jurídicas establecen ciertos parámetros sobre los cuales ha de imponerse una sanción, esto es una especie de rango o parámetro sobre el cual se puede determinar luego la sanción a imponerse al sujeto. Así pues, por ejemplo, en el derecho penal se establece un rango de dentro del cual se enmarca la sanción, y que, al igual que en las infracciones administrativas, está dada en base a criterios de proporcionalidad frente al bien jurídico lesionado, al respecto obsérvese el caso de los delitos contra el patrimonio, en donde los márgenes de pena están dentro de uno (01) a tres (03) en casos de hurto, o de tres (03) a ocho (08) en relación al robo; tal igual ocurre con los delitos tributarios, el tipo base de defraudación tributaria establece una pena de cinco (05) a ocho (08), además de 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta)

días-multa, en el cual además es posible establecer consecuencias accesorias a la persona jurídica en determinados casos.

Algo similar ocurre con las sanciones administrativas derivadas de la comisión de infracciones en materia tributaria, aunque no es precisamente de la misma magnitud de las descritas anteriormente. La determinación de las sanciones en este aspecto trae consigo la aplicación de ciertas reglas y parámetros distintos a los mencionados para el derecho penal, pues a diferencia de éste, en el ámbito tributario existe una afectación aparentemente pecuniaria, a partir de lo dejado de percibir por el Estado, siendo factible aplicar criterios similares a los de una sanción tasada, que a nuestro entender no resultaría violatorio de ninguna regla de proporcionalidad puesto que al ser un valor cuantificable en dinero es fácilmente preciable, y ello tendría un efecto positivo, si tal como lo mencionan diversos tratadistas, las sanciones imponibles frente a las infracciones tributarias fueran meramente reparadoras al estado anterior al hecho generador de la sanción, lo que vendría a ser en el caso concreto pagar el tributo dejado de pagar, lo que en definitiva va también aunado a lo señalado con nuestros referentes doctrinarios señalados anteriormente.

Sin embargo hemos de señalar que esta regla se rompe cuando aunado al monto correspondiente al pago dejado de percibir por el Estado, se interpone como medida de sanción la multa, también preciable en dinero con reglas similares a los marcos de penal abstracta del sistema penal; lo propio ocurre, cuando más allá de la sanción por la infracción cometida, se determina de la misma forma el monto correspondiente, por lo que a la luz de la Ley 27444, constituyen los “daños y perjuicios”, que no es otra cosa más que los intereses, tanto compensatorios como moratorios tanto del tributo dejado de pagar como de la multa, los mismos que, al encontrarse fuera de la sanción propiamente dicha, dejan ya de ser meramente sancionatorios para convertirse entonces en ese castigo el cual Ataliba y Gordillo negaban existía. Mucho mayor aun es el castigo al que se somete al deudor tributario que, para determinársele dicho importe es también aplicable según las reglas del derecho administrativo tributario reglas tasadas en base a regímenes de gradualidad y aparentes incentivos, que no son más que

una manifestación contraria a los principios de proporcionalidad y lesividad de los bienes jurídicos.

En consecuencia y a partir de lo anteriormente descrito podemos señalar que, la sanción administrativa derivada de las infracciones tributarias, no es solo la sanción correspondiente por el tributo dejado de pagar, sino que incluye a su vez una penalidad, una penalidad que se traduce en la existencia de una multa y un interés por los mismos, los mismos que son determinados a partir de reglas tasadas, aplicables en forma general para todos los deudores tributarios que cometan infracciones, y que significan no solo una función reparadora frente al hecho, sino un mecanismo de represión propio de las sanciones penales de las cuales el derecho administrativo sancionador también es parte.

3. Derecho tributario sancionador

En el derecho administrativo sancionador en general se busca sancionar conductas que afectan en cierta medida intereses sociales que no alcanzan la calidad o condición de delito. Esta manifestación del *ius puniendi* tiene diversas categorías que lo especializan en determinadas conductas a partir de las normas que se protegen ante el incumplimiento de las mismas. Una de dichas categorías es la que se relaciona al derecho tributario, el denominado derecho tributario sancionador. Esta rama del derecho administrativo sancionador busca ser una respuesta ante la comisión de determinadas conductas contrarias al ordenamiento jurídico tributario, que básicamente se centra en la facultad de recaudación del Estado y en la obligatoriedad del cumplimiento de determinadas reglas o disposiciones relativas al mismo, esto es, a partir de toda norma vinculada al tributo.

El punto de controversia que se presenta en el derecho sancionador parte de si es posible iniciar procesos o imponer sanciones tanto en el ámbito administrativo sancionador como en el derecho penal, ello a partir de los establecido en los diversos cuerpos normativos y fundamentalmente en materia tributaria, en donde tal como lo muestra tanto la jurisprudencia como parte de la doctrina no ha sido

posible establecer un criterio firme sobre el particular. El derecho administrativo sancionador se rige básicamente por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, y que constituye en esencia la norma matriz si se quiere de todo el ordenamiento administrativo sancionador. Por otro lado, el derecho tributario sancionador cuenta con un Código Tributario que si bien enmarca en gran escala el ámbito de aplicación en sus normas, no ha de regirse solo por ellas por lo que es posible aun emplear normas conexas como es la de la Ley del procedimiento Administrativo General.

3.1. La autonomía de las sanciones en materia tributaria

En el ámbito del derecho sancionador, los diversos órganos jurisdiccionales actúan a partir de principios y reglas básicas destinadas a garantizar un mínimo de respeto a los derechos fundamentales de las personas, los mismos que se encuentran reconocidos no solo en la propia Constitución sino también en diversas normas de inferior jerarquía. Estos principios buscan que el Estado evite la comisión de excesos y desbalances que afecten los intereses de los particulares y por qué no de la sociedad; uno de dichos principios está referido precisamente al exceso que se comete por parte del Estado en la imposición de múltiples sanciones, caso que se presenta claramente en el derecho tributario sancionador y en el derecho penal ello a partir de la contraposición normativa existente en el primero.

El Código Tributario señala, muy a pesar de que reconoce la existencia del principio *non bis in ídem*, que las sanciones imponibles en materia tributaria son autónomas y surten efectos independientes a los de la materia penal, con lo cual se ha dejado una puerta abierta para que la Administración Tributaria pueda ejercer su actividad jurisdiccional sancionadora sin contar con un límite en sentido estricto.

3.1.1. La facultad sancionadora de la Administración Tributaria en el artículo 190° y 192° del Código Tributario

Si bien es cierto, el principio del *non bis in ídem* no cuenta con un reconocimiento constitucional expreso, se ve manifestado en una serie de garantías y derechos fundamentales de los cuales se desprende, siendo pues que, a partir de ello y su redacción expresa como tal en la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, alcanza un reconocimiento legal materializado en una norma.

En el año 2007, con la modificación del artículo 171° del Código Tributario se incluyó entre otras cosas el reconocimiento del referido principio; cosa que aparentemente resulta importante por la trascendencia que adopta la legislación sobre el particular, pero que sin embargo no debería serlo en la medida que el reconocimiento del mismo en una norma jerárquicamente superior trae como consecuencia su vinculación directa al demás ordenamiento jurídico:

“Artículo 171.- Principios de la Potestad Sancionadora

La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables” (Código tributario: artículo 171).

Pero bien, con la adopción de esta disposición normativa, como decíamos, pareciera resolverse una serie de problemas de interpretación y aplicación de normas tanto en el sistema punitivo penal como en el administrativo, efecto que no se produjo, puesto que a pesar de ya encontrarse reputado como tal, significo un mero simbolismo jurídico al encontrarse vigentes aún –para esa fecha, y que actualmente continúa– ciertas disposiciones que entran en contraposición con lo establecido en los diversos niveles jurídicos, como es el caso del artículo 190° del referido Código Tributario, artículo que hace referencia a la posibilidad de imponer sanciones tanto a nivel penal como administrativo con independencia de los efectos jurídicos producidos en cada uno de los mecanismos de punición estatal, consecuencia que tal como se sostiene no es otra cosa que un quebrantamiento al referido principio en su aspecto material:

“Artículo 190. – Autonomía de las penas por delitos tributarios

Las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar.” (Código Tributario: artículo 190).

Lo propio sucede con relación con el artículo 192° del Código Tributario, el mismo que expresamente hace manifiesto a la facultad con la que cuenta la Administración Tributaria para formular denuncias penales con independencia de la consecución procesal que se presente en sede administrativa por la presunta comisión de infracciones en materia tributaria, cuyo efecto se traduce al igual que en el caso anterior a la vulneración del principio en su aspecto procesal, y que tal como veníamos diciendo deviene en una consecuencia jurídica atentatoria plenamente contra derechos fundamentales desarrollado en los diversos niveles jurisprudenciales:

“Artículo 192.- Facultad discrecional para denunciar delitos tributarios

Cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios.

Los funcionarios de la Administración Pública que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que presumiblemente constituyan delito tributario, están obligados a informar de su existencia a su superior jerárquico por escrito, bajo responsabilidad.

La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o estén encaminados a este propósito, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo, y a constituirse en parte civil en el proceso respectivo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u Órdenes de Pago que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de 30 (treinta) días de la fecha

de notificación del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria. En caso de incumplimiento el Juez Penal podrá disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar.

En caso de iniciarse el proceso penal, el Juez y/o Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las resoluciones tales como informe de perito, dictamen del Ministerio Público e informe final que se emitan durante la tramitación del referido proceso.” (Código Tributario: artículo 192).

3.2. La Administración Tributaria frente al principio del *non bis in ídem*

La Administración Tributaria al igual que los distintos órganos jurisdiccionales, reconocen en efecto la existencia de este principio, sin embargo, el problema sobre este punto parte de poder determinar en qué momento es pues que se vulnera dicho principio, o mejor aún, cuando sería posible, a la luz de lo expuesto por la Administración Tributaria, encontrarnos ante el *non bis in ídem*.

La Administración Tributaria sostiene con ahínco que el reconocimiento legal de dicho principio, que a pesar no estar estipulado en la Constitución de manera expresa, se encuentra en la norma, concretamente en el Código Tributario. Ello es innegable y nadie lo discute, sin embargo en el punto en donde existe discrepancia esta dado en tanto si existe una real aplicación del mismo en los casos justiciables tanto a nivel administrativo por la vía contenciosa, o en su defecto en la vía penal, pues como se viene diciendo y también se desarrollara en lo sucesivo la Administración Tributaria, muy a pesar de la alusión que hace del principio sigue imponiendo sanciones a partir de su criterio de discrecionalidad y a su vez remite muchas de dichas conductas al fuero penal a fin de que en este también se establezca la responsabilidad del agente, amparado en la autonomía de las sanciones que regula el propio Código Tributario, y que no es más que una manifiesta muestra contraria al principio del *non bis in ídem*, una muestra legal

además, que en nuestra opinión deviene en inconstitucional a partir de las máximas que exige la norma fundamental de todo ordenamiento jurídico.

4. Procedencia del *non bis in ídem* en materia tributaria

Como lo veníamos mencionando la Administración Tributaria reconoce la existencia del principio del *non bis in ídem*, sin embargo, asume como posición que para el cumplimiento de dicho principio se tiene que cumplir con ciertos requisitos, los mismos que sostiene el Tribunal Constitucional, los que consideramos validos pero insuficientes, y que, ante la inexistencia de alguno de ellos estaríamos frente a la inexistencia del mismo.

Tal es así que en el ámbito del derecho administrativo sancionador, específicamente en este ámbito, el tributario, que se señala que solo será posible establecer la responsabilidad en alguna de las dos vías – sea penal o administrativa – en tanto exista identidad en el bien jurídico protegido, cuya consecuencia práctica es insostenible en la medida que tal y como lo sostiene también el propio Tribunal el bien jurídico que aparentemente protege un mecanismo punitivo frente al otro es totalmente disímil, con lo cual, el principio del *non bis in ídem*, devendría en una manifestación jurídicamente simbólica, contraria todas las reglas y garantías básicas que se ejercen en un Estado Social y de Derecho .

4.1. Posición del Tribunal Fiscal

Si bien el Tribunal Fiscal sostiene que reconoce la existencia del *non bis in ídem*, también es cierto que dicho reconocimiento no es completamente pleno; en la medida que tal como lo dispone el mismo Tribunal en su Acuerdo de Sala Plena N° 2003-20:

“Cuando se verifique la existencia de un proceso por delito de defraudación tributaria entre el recurrente, el Tribunal tiene la

obligación de emitir pronunciamiento si cuenta como los elementos necesarios para hacerlo, salvo que para ello requiera el fallo del citado proceso penal.” (Tribunal Fiscal, Acuerdo de Sala Plena N° 2003-20, 23 de septiembre del 2003.)

Es pues así, que, se establece la obligatoriedad de pronunciamiento en tanto considere la existencia de un delito tributario con independencia de lo resuelto por el sistema penal, siendo en consecuencia totalmente incongruente su reconocimiento a partir de este Acuerdo.

4.2. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Al respecto nos parece hacer mención de algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal como es la N° 6929-4-2006, en la cual sostiene que a pesar de la existencia de un procedimiento judicial por el delito de defraudación tributaria, el Tribunal tiene la obligación de pronunciarse al respecto, sin la necesidad de recurrir a la determinación que pueda hacer el fuero penal. Otra resolución importante es la RTF N° 6852-2-2006, en la cual alega que por haber el sujeto podido aportar pruebas en el proceso penal para desvirtuar su responsabilidad, pudo haberlo hecho en iguales condiciones para el ámbito administrativo sancionador, siendo por consiguiente improcedente cualquier acto de alegación a la vulneración a su derecho de defensa, criterio que nos parece poco válido teniendo en cuenta las máximas exigidas en el proceso penal y el estado constante de indefensión en el cual se encuentra el agente.

Finalmente cabe mencionar la RTF N° 5507-10-2011, mediante la cual la Administración suspende el proceso Administrativo en espera del pronunciamiento penal, ello en la medida que la conducta presunta de defraudación tributaria se estaba ventilando en este último, y la Administración no contaba con todos los elementos para poder emitir un pronunciamiento al respecto, esperando por consiguiente el pronunciamiento del Poder Judicial.

CAPITULO III: DERECHO PENAL COMO *ULTIMA RATIO* DEL DERECHO SANCIONADOR

1. Derecho penal como medio de control social

La sociedad, para su correcto funcionamiento, requiere de ciertos mecanismos que le permitan mantener el desarrollo de la misma bajo criterios de seguridad y estabilidad.

“WOLF [sostiene que] [e]l control social es una condición básica de la vida social, pues, con él se aseguran las expectativas de conducta y las normas que rigen la convivencia. El control social precisa los límites de la libertad humana en la sociedad, y es también un instrumento de enculturación y socialización de sus miembros. Debe agregarse que la violencia es una característica de todos estos mecanismos creados para la defensa o protección de determinados intereses de la sociedad. “La violencia es por tanto consustancial a todo sistema de control social”. (Villavicencio Terreros, 2012: 7).

A todos estos mecanismos con los cuales cuenta la sociedad se les conoce como control social, el mismo que por su naturaleza puede adquirir un carácter informal o formal.

“El control social informal (control social secundario) comprende la disciplina social, la familia, educación, las normas sociales, religión, medios masivos de comunicación, la actividad política, la actividad artística, investigación, etc. En esta forma de control social, el sistema normativo está conformado por los usos, costumbres, tradiciones y, con frecuencia, apelaciones de un código moral no escrito, y también la reciprocidad. Las sanciones o castigos son impuestas por las personas significativas dentro del ambiente social del individuo, es decir, compañeros de trabajo, familiares, vecinos, etc. En realidad, todos estos medios de control social informal no son más que “mecanismos naturales de regulación social”, pero cuando estos medios o modos naturales fallan, los interesados se ven obligados a recurrir a mecanismos artificiales como el llamado sistema penal. Por esta razón se afirma que las sanciones penales son solo un medio de control social y probablemente ni siquiera el más importante” (Villavicencio Terreros, 2012: 7).

Por otro lado,

“El control social formal es el sistema penal. “Las sanciones del control social formal, a diferencia de las que imponen las agencias informales, nunca son neutras, sino negativas, estigmatizante” pues atribuyen al individuo un singular *status*, ya sea de desviado, de peligroso, de delincuente, etc. El *modus operandi* y las sanciones, en ambas formas de control social, difieren sensiblemente. Por ello, las agencias de control social formal no pueden actuar con la flexibilidad que asisten a los mecanismos de control social informal. La diferenciación entre ambas formas de control social no hay que buscarla en los niveles de formalización e institucionalización de los mecanismos de control, sino en la naturaleza del órgano que ejerce el control” (Villavicencio Terreros, 2012: 7-8).

Dentro de estos últimos se encuentra el sistema penal, manifestación pura del monopolio en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, que representa quizás, la institución por excelencia en materia sancionatoria.

El sistema penal como mecanismo de control social formal no difiere en mucho de los demás controles sociales (tanto informales, como de los mismos formales), pues la finalidad que persiguen desemboca en un mismo interés: evitar conductas que la sociedad considera indeseables (Villavicencio Terreros, 2012: 8); el criterio diferenciador si se quiere, parte del carácter represivo sancionatorio que trae consigo la intervención del derecho penal, esto en el sentido de su carácter formal en su aplicación.

Es tan especialísimo el derecho penal, que su intervención se reduce solo a aquellos casos en los que los demás controles sociales fallan, esto es, actúa como un instrumento de *ultima ratio legis*; pues, es solo en estos casos, que representan una manifestación tan dañosa al normal desarrollo de la sociedad y que importa una afectación severa a bienes jurídicos que la sociedad protege; y que bajo la misma premisa, importan también una afectación grave a la conducta y normal desarrollo del sujeto, en el sentido que con la sola intervención del derecho penal, se pone en manifiesto a su vez una serie de mecanismos para su represión lo que significa la limitación de sus condiciones mínimas como sujeto, esto es un actuar segregatorio de la sociedad, que en palabras de los maestros Maurach y Zipf, quienes son citados por el profesor Villavicencio Terreros (2012: 9) pone en riesgo la existencia social de afectado:

“Desde el punto de vista de la política jurídica del derecho penal debería de ser una *ultima ratio*, encontrándose en el último lugar y adquirir actualidad solo cuando ello fuese indispensable para la conservación de la paz social. De ellos se sigue que la naturaleza secundaria del derecho penal es una exigencia político-jurídica dirigida al legislador”.

Y esto parte de la postura que asume el Estado con la finalidad de perseguir y repeler aquellos actos que considera dañosos a la sociedad y a sus intereses, la naturaleza de última herramienta, de último instrumento en la intervención que le da el legislador al derecho penal es meramente a partir de posiciones políticas y no dogmáticas según se dé el marco de la coyuntura pública del Estado, lo que trae consigo una serie de falencias y taras que actúan en desmedro de la intervención del mismo derecho, punto que lo trataremos en su oportunidad.

2. Prevalencia del derecho penal frente a otras manifestaciones del *ius puniendi* del Estado

Como lo comentábamos líneas arriba, el derecho penal interviene en ocasiones en las que los demás controles sociales, sean formales o no, fallan, esto en razón de la naturaleza con la que se encuentra presente en los ordenamientos jurídicos de todos los sistemas.

Es por ello que como manifestación final del derecho sancionador, tiene un carácter especial, que le permite excluir si se quiere a otras instituciones del derecho, y esto por una sencilla razón, la intervención del derecho penal de por sí, constituye una afectación seria a diversos derechos y principios que regulan el común desarrollo del sujeto materia de proceso y/o sanción, según sea el caso, y que trae consigo limitaciones, que según el grado de intervención del derecho penal en la comisión del injusto, restringe su libre ejercicio desde afectaciones pecuniario-patrimoniales (multas), hasta limitaciones al libre ejercicio de la libertad de tránsito, conocidas como penas privativas de la libertad; o el concurso de estas y otras que sin llegar a ser tan restrictivas como esta última, separan al individuo de una realidad uniforme en la que se desenvuelve.

Este carácter represivo sobre el que se sustenta el derecho penal, parte de la intensidad con la que se realiza la afectación de bienes jurídicos, pues tal como se mencionó en su oportunidad, la intervención del derecho administrativo sancionador responde a una afectación leve de determinados bienes jurídicos frente a los cuales la intervención del derecho penal resulta desproporcionada. Siendo desproporcionada también la intervención múltiple sobre la que se encontraría el sujeto en caso se actué una participación concertada ente ambas instituciones por la excesiva represión y limitación que ello significaría, lo mismo que se sustenta en el contenido de cada una de la manifestaciones del derecho sancionador tomando como base al *ius puniendi* del Estado y al su finalidades.

2.1. *Ius puniendi* en sentido estricto

La facultad con la que cuenta el Estado para sancionar y reprimir conductas se ve manifiestamente expresada en el derecho penal, pues constituye un instrumento válido de represión y sanción de conductas contrarias al ordenamiento jurídico, conductas que requieren un tratamiento especializado pues, su desarrollo y manifestación en la sociedad importa un riesgo latente al resto de individuos que la conforman y también para el mismo sujeto.

Esta intervención busca la represión de conductas que para el derecho adquieren la categoría de delito, esto en razón del principio de lesividad y de criterios de mínima intervención del derecho penal que serán expuestos en lo sucesivo; así como de la imposición de las consecuencias correspondientes, que significan sino la limitación de determinados derechos fundamentales del imputado en pro del equilibrio y bienestar de la sociedad, esto bajo la perspectiva propia de la proporcionalidad y racionalidad de las penas.

Sobre el particular debemos tener en claro que el derecho penal como *Ius puniendi*, no se manifiesta solo en su parte sustantiva, esto es con la tipificación de una conducta determinada y su correspondiente consecuencia jurídica, sino también, a lo largo del proceso para determinar su responsabilidad penal.

2.2. *Ius puniendi* en sentido amplio

Como contraposición a este ejercicio monopolizado del *Ius puniendi*, la legislación nacional permite el empleo de nuevos mecanismos que le quitan en cierta forma esta rigidez, generando con ello, que aunado al derecho penal existan otras formas de manifestación punitiva, vale decir, el derecho administrativo sancionador. Es pues, que esta nueva manifestación del derecho sancionador permite y trae como consecuencia que el Estado pueda repeler conductas que a la luz de la actuación del derecho penal parece idónea. Sobre el particular el Tribunal Constitucional español, al igual que la doctrina mayoritaria de ese país han llegado a sostener que existe una “asimilación entre la potestad

administrativa sancionadora y la potestad penal, considerando ambas como una manifestación del mismo y único *ius puniendi* del Estado; [reconociéndose] que en un sistema estricto de división de poderes, la potestad sancionadora correspondería exclusivamente al Poder Judicial, “si bien nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora Administrativa”.” (López Díaz, 2000: 54-55). Pues bien, teniendo en cuenta lo anteriormente descrito valuemos la proximidad de las manifestaciones de este *ius puniendi* con el tema que nos interesa y la vinculación que a partir de ellos se puede establecer con el derecho penal y sus principios tanto en el ámbito sustantivo como procesal.

2.2.1. Derecho penal administrativo

Derecho penal administrativo, derecho de contravenciones, o simplemente derecho administrativo sancionador, es la respuesta ante, para algunos, la falta e ineficiencia en la actuación de las instituciones judiciales, básicamente en el ámbito penal, y que, a partir de reglas básicas, estrictamente cimentadas por este, busca poder reprimir conductas que la manifestación pura de la facultad sancionadora del Estado no alcanza. Mucha discusión se ha presentado en relación al rol que representa para el derecho sancionador este derecho penal administrativo y básicamente relacionado a su carácter punitivo dentro del derecho, el cual para alguno no pasa de ser quizás solo una respuesta del Estado legalmente válida, que puede o no alejarse del derecho penal, criterio que al igual que el expuesto por Pérez Royo, nos parece insostenible, ello en gran medida que al derecho administrativo sancionador centrarse en las actuaciones contrarias al derecho, se rige a su vez por criterios y reglas básicas del derecho penal, encontrándonos con meras diferencias formales y procedimentales que no afectan con la esencia misma de lo que significa la actuación del Estado en casos contrarios a sus intereses.

Pérez Royo afirma que “tomando como criterio decisivo la índole de la reacción prevista en el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, aparece claramente que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene una carácter claramente represivo o punitivo, que hace a estas instituciones sustancialmente

idénticas a las de índole penal en sentido estricto, a diferencia de épocas anteriores en que se ha presentado el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración como algo diferenciable del Derecho Penal en sentido estricto, en cuanto la propia esencia de las instituciones, actualmente constituye opinión absolutamente mayoritaria la de que las diferencias entre las sanciones (las administrativas), y las jurídico-penales propiamente dichas no son sustanciales sino puramente formales. Las anteriores consideraciones son aplicables claramente en el específico ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, que constituye uno de los ejemplos en que más visiblemente se parecía esta identidad sustantiva entre las instituciones del Derecho Penal y el de las infracciones administrativas”. (López Díaz, 2000: 54-55).

2.2.2. Derecho penal tributario

Teniendo en cuenta lo anteriormente señalado, y considerando a su vez que el derecho administrativo sancionador cuenta con una serie de variantes, nos importa en este caso remitirnos al derecho penal tributario y derecho administrativo sancionador en materia tributaria, al ser instituciones fuertemente vinculadas tal como ya lo estuvimos exponiendo precedentemente. Ahora bien, considerando que sustancialmente no existe una diferencia clara entre el derecho penal y derecho administrativo sancionador, observemos primero que el derecho administrativo si bien se centra en la sanción de conductas a las que el derecho penal se encuentra ajeno y que sin embargo representan cierto grado de reproche a la sociedad también se rige por los mismos principios y reglas elementales; lo propio lo hacen a su vez las normas que se encargan de determinar infracciones administrativas en materia tributaria con relación al derecho penal tributario.

Analogía que a simple vista parece simple, pero que es hasta cierto punto representa uno de los factores más importantes en el presente trabajo, puesto que como se ha venido viendo, y vera a su vez mas adelante, si bien existen principios básicos que regulan tanto la actuación penal como la administrativa, debemos tener en claro que el cumplimiento de esto no se da en todos los casos, siendo más bien una especie de mutación de los mismos los que se aplican en el

ámbito administrativo, en estricto y con mayor ahínco en el ámbito tributario, y ello sustancialmente a partir de creer que la potestad sancionadora de la Administración se rige por normas que imponen sanciones de autoprotección de sus intereses, craso error que se ve reflejado sino en la inaplicación de reglas básicas en contra de los sujetos procesales. Zornoza considera que “las infracciones y sanciones tributarias no pueden encuadrarse entre las denominadas sanciones de autoprotección, pues con su tipificación se atiende a la protección de intereses generales, y han de incluirse, por ello, entre las de protección de orden general, de naturaleza punitiva y a las que resultan de aplicación, siquiera con matices, los principios de orden penal” (López Díaz, 2000: 55).

3. *Non bis in ídem* como mecanismo de control frente a la facultad sancionadora del Estado

Dentro de los diversos principios de posible aplicación en el ámbito del derecho sancionador, uno que toma vital relevancia para nosotros es el del *non bis in ídem*, principio según el cual se impide la posibilidad de sancionar y ni siquiera procesar a un sujeto sobre el cual se ha determinado la responsabilidad sobre un hecho en particular, lo mismo que para los casos en los que el sujeto en cuestión se encuentra exento de la misma.

Decimos que es un mecanismo de control en buena cuenta porque su puesta en marcha durante el proceso, o incluso una vez terminado este permite paralizar la actividad del Estado destinada a repeler la conducta; su ejercicio trae consigo que, mucho más allá de la inactividad del Estado, se pueda brindar las condiciones de seguridad necesarias al sujeto que se encuentra en medio del proceso o al término de este. Al respecto debemos señalar que si bien, en el caso de la legislación penal, no existe una regulación del mismo de manera expresa en el código sustantivo, si se lo es posible encontrar en la norma procesal, referencia que hacemos mención más adelante.

Este principio surge en parte por la falta de claridad de la norma penal a la hora de determinar la responsabilidad del sujeto, ello puesto que, tal como lo desarrolla de la doctrina en diversas ocasiones, debido a ciertas inconsistencias del legislador es posible enmarcar una conductas en diversos tipos, lo que si bien en ocasiones puede ser válido, lo que no resulta valido es una sanción homogénea por deficiencias del mismo Estado, pues en casos determinados en donde es posible hablar de concursos aparentes de leyes, el juzgador, a partir de lo expuesto por el legislador, quebranta estas reglas y aplica erróneamente la norma.

3.1. Límites al derecho sancionador penal

Al igual que el derecho administrativo sancionador, el derecho penal, como máxima expresión de *ius puniendi* del Estado, cuenta con una serie de principios rectores que le permiten actuar dentro de la legalidad correspondiente a un Estado de Derecho, los mismos que se encuentran establecidos mayoritariamente en el Código Penal. A continuación haremos referencia a algunos de estos principios, centrándonos básicamente en aquellos que para nosotros toman relevancia importante dentro del marco del derecho penal tributario, además de ello, considerando también el desarrollo posterior de algunos de ellos en apartados posteriores.

Iniciaremos con el principio rector por excelencia del derecho penal, nos referimos al principio de legalidad:

“Principio de Legalidad:

Artículo II.- Nadie será sancionado por un acto no previsto como delito o falta por la ley vigente al momento de su comisión, ni sometido a pena o medida de seguridad que no se encuentren establecidas en ella.” (Código Penal: Título Preliminar, artículo II)

Sostenido por el aforismo latino “*nullum crimen, nullum poena, sine lege*”, representa la máxima fundamental de todo el ordenamiento jurídico penal, ya que,

tal como lo sostiene este principio, nadie podrá ser sancionado por acto cometido que no se encuentre sancionado como delito al momento de su comisión, o en caso de ser pasible de sanción, que dicha sanción no se encuentre establecida ya en la norma penal. Este principio tiene un reconocimiento constitucional e implica quizás, una elaboración mucho más profunda que la sostenida en la célebre frase latina, lo que es dado a partir de la redacción propia de la Constitución la misma que hace alusión a un conjunto de aristas que han de sostener a esta norma:

“Artículo 2.- Derechos fundamentales de la persona

Toda persona tiene derecho:

24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia:

d. Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley.” (Constitución Política del Perú: artículo 2, inc. 24, literal d).

La legalidad de las normas según este principio trae como consecuencia la existencia *prævia* del hecho materia de sanción, esto es, que exista antes de la comisión del hecho presumiblemente ilícito, lo que se sostiene en una sencilla razón, no es posible colocar en una situación de incertidumbre al sujeto al no conocer que conductas son o no reprochables socialmente al momento de su comisión, imposibilitando con ello al Estado a perseguir conductas que hubieran afectado bienes jurídicos con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma que las establece.

Esto también establece la imposibilidad de en la emisión de normas cuyo efecto sea retroactivo. Sobre este punto es importante señalar un principio importante y muy vinculado al principio de legalidad está relacionado con la temporalidad en la aplicación de la norma penal, sobre este punto hay dos criterios aceptados por la doctrina y jurisprudencia de manera sólida, nos referimos al principio de combinación, según el cual en caso de conflicto de leyes penales en el momento de realización del hecho punible se aplicara la ley penal más favorable, efecto

mismo que ocurre cuando ya se encuentre en ejecución el cumplimiento de la pena prevista para el tipo penal en concreto. El otro de los principios mencionados está referido a la retroactividad benigna, según dicho principio, con la existencia de una ley que establece que una conducta determinada deja de ser perseguible penalmente, la pena, su ejecución, y demás efectos derivados del ilícito con la ley anterior extinguen sus efectos, esto es desaparece la posibilidad de sanción por parte del Estado.

Básicamente estas variantes propias del principio de legalidad responden a criterios de interpretación favorable al imputado (*in bonam partem*); proscribiéndose con ello la posibilidad de que el aparato estatal actúe de manera desproporcional a lo señalado por el en la norma penal al momento de la comisión del ilícito.

Otro de los sustentos del principio de legalidad se encuentra en la certeza que debe presentar la norma penal, esto es, que la ley penal debe ser redactada con la mejor precisión posible, principalmente este principio está dirigido al legislador, puesto que es él el encargado de redactar la norma; este principio no puede entenderse como una exigencia exacta al legislador puesto que por las características propias del lenguaje eso deviene en una imposibilidad fáctica, sin embargo esta exigencia se consolida en el empleo de una redacción lo más precisa posible. Al respecto debemos decir que este principio no solo se limita a la actuación del legislador, sino también a la operatividad con la que ha de contar el intérprete de la norma.

Sobre el particular a demás debemos señalar que las normas penales requieren a su vez de dos características básicas adicionales, una de ellas es que la ley sea *scripta*, que no es otra cosa que la necesidad de que la ley este escrita, esto como mecanismo protector frente a otras fuentes del derecho, como son la costumbre, la jurisprudencia y los principios generales del derecho; fuentes que si bien tienen una importante connotación en el marco del derecho en general carecen de relevancia para el derecho penal, ello a partir de la seguridad que debe significar la existencia de estas normas en un Estado de Derecho.

Una última característica está vinculada a la exigencia de que la norma sea *stricta*; ello en la medida que, está relacionado con la prohibición de analogía, principio según el cual no es posible establecer la calificación del hecho como delito o falta, así como establecer responsabilidad, o en su defecto la pena del sujeto en base a la aplicación de criterios de analogía, esto es, en base a casos previos o circunstancias de realización similares al hecho materia de análisis en el caso en concreto. Esta prohibición se traduce en la interpretación negativa que se hace de la norma (*in malam partem*), permitiendo por consiguiente su asunción positiva, esto es en los casos en los cuales se pueda establecer criterios de interpretación beneficiosos al imputado.

Por consiguiente, podemos afirmar que para que la ley penal, en base al principio de legalidad se encuentre completamente estructurada requiere de estos cuatro elementos referido anteriormente, por lo que podríamos decir entonces que el principio de legalidad se resume en “*nullum crimen, nullum poena, sine lege stricta, scripta, certa y praevia*”.

Debemos decir además, que estos no son los únicos principios que sostienen el derecho penal, sino solo una muestra de ellos, instituidos fundamentalmente por constituir garantías materiales que brinda el derecho, sin dejar de lado, claro está, las garantías procesales, que por la finalidad de la presente investigación en esta oportunidad no abordaremos.

4. El nuevo Código Procesal Penal al respecto de los procesos paralelos

Por medio del Decreto Legislativo N° 957, se estableció dentro del marco jurídico nacional, el nuevo código Procesal Penal, el mismo que como parte complementaria al ejercicio del *ius puniendi*, establece, más allá de las reglas propias de cada proceso, ciertos lineamientos importantes en el ejercicio de esta actividad sancionadora, principios aplicables a todo proceso y que de una u otra forma significan límites al poder sancionador con el que cuenta el Estado en sus diversos órganos.

Algunos de dichos principios tutelares, está establecido en el artículo III del Título Preliminar de dicho cuerpo legal; el mismo que señala entre los diversos con los que cuenta, el *non bis in ídem*, en sus diversas manifestaciones; la jerarquía normativa, y la aplicación supletoria de normas:

“Artículo III: Interdicción de la persecución penal múltiple.- Nadie podrá ser procesado, ni sancionado más de una vez por un mismo hecho, siempre que se trate del mismo sujeto y fundamento. Este principio rige para las sanciones penales y administrativas. El derecho penal tiene preeminencia sobre el derecho administrativo.

La excepción a esta norma es la revisión por la Corte Suprema de la sentencia condenatoria expedida en alguno de los casos en que la acción está indicada taxativamente como procedente en este Código.”
(Código Procesal Penal: 2004, Título preliminar, artículo III).

En ese sentido uno de los puntos importantes y que denota nuestro interés, está dado en el reconocimiento que hace la norma de manera expresa al rol protagónico que desarrolla la actividad penal, esto en la medida que establece que el “derecho penal tiene preeminencia sobre el derecho administrativo”, concordando dicho dispositivo legal a lo establecido en las normas de carácter administrativo analizadas con anterioridad, por lo cual resulta imperativo tener en claro el papel fundamental de este principio.

Esto en la medida que, una vez iniciado el proceso administrativo sancionador por un lado, y el proceso penal por otro, el primero debe suspenderse a fin de que sea este último el llamado a resolver dicha controversia, asegurando así garantías mínimas procesales del imputado, cumpliéndose a su vez con el principio *non bis in ídem*, ello en la medida que no puede permitirse la actuación de las dos manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, por su desmesurado carácter sancionador y la desproporcionalidad que ello implica durante y al finalizar el proceso.

Una pregunta saltante a esto, y válida por supuesto, está dada en razón de los efectos procesales que trae consigo la intervención del derecho penal, como

órgano excluyente de la actividad sancionadora de la actividad administrativa, en estricto en los casos en los que se dé casos de posibles sobreseimientos o archivo en alguna de las diversas etapas procesales; y la posibilidad que trae consigo de continuar la persecución en la vía administrativa dejándose de lado el resultado penal, a fin de poder determinar su responsabilidad. A nuestro entender, esta intervención resulta innecesaria por una sencilla razón, el Estado ya intervino; ya realizó las diversas diligencias que le permitieron determinar la inexistencia de responsabilidad el sujeto imputado, por ende devine en insostenible que se recurra a otro nivel de represión frente al mismo hecho, independientemente del resultado obtenido, lo mismo si se actuara de manera inversa, esto es, que se haya o no determinado la responsabilidad del sujeto en el ámbito administrativo, y que dicha conducta preténdase ser analizada y valorada en el campo del derecho penal, caso extremo que en nuestra opinión no debe desarrollarse, en la medida que como lo sostuvimos anteriormente, fuera de causar desproporcionalidad en la medida de la intervención, no permite brindar las condiciones de seguridad que requiere el imputado en el caso en concreto, y mucho más si existe una sanción de por medio.

5. Derecho penal y el derecho penal económico

Desde mediados del siglo pasado el incremento de la criminalidad se ha visto manifestado, no solo por la comisión reiterada de ilícitos penales, sino por el empleo y utilización de nuevas instituciones propias de otras ramas del derecho, que, si bien es cierto siempre se han encontrado presentes no habían adquirido notoria relevancia para el derecho penal, y que fundamentalmente se centran en la afectación de intereses supraindividuales, esto es la puesta en marcha de conductas destinadas a la afectación de bienes jurídicos colectivos, contra el Estado, y que afectan a parte importante del mismo, nos referimos a intereses enmarcados dentro del ámbito del derecho económico.

Como respuesta a ello, el Estado ha intentado por medio de sus diversas instituciones, por ejemplo el derecho administrativo sancionador, hacer frente a

dichas conductas, llegando incluso a recurrir al derecho penal con la finalidad de repelerlo.

Dentro de la especificidad propia del derecho, al reseñar a esta materia sujeto de estudio, lo referiremos como derecho penal económico, institución del derecho, que al igual que muchas otras tantas ha generado una infinita discusión, discusión que aún sigue hasta la actualidad, esto en razón de poder reconocer su naturaleza y la esfera sobre la cual se desarrolla y sostiene. Básicamente su desarrollo se centra en tres etapas estrechamente vinculadas al desarrollo económico global y su rol a lo largo de la historia; en primer lugar nos referiremos a su vinculación con los albores dados por el liberalismo económico de la cual su mayor exponente es sin duda Smith, quien desde finales del siglo XVIII, e inicios del siglo XIX, acuñara la idea de que la economía no requiere de la participación del Estado, siendo esta autorregulada como por una mano invisible gracias a la participación de todos sus agentes económicos entendidos estos como particulares.

Años después, ya en el siglo XX, propiamente después de la crisis de 1929 en la bolsa de valores estadounidense, se empieza a desarrollar una corriente que si bien coexistía con la anterior, no contaba con el mismo realce, en la cual el Estado ocupa un papel importante y fundamental, en la medida que es el quien, a través de sus diversos organismos se va a encargar de regular y llevar a cabo toda la actividad económica, impidiendo con ello el libre desarrollo de los particulares, brindando para tal caso determinados márgenes sobre los cuales ha de desarrollarse su actividad económica, postulado que terminaría fracasando luego de la segunda guerra mundial debido al alto costo político y social que ello implicó a los países que bajo la misma llevaban el desarrollo de su economía.

Frente a estas dos manifestaciones económicas, y a los riesgos que implicó su desarrollo a lo largo de la historia, surge una tercera corriente conocida como la economía social de mercado; en la que el Estado y los particulares cumplen un rol fundamental en el desarrollo de la economía, siendo el primero el encargado de velar por el respeto de reglas mínimas que impidan el abuso por parte de los particulares, pero siempre con un rol alternativo, subsidiario, sin llegar a

monopolizar la economía como lo fuere con el intervencionismo estatal. En ese sentido GARCIA CAVERO afirma que

“[t]ras la segunda guerra mundial tuvo lugar cierto retorno a postulado de origen liberal, pero en el sentido de un liberalismo radical con una economía espontanea sin dirección estatal. La intervención estatal era necesaria no solo para impedir los abusos en el terreno económico por parte de los particulares, sino también y fundamentalmente, para fomentar una justa distribución de la riqueza. En ese sentido, no se habló más de un sistema autorregulado por leyes naturales, sino de una economía social de mercado (*soziale Marktwirtschaft*), cuyas bases se asentaban indiscutiblemente en el libre mercado, pero con la necesidad de una participación activa del Estado mediante prestaciones sociales esenciales” (García Caveró, 2014: 54).

Teniendo ya claro el marco social sobre el que se desarrolla el derecho penal económico, importa mencionar que el derecho penal económico puede definirse, esto siguiendo los postulados del profesor Tiedemann, desde una perspectiva estricta, entendida como el conjunto de normas que penales que respaldan la intervención del Estado en la ordenación del mercado (orden económico, control de precios, aseguramiento de la recaudación tributaria); y desde una concepción amplia que se extiende a todas las conductas delictivas que se verifican en las relaciones económicas derivadas de la producción, distribución, comercialización de bienes y servicios (García Caveró, 2014: 67-68).

Sobre la postura tomada por la doctrina tenemos que indicar que no ha existido unanimidad al respecto, y ello en vista de que por diversos periodos del desarrollo económico se ha visto tanto la intervención del Estado como el incremento de las actividades de los particulares, lo que ha devenido en necesario en que por lo general se tome la acepción amplia del derecho penal económico; lo que ha traído consigo a su vez, que la legislación se vea obligada a adaptarse a este nuevo planteamiento del derecho penal, y con ello se actuó con el empleo de una regulación distinta a la tradicionalmente empleada. En ese sentido, independientemente de la postura doctrinal que se asuma, debe tenerse en consideración el importante aporte que significa en el marco del derecho

sancionador; y el profundo análisis que trae consigo, puesto que, a diferencia del derecho penal en general, las normas que sancionan conducta ilícitas en el marco del derecho penal económico, no se encuentran expresas en la mayoría de los casos en el Código Penal, sino más bien en normas complementarias, hecho que sin duda ha traído consigo una serie de problemas a la hora de determinar la constitucionalidad de dichos dispositivos legales.

Sobre el particular debemos señalar que estas normas que se encuentran fuera del código sustantivo, como es el caso que nos atañe en materia tributaria y en otras tantas como los casos de responsabilidad por delitos ambientales, o frente a la comisión de delitos en materia aduanera, o empresarial, no vulneran bajo ninguna premisa los principios de legalidad y taxatividad de las normas que se exigen en todo ordenamiento jurídico. Estas normas según la calidad y condición que presenten en el ordenamiento jurídico constituyen en algunos casos leyes penales en blanco, leyes extrapenales, o en su defecto elementos normativos, cada uno de los cuales cumplen un rol determinante dentro del ordenamiento jurídico a la hora de permitir determinar la responsabilidad del sujeto, en su expresión individual o colectiva.

Como punto de partida al respecto debemos mencionar que las leyes penales en blanco constituyen en sí mismas disposiciones penales que establecen un supuesto de hecho y su correspondiente consecuencia jurídica; sin embargo debemos decir, que el supuesto de hecho que se encuentra presente en la normativa penal se encuentra incompleto, o en todo caso debe tenerse en cuenta que su redacción no alcanza a determinar concretamente la conducta que el legislador opta regular, por lo que es necesario que se recurra a regulaciones distintas a esa establecida.

Las leyes penales en blanco, por lo general presentan dos formas; por un lado, las leyes penales en blanco propia o completa, y, las leyes penales en blanco impropia o estricta; sobre el particular debemos decir, que estas últimas están vinculadas a la remisión a normas de igual jerarquía normativa –leyes especiales–; caso que no ocurre con las primeras en las que la remisión normativa se hace a disposiciones administrativas de inferior jerarquía.

Una mención aparte merecen las leyes penales en blanco con remisiones dinámicas a las que hace referencia García Caveró; puesto que está básicamente relacionado con el tema que nos interesa, esto es el derecho penal tributario; en la medida que este tipo de leyes penales en blanco en su regulación implican una constante variación en determinados elementos de la norma a la que se remite y ello fundamentalmente por temas de política económica. Su crítica se centra en la utilización de las mismas en la medida que para algunos vulnerarían el principio de certeza ya que el legislador buscaría la regulación de conductas –debido a esta variantes – un tanto inciertas, opinión que mayoritariamente no se comparte y a la cual nos aunamos, en buena cuenta por que las remisiones que se hacen solo se centran en caracteres no esenciales de la norma, habiéndose ya determinado la conducta y supuesto de hecho de manera general en forma clara por el legislador.

6. Derecho penal frente al injusto en materia tributaria

El Estado por medio de sus diversos operadores, a lo largo de la historia se ha venido preocupando por hacer frente a todas aquellas que impliquen una afectación o riesgo a los intereses por él tutelados, estos valores sociales alcanzan especial relevancia con la materialización de los mismos en normas, las mismas que son puestas en marcha por medio de sus diversas instituciones legales. Es en este marco que el proceso de criminalización se enfoca a distintos aspectos de la sociedad, siendo en este caso el marco tributario el que nos llama a detallar.

La existencia de una conducta catalogada como la defraudación tributaria se ha venido manifestando desde 1966, con su redacción en el Código Tributario de aquel entonces, y su posterior aprobación mediante Ley 16043, sin embargo ha de tenerse en cuenta que esta expresión del derecho penal, en una norma que para ese entonces alcanzaba solo los estándares del derecho administrativo y administrativo sancionador, ello debido al Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA-BID) al cual el Perú, junto a otros países de Latinoamérica se adhirió, lo que implicó y trajo consigo la poca actividad por parte del Estado

frente a conductas en dicha norma señalada, muy a pesar de sus sucesivas modificaciones (Decreto Legislativo N° 187 – la misma que fuera declarada no vigente por Ley 29477 –; T.U.O. del Código Tributario mediante Decreto Supremo N° 395-82-EFC; Decreto Legislativo N° 300; T.U.O. del Código Tributario mediante Decreto Supremo N° 218-90-EF).

Es sino hasta 1991, que cuando se venía dando la discusión del actual Código Penal, la Administración Tributaria opta por retirar de la redacción del Código Tributario el delito de defraudación tributaria, y solicita su integración en el nuevo dispositivo penal; el mismo que ocupara el artículo 268° ya derogado. Esta integración en la norma penal permitiría entonces realizar una persecución más efectiva de determinadas conductas ajenas al ordenamiento jurídico con mucho mayor ahínco que el que realizaba ya la Administración Tributaria por medio de la SUNAT.

Esta inclusión si bien es cierto permitió otorgarle al delito una mayor relevancia a los ojos de la sociedad, ello no significó un cambio radical, en la medida que la sanción imponible no representaba un verdadero estímulo desalentador a los sujetos que incurrieran en las evasiones; ya que existía la posibilidad –a voluntad del legislador– de imponer alternativamente la pena privativa de libertad, o la pena de multa, la misma que significó en buena cuenta la medida tomada por el juzgador una vez determinada la responsabilidad, y ello solo después de que el sujeto tal como lo describía el derogado artículo 270°, después de los diez (10) días no era capaz de cumplir con la obligación tributaria, caso contrario, es decir, si pagaba, no existía mayor represión penal. Aunado a ello, se habló mucho de la figura según la cual se criminalizaba con una pena mayor a quien defraudaba a cualquier agente económico diferente del Estado; siendo la defraudación a este último reprochable en menor medida que las relaciones entre particulares.

Sería pues que en 1995 y 1996, con la emisión de la Ley de Delitos Aduaneros, Ley 26461; y de la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo 813 respectivamente, se daría una nueva tratativa a los delitos aduaneros y tributarios, y a todas aquellas conductas destinadas a defraudar al Estado, quedando derogadas las disposiciones anteriormente establecidas en el Código Penal. Una de las novedades establecidas por estos dispositivos será dado en la medida que las

sanciones penales ya no van a tener el carácter de alternativas, sino van a ser accesorias, estos es, se va a permitir la aplicación conjunta de las penas por la comisión de alguno de los delitos establecidos en las leyes referidas anteriormente.

Otra de las novedades que traerían consigo estas normas esta dado en relación a la aplicación de consecuencias accesorias específicas a las personas jurídicas con la que pueda existir un vínculo en la participación de la comisión del hecho delictivo, consecuencias que a pesar de estar muy relacionadas a las establecidas en el código penal tienen mayor vinculación con las sanciones establecidas por la comisión de infracciones tributarias por parte del deudor tributario establecidas en el código sobre la materia, y que en cierta forma podrían implicar el empleo de fórmulas propias del derecho tributario en el derecho penal, lo que no significa en sí mismo, que se considere desde ya a la persona jurídica como sujeto pasible de determinar responsabilidad penal tanto en el campo de la autoría como de la participación, ello acorde a los principios generales establecidos en el Código Penal, en estricto a los establecido en el artículo 27° que define el principio *societas delinquere non potest*.

Una de las novedades más saltantes que se presentaron y que aún continúan vigentes a la actualidad, está relacionado al empleo de determinadas cuantías para determinar la responsabilidad del autor del hecho, y que permitía a su vez determinar figuras atenuadas de las del tipo base así como sus agravantes, siendo las atenuantes a la fecha desestimadas empleándose únicamente las referidas a las figuras base y a las conductas agravadas de estas conductas. Sobre el particular debemos mencionar que la cuantía en los tipos penales no constituye en sí misma una *conditio sine qua non* para determinar la responsabilidad penal del sujeto, sino más bien un criterio diferenciador a la hora de determinar la pena aplicable y su determinación como conducta agravada o conducta encajada en lo dispuesto en el tipo base para cada delito.

Debe tenerse en cuenta que si bien existen normas penales ajenas a las establecidas en el Código Penal, estas no dejan de ser interpretadas y aplicadas según estos principios en la medida que el derecho penal, tal como lo explicamos en su oportunidad otorga los principios y reglas generales a todas las normas que

buscan reprimir y sancionar conductas que se consideren contrarias al ordenamiento jurídico.

7. Responsabilidad penal y personalidad de la pena

La determinación de la responsabilidad de un sujeto frente a la comisión de un ilícito penal trae consigo una serie de consecuencias, siendo quizá la más importante de ellas la imposición de la consecuencia jurídico penal correspondiente por el acto sancionado, esto es la imposición de una pena. Esta consecuencia jurídico penal, tiene su origen expreso en la mismo Código Penal, el cual la regula y del cual nace; no solo por lo establecido en su artículo 28°; sino por lo indicado como base en sus principios generales, esto es en su Título Preliminar, específicamente en el artículos VII y VIII del mismo:

“Artículo 28.- Clases de Pena: Las penas aplicables de conformidad con este Código son:

- Privativa de libertad;
- Restrictivas de libertad;
- Limitativas de derechos; y
- Multa.” (Código Penal: Artículo 28)

“Artículo VII.- Responsabilidad Penal: La pena requiere de la responsabilidad penal del autor. Queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva.” (Código Penal: Título Preliminar)

“Artículo VIII.- Proporcionalidad de las sanciones: La pena no puede sobrepasar la responsabilidad por el hecho. Esta norma no rige en caso de reincidencia ni de habitualidad del agente al delito. La medida de seguridad sólo puede ser ordenada por intereses públicos predominantes.” (Código Penal: Título Preliminar)

Para poder determinar la correcta aplicación de la pena correspondiente, el Código nos señala ciertas condiciones que se deben dar a cabo para poder determinarla de manera idónea; esto es, como lo mencionáramos *ut supra*, determinar la responsabilidad del autor, una responsabilidad enmarcada dentro del ámbito de lo conocido como derecho penal de acto, lo que significa establecer la responsabilidad penal del sujeto a partir de la valoración de los actos realizados por el mismo (hecho propio: “La regla del hecho propio no es más que la concreción del principio de responsabilidad por el hecho, que excluye la llamada responsabilidad por el carácter”. (García Novoa, 2000: 35)), y la correspondiente adecuación de los mismos a la norma penal; quedando así –tal como lo señala el propio Código–, proscrita toda forma de imputación objetiva, esto es derecho penal de autor, en el cual se valoran las características propias del agente, dejando de lado la valoración idónea de principios como los mencionados anteriormente, principio que a nuestro parecer se ve dejado de lado con la aplicación de los artículos 46-B y 46-C, referidos a los casos de reincidencia y habitualidad:

“Artículo 46-B. Reincidencia

El que, después de haber cumplido en todo o en parte una pena, incurre en nuevo delito doloso en un lapso que no excede de cinco años tiene la condición de reincidente. Tiene igual condición quien después de haber sido condenado por falta dolosa, incurre en nueva falta o delito doloso en un lapso no mayor de tres años.

La reincidencia constituye circunstancia agravante cualificada, en cuyo caso el juez aumenta la pena hasta en una mitad por encima del máximo legal fijado para el tipo penal.

El plazo fijado para la reincidencia no es aplicable a los delitos previstos en los artículos 107, 108, 108-A, 108-B, 108-C, 108-D, 121-A, 121-B, 152, 153, 153-A, 173, 173-A, 186, 189, 195, 200, 297, 317-A, 319, 320, 321, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332 y 346 del Código Penal, el cual se computa sin límite de tiempo. En estos casos, el juez aumenta la pena en no menos de dos tercios por encima del máximo

legal fijado para el tipo penal, sin que sean aplicables los beneficios penitenciarios de semilibertad y liberación condicional. Si al agente se le indultó o conmutó la pena e incurre en la comisión de nuevo delito doloso, el juez aumenta la pena hasta en una mitad por encima del máximo legal fijado para el tipo penal.

En los supuestos de reincidencia no se computan los antecedentes penales cancelados o que debieren ser cancelados, salvo en los delitos señalados en el tercer párrafo del presente artículo.” (Código Penal: Artículo 46-B.)

“Artículo 46-C. Habitualidad

Si el agente comete un nuevo delito doloso, es considerado delincuente habitual, siempre que se trate por lo menos de tres hechos punibles que se hayan perpetrado en un lapso que no exceda de cinco años. El plazo fijado no es aplicable para los delitos previstos en los artículos 107, 108, 108-A, 108-B, 108-C, 108-D, 121-A, 121-B, 152, 153, 153-A, 173, 173-A, 186, 189, 195, 200, 297, 317-A, 319, 320, 321, 322, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332 y 346 del Código Penal, el cual se computa sin límite de tiempo. Asimismo, tiene condición de delincuente habitual quien comete de tres a más faltas dolosas contra la persona o el patrimonio, de conformidad con los artículos 441 y 444, en un lapso no mayor de tres años.

La habitualidad en el delito constituye circunstancia cualificada agravante. El juez aumenta la pena hasta en un tercio por encima del máximo legal fijado para el tipo penal, salvo en los delitos previstos en los párrafos anteriores, en cuyo caso se aumenta la pena en una mitad por encima del máximo legal fijado para el tipo penal, sin que sean aplicables los beneficios penitenciarios de semilibertad y liberación condicional.

En los supuestos de habitualidad no se computan los antecedentes cancelados o que debieren estar cancelados, salvo en los delitos antes señalados.” (Código Penal: Artículo 46-C),

en los cuales se toma en consideración las características propias del sujeto imputado por la comisión de un delito a fin de graduar la pena dentro de un marco distinto al señalado por la misma norma valorándose no solo la realización del hecho en el caos en concreto sino su intervención en casos análogos.

Por otro lado, es importante tomar en consideración otro de los caracteres propios de la pena: la proporcionalidad de la misma. El artículo VIII del Código hace referencia a este criterio, ello en el marco de los principios de legalidad y del propio principio de proporcionalidad de las penas, según el cual, la pena impuesta debe significar un equivalente proporcional al daño causado por el agente; el mismo que se encuentra enmarcado precisamente a partir de lo establecido para cada tipo penal, tanto en la parte especial del código como en la leyes penales en blanco y demás normas extrapenales que regulan o determinan conductas que generan responsabilidad penal.

Sobre este particular debemos manifestar, que la extensión de la responsabilidad penal se encuentra limitada precisamente por otro principio rector, el principio de la personalidad de la pena; por medio del cual se da la individualización de la pena al agente infractor de la ley penal; impidiendo con ello el traslado de la responsabilidad a terceros por los actos cometidos por el sujeto. Principio que no pareciera respetarse totalmente sobre todo en temas de responsabilidad penal empresarial, y que, podría tomar relevancia para nosotros, como por ejemplo en los casos en los de comisión de delitos tributarios por medio del empleo de personas jurídicas, o, que según el caso puedan ser estas las presuntas autoras de la comisión de dichos delitos, conducta para nuestra legislación intrascendente en la medida que no es posible establecer una responsabilidad penal en calidad de autor hacia estas estructuras legales, sustentado en el principio *societas delinquere non potest* , derivándose con ello en la responsabilidad penal de los representante y demás órganos a los cuales pueda ser factible una imputación valedera, ello acorde al artículo 27° del Código Penal:

“Artículo 27.- Actuación en nombre de otro: El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurren en él, pero sí en la representada.” (Código Penal: Artículo 27);

solo siendo posible para las primeras la aplicación, ni siquiera de consecuencias jurídico penales propias como lo es la imposición de una pena, sino tan solo la aplicación de la conocida tercera vía, esto es la imposición de consecuencia accesorias, establecidas en el artículo 105° del citado cuerpo normativo; y a su vez referido, según el caso en distintas disposiciones penales especiales, siendo el caso en particular el de la Ley Penal Tributaria; esto que a partir de los criterios de imputación y la imposibilidad que significa realizar una valoración psicológica de la organización a fin de poder determinar el carácter delictuoso de su acto sea este a mérito de dolo o culpa, tal como si ocurre con las persona naturales, al ser las primeras una construcción ficticia que permite al derecho regular determinadas actividades especialices que a ella le otorga:

“Artículo 17.- Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas:

a) Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades.

El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años.

b) Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.

c) Disolución de la persona jurídica.

d) Suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años.” (Decreto Legislativo 813, artículo 17).

8. Principio de lesividad y mínima lesividad

Teniendo ya en cuenta sobre quienes recae el derecho penal, y la forma en como interviene frente a sus actuaciones, debemos ahora entender por qué interviene; esto es conocer y entender el objeto de protección del derecho penal, y al decir esto nos referimos a los bienes jurídicos.

Para ello primero debemos tener en cuenta que significa este objeto de protección, sobre el particular se han esbozado diversos conceptos totalmente válidos a partir de criterios deónticos (deber) y teleológicos (finalidad), así por ejemplo,

“[e]n la teoría penal latinoamericana ZAFFARONI considera que el bien jurídico es “la relación de disponibilidad de una persona con un objeto”. BUSTOS entiende que todo concepto jurídico nace “como un planteamiento programático cuyo objetivo era limitar el poder de definir conductas criminales del Estado a la exclusiva protección de bienes jurídicos”. Para este autor los bienes jurídicos son “relaciones sociales concretas”. Para BINDER, el bien jurídico es “un conflicto en el que el Estado puede intervenir con el poder punitivo”. Así, una teoría del bien jurídico nos debe indicar los criterios que impiden al Estado seleccionar un conflicto. En ese sentido, el primer límite está relacionado con la gravedad, de lo que no resulta admisible la intervención del poder punitivo aun cuando no exista otro recurso, si esta intervención es más grave para la sociedad que la subsistencia del conflicto mismo. Un segundo límite se relaciona con las prioridades, en el sentido que los instrumentos violentos del Estado siendo escasos deben estar sujetos a criterios de racionalización. Un tercer límite, exige que el Estado utilice sus instrumentos violentos cuando tenga la capacidad o la posibilidad real de ejercerlo, y hace evitar utilizar el poder penal para

cumplir con finalidades sociales distintas y no una acción dañosa, un cuarto límite tiene que ver con la defensa del interés de la víctima.” (Villavicencio Terreros, 2012: 97).

Lo que en ocasiones han causado confusión al momento de diferenciar entre norma y valor, tal como lo señala HABERMAS, para quien, “Las normas validas obligan a sus destinatarios sin excepción y por igual a practicar un comportamiento que cumple con expectativas generalizadas de comportamiento, mientras que los valores hay que entenderlos como preferencias intersubjetivamente compartidas.” (Villavicencio Terreros, 2012: 97); empero a nuestro entender el profesor Villavicencio nos da una acertada definición del mismo al señalar que “los bienes jurídicos son valores fundamentales y predominantes de toda sociedad –y no solo de un grupo determinado– que proporciona el ordenamiento de protección de Derechos Humanos y los principios constitucionales, como su fuente inspiradora, para de esta manera delimitar (y no solo legitimar) al poder penal, buscando erradicar la posibilidad de la arbitrariedad.” (Villavicencio Terreros, 2012: 97).

El Código Penal en el artículo IV del Título Preliminar reza “La pena, necesariamente, precisa de la lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos tutelados por la ley” (Código penal, Título preliminar), es pues esta lesión o puesta en peligro el límite a la intervención del derecho penal, y ello en la medida de la imposibilidad que significa la intervención totalitaria e ilimitada que puede representar el derecho penal. Esto no debe entenderse tanto no solo por la imposibilidad que significa abarcar la protección de todos los bienes jurídicos entendidos como tales dentro del sinfín de posibilidades, sino también por el grado de represión que ello significaría.

Este criterio de determinación de bienes jurídicos protegidos por el derecho penal, se denomina principio de lesividad; principio según el cual el Estado a través de sus diversos órganos, determina que conducta ha de ser considerada ilícita, ilicitud que se determina en razón del grado de afectación que trae consigo la realización de la conducta.

Esta afectación a bienes jurídicos se da en razón de criterios y posiciones político-criminales, que en esencia han permitido al derecho penal agruparlos en dos grandes grupos en razón de la afectación que traen consigo; esto es, las conductas capaces de constituir delitos de lesión, y aquellas que alcanzan solo la calidad de delitos de peligro. Debemos entender por las primeras como aquella real afectación al bien jurídico protegido, lo que no ocurre con las segundas, en la medida que estas solo representan una probabilidad de daño, pudiendo este último clasificarse en delitos de peligro concreto o delitos de peligro abstracto.

Los delitos de peligro concreto requieren que la acción cause un real peligro al bien jurídico (Villavicencio Terreros, 2012: 312); es por ello que se debe probar la existencia de un peligro efectivo. Por otro lado los delitos de peligro abstracto, o de peligro presunto, solo requieren la realización de la conducta (Villavicencio Terreros, 2012: 312) independientemente de la existencia o no del riesgo de resultado exigida para los primeros. Este es en esencia el criterio diferenciador que se emplea en el derecho penal para determinar a aquellas conductas que importan la intervención del *ius puniendi* estricto del Estado, siendo las que a partir de lo expresado en la norma, se encuentren en el marco de estos supuestos; dejándose de lado la intervención en aquellos casos en los que dichas conductas son poco importantes al derecho penal, encontrándose a cargo de otras manifestaciones del *ius puniendi* debido a su poca, o casi escasa afectación del bien jurídico – *Bagatellschäden*– llegando a constituir en muchos casos solo infracciones a normas homogéneas.

Respecto al tema que nos interesa, “DANNECKER (...) parece apuntar la propuesta defendida por el profesor GOMEZ BENITEZ (...), quien al sugerir que los delitos de carácter socioeconómico en general y los tributarios en particular se prescindan de la inclusión de cuantías en el tipo legal – incluso de su introducción como condiciones objetivas de punibilidad – que en este tipo de delitos el contenido y la medida del injusto no puede venir determinado por el perjuicio económico-patrimonial y su cuantía. Considero, no obstante, que es conveniente – y no perturba este planteamiento – mantener la exigencia de una cuantía siempre que esta no asuma el papel de determinar el contenido

ni la magnitud de lo injusto sino únicamente la función político-criminal de delimitación de lo ilícito penal de lo ilícito administrativo; sobre la incapacidad del concepto de perjuicio económico o patrimonial para determinar el desvalor del resultado del delito de defraudación tributaria”. (Gracia Martín, 1990: 55)

Al respecto,

“[s]e ha expresado en la doctrina la necesidad de fortalecer los alcances del principio de lesividad, excluyéndose al peligro abstracto como elemento típico, debido a que se le considera inconstitucional debido a su marcada flexibilización que conlleva perjuicios al principio de lesividad. Pero hay que rescatar la importancia que pueden implicar en bienes jurídicos colectivos o supraindividuales. Así pues pensar en un tipo penal que protege un bien jurídico individual, como por ejemplo la vida humana o el patrimonio, resulta arbitrario constituirlo bajo la forma de delito de peligro abstracto, pero esto no sucederá así si el bien jurídico resulta ser el sistema crediticio, el tráfico monetario, o incluso el peligro común. Aceptamos la inadmisibilidad general de las formas de delitos de peligro abstracto, pero resultaría excepcional rescatar estas figuras delictivas que afecten bienes jurídicos colectivos, en especial aquellos que nacen con el desarrollo tecnológico, económico e intelectual de la sociedad”. (Villavicencio Terreros, 2012: 312).

9. Los bienes jurídicos protegidos en los delitos tributarios

En materia tributaria, no existe uniformidad por parte de la doctrina ni de la jurisprudencia en relación a los bienes jurídicos tutelados por el sistema penal, esto en gran medida a que se han venido estableciendo a lo largo del tiempo y de los diversos sistemas jurídicos parámetros, lineamientos que dan luces de lo que se busca proteger en el derecho penal; tesis que desarrollaremos a continuación, pero que solo nos servirán para diferenciarla de la que realmente nos interesa,

como lo estableceremos más adelante; ello en el marco de un tema tan saltante como es el derecho penal económico, cuyos postulados ya fueron desarrollados *ut supra*, en su oportunidad.

Queremos comenzar con la teoría que sostiene que el patrimonio del Erario Público es el bien jurídico protegido en el campo del derecho penal tributario. Un sector importante de la doctrina, aunque ya no mayoritario, ha venido sosteniendo, que el bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda Pública, y por los delitos tributarios, está constituido por el Erario Público, con la matización que dicho patrimonio se caracterizaría, frente al de los particulares, por su afectación a la satisfacción de necesidades colectivas, esto es, su funcionalidad para el orden socio-económico (Gracia Martín, 1990: 50).

Esta definición general, aunque no única entre los defensores de esta teoría nos permite analizar diversos factores importantes a fin de enmarcar, a nuestro entender, la inaplicabilidad de este postulado. En primer lugar, al tratarse de delitos tributarios, debemos tener en cuenta que el tributo, como instrumento de abastecimiento de las arcas públicas, constituye un medio de captación de ingresos públicos, y que una disminución de estos, o un aumento del gasto fiscal, estructuralmente podrían constituir fraude fiscal (Gracia Martín, 1990: 50), punto en donde, para la doctrina defensora, se pone de manifiesto la afectación a la Hacienda Pública, sin embargo, somos de la idea que “el concepto de patrimonio público, en cuanto bien jurídico protegido, es insuficiente e inapropiado para captar la dimensión de lo injusto específico de los delitos tributarios” (Gracia Martín, 1990: 53)

“Merece la pena recordar en este contexto que de los varios sentidos que cabe atribuir a la expresión “Hacienda Pública”, hay uno objetivo que en efecto, la identifica con un conjunto patrimonial: “la Hacienda Pública, está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos autónomos”. “La estructura de dicho patrimonio o, mejor dicho, los recursos o institutos jurídicos y los derechos que constituyen las fuentes de las diversas clases de ingresos financieros de la Hacienda Pública, siendo los tributos solo una clase – bien que las

más importante – entre ellos; según dicho precepto “son derechos económicos de la Hacienda Pública y constituyen el haber de la misma: a) los tributos, clasificados en impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales; b) los rendimientos procedentes de su patrimonio; c) los productos de operaciones de la Deuda pública; d) los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública.” (Gracia Martín, 1990: 50)

La intervención del derecho penal, y la regulación de conductas que a la luz de la ley sean constitutivas de delito, obedece a diversos factores, siendo uno de ellos el hecho que el derecho penal constituya *ultima ratio legis*, esto es intervenga solo en ocasiones especiales; esta intervención implica no solo la determinación de delitos en una norma, sino también, la existencia de una finalidad coherente en su creación, finalidad que se traduce en el bien jurídico que se protege, cuya concreción y especialidad le permite diferenciarlo de otras conductas que pueden por qué no, ser reprochables en igual medida bajo el mismo aparato penal. Es bajo este concepto que en el Erario Público como bien jurídico no es posible, identificar un injusto material específico que legitime la creación de delitos tributarios autónomos (Gracia Martín, 1990: 51), para salir de esta objeción la doctrina defensora del patrimonio público se preocupa en destacar el específico y peculiar destino financiero de este.

Un ejemplo de ello, son las diversas tipificaciones que sobre bienes estatales se han dado, siendo algunos de ellos recogidos dentro de los delitos contra la administración pública. Al respecto, observa el profesor Pérez Royo que, el erario público es lesionado también, por delitos como la malversación de caudales públicos, que entrañan necesariamente un perjuicio para él, quedando claro de esta forma la inexactitud que ofrece este tipo de bienes jurídicos.

Ayala Gómez, quien se refiere Gracia Martín (1990: 55), realiza un notable esfuerzo de depuración del bien jurídico protegido en los delitos tributarios, y lo definió como “el interés patrimonial de la Hacienda Pública concretado en la recaudación tributaria”; sin embargo como ya se desprende de esta misma definición, en este bien jurídico tiene un peso decisivo el aspecto patrimonial y

Ayala tiene que hacer gravitar lo injusto del resultado en el perjuicio económico-patrimonial.

Para otro importante sector de la doctrina, se ha establecido como bien jurídico protegido también la Hacienda Pública; sin embargo debemos entenderla –al igual que para los seguidores de esta corriente–, no como una consecuencia meramente patrimonial, sino por el contrario analizarlo como un sujeto titular de funciones públicas, esto es, asumir que el bien jurídico protegido está constituido por la función tributaria que realizan las Administraciones Públicas con el fin de actuar el reparto de la carga tributaria de acuerdo con los principios y la legislación que rige la materia tributaria (Gracia Martín, 1990: 64).

Al respecto debemos mencionar que existen diversas acepciones sobre lo que tanto para la doctrina como para la jurisprudencia significa la función tributaria; acepciones que recogen posturas como la que lo refiere como una construcción dinámica del sistema tributario, ello a partir de las diversas insuficiencias presentes en los esquemas tradicionales que buscaban una elaboración sistémica del derecho tributario a partir de conceptualizaciones de la relación tributaria; deficiencias que resultaron valederas para dar un giro de las posiciones dogmáticas tradicionales estáticas, a una tesis dinámica o funcional.

Partiendo de ello, debemos decir que, el conjunto de disposiciones normativas de carácter tributario, lo que norman está vinculado a la actividad de la Administración Pública, en ese sentido hacemos mención que su existencia refiere pues la actuación de un interés público, de un interés general, ello en el marco de una correcta distribución de la riqueza (a partir de los ingresos derivados de la actuación contributiva), lo que trae consigo que a partir de las mismas disposiciones legales y por qué no constitucionales, dotar de las facultades necesarias a la administración para el ejercicio de la tutela a estos intereses formalmente protegidos.

Por ello, Pérez Royo sostiene que “lo que disciplinan las normas tributarias, en cuenta específico sector del ordenamiento jurídico público, es la actividad de la Administración, orientada a la actuación de un interés público que consiste en la realización del reparto de la carga tributaria de acuerdo con el diseño previsto de

forma general y abstracta en la ley, en las diversas leyes que integran el sistema tributario, y, en última instancia, de acuerdo con los principios que, según el mandato constitucional, deben informar dicho sistema tributario”. Agrega que “para el desarrollo de dicha actividad el ordenamiento dota a la Administración de una serie de potestades, derechos y deberes, cuyo conjunto integran la llamada función tributaria (Gracia Martín, 1990: 65).

Es así que se asume que el concepto de función tributaria está vinculado a la actividad administrativa dirigida a la realización de la recaudación tributaria; siendo por ello que para Pérez Royo, la Hacienda Pública deja de tener un carácter meramente patrimonial, constituyéndose en el titular de las funciones públicas, básicamente la tributaria ubicando por tanto a la Administración como el ente encargado de velar por la protección de este interés público general, propiamente dicho respecto a la actuación de las normas tributarias; por ende y a partir de ello se podría asumir que el bien jurídico protegido está vinculado al ejercicio de determinadas funciones de la Administración; en este caso el referido al cumplimiento de normas tributarias.

Sobre el particular Gracia Martín (1990: 67), es de la opinión de que la función tributaria no puede ni debe constituir el bien jurídico protegido; sin embargo considera su papel fundamental para la determinación de la conducta típica reprochable. Parte pues de la idea de que no es posible establecer como bien jurídico protegido de los delitos tributarios la función tributaria en la medida que ella representa solo un medio para un fin último de la Administración; un fin que básicamente se traduce en la efectiva realización de la recaudación tributaria; lo que trae como consecuencia que se lo vincule directamente al tributo como objeto determinante del mismo, y sobre el cual ha de recaer la conducta. Asegura además que, de asumir oportunamente que el bien jurídico protegido es la función tributaria, entraríamos en una abstracción demasiado generalizada, concepto bajo el cual sería posible establecer cualquier conducta vinculable a ella por parte tanto de los administrados como de los funcionarios de la Administración, desligándose de la finalidad esencial que persiguen los delitos tributarios.

El autor anteriormente mencionado para tomar posición sobre el particular asume que para analizar a profundidad los delitos tributarios y determinar su bien jurídico

protegido es menester tomar en consideración variables sobre las cuales se puede ir formando un concepto final de protección en materia penal; para ello parte de la idea determinada por la primera de las tesis expuestas, esto es la de asumir que el patrimonio de la Hacienda Pública es su bien jurídico protegido; considera que es importante tomarlo en consideración a partir de entender el sistema normativo sobre el cual se regula y que permitiría diferenciarlo sustancialmente de los delitos contra el patrimonio de los particulares, esto es el empleo de una normativa concerniente al Derecho Público, frente al uso del Derecho Privado. Primera diferencia que le parece importante puesto que con ello permite enmarcar el ámbito sobre el cual se desenvuelve el derecho penal en los delitos tributarios.

Al respecto, y por los motivos que no asume el mismo como último bien jurídico protegido, por lo menos en sentido estricto, señala que esta dado en gran medida a la insuficiencia en su especificidad y abstracción que presenta en los casos en concreto, que, tal como lo dijéramos *ut supra*, no representa una real condición de especialidad frente a otros delitos contra el patrimonio del Estado, lo que significa que puede traducirse como una conducta poco relevante para el derecho penal.

En este marco debemos tener en cuenta que para la Ciencia del Derecho Financiero (Gracia Martín, 1990: 75), existen múltiples realidades sobre las que puede sostenerse la Hacienda Pública; en ese sentido se hace referencia a un tipo subjetivo (es decir a un ente público); otra de índole objetiva (esto es a cierta clase de derechos), y una última de carácter funcional (o sea al desenvolvimiento de cierto tipo de actividad); de estos es solo el aspecto objetivo el que nos interesa, vinculado a los bienes o derechos.

Como lo hiciéramos saber previamente, es posible establecer una connotación patrimonial para la Hacienda Pública a la cual también hace referencia Ferreiro Lapatza cuando señala que “la Hacienda Pública puede y suele referirse al conjunto de bienes, derecho y obligaciones de titularidad estatal. Se alude así a la Hacienda del Estado del mismo modo que se habla de la hacienda de un particular.” (Gracia Martín, 1990: 76), connotación además, que nos permite analizar mejor el concepto al cual nos enfocamos en esta oportunidad, puesto que si bien la definición dada anteriormente nos enmarca aparentemente en un ámbito

meramente patrimonial, debemos entender que esta no como una simple nomenclatura taxativa que se busca proteger, sino como un instrumento idóneo que nos permita establecer una consecuencia final de los mismos, básicamente de la empleabilidad de los tributos que en este caso nos importa; por ello resulta válido afirmar que todos los componentes o elementos que componen de una manera u otra la Hacienda Pública; implican en si “una organización de recursos o medios destinados de modo permanente a un fin determinado” (Gracia Martín, 1990: 76), composición que toma preponderancia en la presente, puesto que permite determinar un aspecto específico sobre el cual se estatuye el derecho penal tributario.

Ahora bien, un punto resaltante en este particular esta dado en la medida de considerar que los tributos en si no constituyen derechos económicos sino más bien constituyen verdaderas instituciones jurídicas, que otorgan derechos económico-financieros traducidos en intereses patrimoniales, y ello por las mismas consecuencias que derivan de su existencia; una obligación tributaria, tal como lo dijimos en el capítulo pertinente, implica la existencia de una relación causal entre el Estado y el deudor tributario, relación que se traduce en el cumplimiento de lo establecido en la ley, que no es otra cosa que el cumplimiento de las obligaciones tributaria, esto es, el pago del tributo. Su incumplimiento lo que genera es una nueva relación, relación que se hace presente en el ordenamiento con la posibilidad fáctica con la que cuenta la Administración para hacer efectivo su derecho de acreedor frente a este deudor, por lo cual, tal como lo venimos afirmando, el tributo en si deja de ser un derecho económico sino más bien para ser un instrumento si se quiere para la generación de ingresos por parte del Estado creado por él en pro de la salvaguarda de intereses supraindividuales. Pues bien, asumida esta postura nos queda resolver un punto importante aún; puesto que si decimos que el tributo no es el bien jurídico protegido, cual realmente lo constituye.

Sobre el particular diremos que el tributo, como institución jurídica, como creación misma del derecho implica o trae consigo tres funciones básicas, la financiera, la de justicia, y la político-económica o político-social. Que podrían, tal como lo sostiene el propulsor de esta teoría constituir el bien jurídico protegido, a pesar,

claro está de sus abstracciones, pero que permite en razón de la conducta describible en el tipo penal determinar al juzgador en específico una función explícitamente vulnerada, esto es, más aun tomando en consideración los criterios de lesividad y puesta en peligro de bienes jurídicos con los que la doctrina y jurisprudencia penal sostienen su actividad como poder sancionador estatal, de ahí que por ejemplo en los supuestos de defraudación tributaria se establezca como responsable de la comisión del mismo (una vez determinada su responsabilidad claro está) a aquel sujeto que ha incumplido con la obligación tributaria primigenia, independientemente de los demás elementos subjetivos del tipo que la norma establezca, lo mismo para los casos de contabilidad paralela y otros tantos estipulados en la ley penal tributaria.

10. Derecho penal del enemigo como tercera velocidad del derecho penal

Jakobs, apoyado también en la posición de Silva Sánchez, expone con acierto el desarrollo del Derecho Penal en sus distintos niveles, haciendo una especial alusión, a esta llamada tercera velocidad del derecho penal, que básicamente se sostiene en una criminalización de determinadas conductas previas al estadio de realización con afectación a bienes jurídicos determinados, ello en el marco de la política criminal y la realidad nacional en la que se desarrolla, enfocada principalmente a conductas cuyo grado de lesividad va más allá de la afectación de intereses individuales, como son los casos de terrorismo, criminalidad organizada, tráfico ilícito de drogas; referencias sobre la que realiza su análisis Jakobs.

Pero en qué medida resulta relevante esta evaluación para la dogmática nacional; como lo veníamos mencionando, los procesos de criminalización han desencadenado una serie de acciones político-criminales destinadas a evitar la afectación de bienes jurídicos específicos, sin embargo la acción del legislador no se ha limitado en ello, y ha comenzado –con criterio o no– a criminalizar conductas previas a la real afectación de determinados bienes jurídicos, clásicamente protegidos por la norma penal. Este proceso de criminalización fuera de las variables también consideradas por Jakobs en su estudio, como es la

sobrepenalización de conductas previas frente la pena imponible en casos de afectación real, y la supresión de determinadas garantías procesales, se ha visto presente no solo en conductas de suma peligrosidad como las expuestas por nuestro exponente, sino también en conductas que para el presente trabajo toman gravitante relevancia, esto es en la configuración de conductas dentro del ámbito del derecho penal económico, en *stricto sensu*, en el campo del derecho penal tributario.

Y esta problemática surge a partir de poder encontrar determinadas conductas que, además de ser consideradas por la Ley Penal Tributaria como delitos, son también catalogadas como infracciones en el ámbito del derecho tributario, cuya sanción alcanza un aspecto meramente administrativo, y que en los casos en concreto genera la disyuntiva que en el presente trabajo pretendemos dar salvedad. En primer orden nos referiremos a las modificaciones implementadas mediante Decreto Legislativo N° 1114, fundamentalmente en los artículos 5-A y 5-B, de la referida ley, en el primero de ellos se hace mención de la entrega de información falsa relativa a la inscripción o modificación de datos concernientes al Registro Único del Contribuyente, similar a la redacción presente en el artículo 173°, inciso 2 del Código Tributario con la única salvedad de que en la norma penal se exige una finalidad interna trascendente lo que significa un elemento subjetivo del tipo, que es la obtención de autorización para la impresión de comprobantes de pago.

Por otro lado en artículo 5-B de la Ley Penal Tributaria, encuentra su símil en el artículo 173°, inciso 5 del Código Tributario, puesto que en este caso se hace referencia a la omisión de la declaración de determinada información, en el caso en concreto lo concerniente a la omisión de declaración de domicilio fiscal, en el cual no se llega a consumar una defraudación propiamente dicha tal como ocurre en el artículo precedentemente abordado.

Por otro lado también es posible encontrar similitud en algunos incisos del artículo 5° de la LPT, el primero se refiere a la omisión en el empleo de libros y registros contables referencia que también se encuentra en el artículo 175°, literal a) del Código Tributario; por otro lado podemos encontrar el caso del literal b) del mencionado artículo, cuyo equivalente normativo se sostiene en el inciso 3 del

artículo 175° de la norma tributaria, que se traduce como la omisión de registro de operaciones y actividades comerciales en los libros y registros contables. Otro caso que nos parece de gravitante mención es el señalado en el literal d) del artículo 5° de la LPT, referido a la destrucción u ocultación de libros y registros contables, cuya redacción se encuentra con suma precisión en el Código Tributario en el artículo 177° inciso 2. Como podemos apreciar existe equivalencia de normas tanto en el ámbito del derecho administrativo tributario, como en el ámbito penal tributario, esta similitud nos importa en este apartado en la medida que por un lado, el legislador pareciera que no ha considerado la existencia de dicha normas, que la ha seguido manteniendo en el tiempo, y mucho más, que frente a la existencia de las mismas asume la vulneración de bienes jurídicos distintos, tal es así que como lo mencionáramos se considera que se afectan intereses distintos, criterio que a nuestro entender resulta inválido, puesto que entendemos no es posible mutar la esfera de protección de un ordenamiento jurídico en casos específicos a partir del mecanismo punitivo que se emplee, ya que dentro de los parámetros del Estado Social y sobre todo de Derecho se exige una unidad y uniformidad en el sistema legal sobre todo en materia sancionatoria a fin de no presentar la afectación de derechos fundamentales de los sujetos sobre los cuales recae esta facultad estatal.

11. Naturaleza de las sanciones penales

Las sanciones penales importan una mención especial, esto en buena cuenta por la consideración que tienen algunos autores al respecto al tomarla como punto gravitante y quizá hasta fundamental en la existencia del Derecho Penal, pues constituyen ciertamente la característica más saltante de este aparato sancionador, debemos decir al respecto que estas implican una serie de consecuencias importantes en el desarrollo del derecho por su fuerte vinculación al desarrollo del individuo en la sociedad y a la reacción del propio Estado frente al él.

Y es que cuando escuchamos hablar de Derecho Penal, lo primero que se nos viene a la mente es la idea de las prisiones, y de personas que han cometido

algún delito, idea no del todo errada, pero que pasa por ser un poco reducida y hasta diríamos elemental acerca del derecho penal, puesto que las sanciones penales no se reducen solo a la pena privativa de libertad, aunque pareciera ser que ella es la pena por excelencia, sino que consta de un segmento bastante importante de sanciones que se expresan como tales en la afectación de diversos derechos del imputado, siendo claro está el más grave de ellos, el de la libertad. Estas sanciones responden a conductas que afectan determinados intereses que la sociedad protege y que implican una especial atención por parte de la sociedad, en la medida que es realmente ella la que determina que intereses o bienes jurídicos han de ser protegidos en base a criterios de lesividad y afectación de bienes jurídicos.

Como veníamos diciendo las sanciones penales recaen sobre determinados derechos con los que cuenta el imputado, entre ellos mencionábamos el de la libertad, considerado además el derecho cuya afectación importa de sobremanera al Derecho por las consecuencias que ello trae consigo. Sin embargo debemos hacer referencia también a los diversos derechos que como él se afectan ante la imposición de una pena distinta a la pena privativa de libertad. Entre estas otras penas se encuentran las penas de limitativas de derechos, que no son otra cosa que una especie de prohibición para el ejercicio de determinados derechos adquiridos o el empleo de algunos de ellos en favor de la sociedad; de estas penas la más conocida y la que nos importa en cierta manera por su condición es la pena de inhabilitación, pena, que implica la restricción para el ejercicio de una determinada actividad o participación en alguna por un tiempo determinado. Esta pena parecióse mucho a algunas de las sanciones que se imponen en el ámbito contencioso administrativo en especial en el ámbito tributario (cierres temporales, definitivos, o, comisos de bienes por ejemplo).

Por otro lado tenemos a una pena meramente patrimonial, la pena de multa, pena sumamente importante sobre todo en el tema que nos invita a abordar ahora la presente investigación, la multa constituye pues una afectación al derecho patrimonial del sujeto al que se le ha determinado la responsabilidad penal por la comisión de un injusto penal. La imposición de la pena de multa implica una valoración de diversas variables entre las que se encuentra obviamente la

reparación del bien jurídico protegido, y acorde a criterios que se sostienen en aproximaciones político-criminales, también la alícuota correspondiente por la prevención e intimidación en la comisión de futuros ilícitos. Finalidad también cumplida como se vio en su oportunidad en las sanciones por la comisión de infracciones.

Al respecto debemos decir que, dentro de las penas con las que cuenta el catálogo penal, las sanciones implican un grado de aflicción al penado que se traduce en la afectación a alguno de los derechos precedentemente, que de manera sucinta, hechos mención, esta afectación surge como respuesta a su conducta y básicamente a los diversos principios sobre lo que se sostienen las penas tal como lo desarrollaremos a continuación.

11.1. Fines de las penas

El código sustantivo en materia punitiva es expreso al señalar el objeto que persigue la imposición de penas en el ámbito del derecho penal, esta finalidad se caracteriza fundamentalmente por caracteres propios de la política criminal que persigue el Estado como respuesta a la criminalidad en sus diversas manifestaciones:

“Fines de la Pena y Medidas de Seguridad:

La pena tiene función preventiva, protectora y resocializadora. Las medidas de seguridad persiguen fines de curación, tutela y rehabilitación.” (Código penal, título preliminar, artículo IX)

Es ello así porque el Estado por medio del derecho penal y la imposición de sus correspondientes consecuencias, busca por medio de la intimidación evitar que todos los individuos no cometan delitos (prevención general) (Villavicencio Terreros, 2012: 55), esto es, busca inhibir a las personas de la comisión del delito por medio del carácter disuasorio e intimidatorio que trae consigo la imposición de la pena (prevención general negativa) (Villavicencio Terreros, 2012: 57); y a su vez, afirmar el derecho en un Estado social y democrático (prevención general

positiva) (Villavicencio Terreros, 2012: 59). Por otro lado, también busca que sus efectos recaigan en el agente de manera individual (prevención especial) (Villavicencio Terreros, 2012: 61), los mismos que van desde una postura residual–inocuidadora, esto es, neutralizar al autor de una conducta alejándolo de la sociedad a fin de proteger a sus miembros frente a la potencial afectación sucesiva de más bienes jurídicos, aislándolo evitando así un futuro peligro (prevención especial negativa) (Villavicencio Terreros, 2012: 65); como, por otro lado, el derecho penal también busca que la pena tenga una función reeducadora, resocializadora e integradora del delincuente a la sociedad (Villavicencio Terreros, 2012: 64), esto es, no opera en el individuo como si este fuera un instrumento sino como un fin, realzando con ello el respeto y protección a su dignidad como ser en cuanto tal (prevención especial positiva).

Cabe señalar sin embargo que la exposición del citado cuerpo legal hace referencia a otra finalidad no expresa de manera clara en el artículo IX del Título preliminar antes mencionado, y esto, en la medida que no constituye una consecuencia directa de la pena como tal propiamente dicha, pero que surte sus efectos de manera alterna y conjunta si se quiere a ella frente a la víctima y al mismo Estado, según sea el caso.

Nos referimos pues, a su función reparadora:

“El Código Penal en su Título Preliminar enarbola un conjunto de principios garantistas como son: (...) función retributiva, preventiva, protectora y resocializadora de la pena, y los fines de curación, tutela y rehabilitación de las medidas de seguridad (Artículo IX); (...)” (Exposición de Motivos, Código Penal);

que lo que persigue es básicamente resarcir el daño causado por la conducta del agente frente a la víctima del mismo. Como lo mencionamos líneas arriba, no es una consecuencia plenamente penal, pero tampoco llega a serlo en el ámbito civil, pues su naturaleza no parte de allí, es más bien una consecuencia intermedia, que cumple un rol accesorio–complementario a los de la pena en sentido estricto; y que surgiría como un sistema de reparación distinto al penal, en casos como el que nos preocupa en la presente investigación, puesto que independientemente

de la pena se podría recurrir a ella a fin de reparar el perjuicio –dada su naturaleza económica– causado por el agente frente al agente recaudador del tributo, que en esencia resulta siendo el mismo Estado.

CAPITULO IV: IUS PUNIENDI EN EL AMBITO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL

1. Facultad sancionadora del Estado

Tal como lo hemos venido exponiendo a lo largo del presente trabajo, existen dos mecanismos para poder determinar la responsabilidad de un sujeto en el marco de la facultad sancionadora del Estado, estos son tanto el ámbito del derecho administrativo sancionador, como el del derecho penal; sobre el particular mencionaremos, que ha sido siempre controversial para el derecho la autonomía del ultimo frente al primero, o en su caso la preeminencia del derecho penal frente a este.

Siendo esa la situación que enfrentamos ahora, vamos a continuación a evaluar las distintas posiciones tomadas tanto por la doctrina como por la jurisprudencia a nivel constitucional, la misma que en ocasiones ya se ha pronunciado sobre el particular, pero sin, a nuestro parecer, cumplir con todos los estándares debidos.

Primero diremos que la facultad sancionadora del Estado, se encuentra reputada desde la misma Constitución, la cual, tal como la misma norma lo dice, se encuentra a cargo del Poder Judicial, manifestación clara del monopolio en la administración de justicia por parte del mismo, que en el caso en concreto de determinación de la responsabilidad seria sinónimo de la intervención del Estado por medio del Poder Judicial vía la aplicación de las normas penales:

“Administración de Justicia. Control difuso

La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes.

En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior”. (Constitución Política del Perú: artículo 138).

Sin embargo muy independientemente de lo que la misma Constitución dispone, el mismo Estado, ha facultado a su vez a la Administración Pública a perseguir determinadas conductas que pueden representar un grado de reprochabilidad al agente, al administrado, ello básicamente a partir de considerar por un lado el grado de reprochabilidad que implica la conducta sancionada, el grado de afectación que conlleva y la cuasi inmediatez que se requiere para evitar posteriores lesiones a los bienes jurídicos por sus normas protegidos.

Esto no significa, en ningún sentido que tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador se separen y manifiesten por medio de instrumentos procesales como sustantivos distintos, sino por el contrario, ambos se regulan por los mismos principios incólumes al derecho sancionador reconocidos en todos los dispositivos normativos referidos sobre el particular, esto significa que existe una organicidad en ambas instituciones sancionadoras, unicidad que expondremos en los apartados sucesivos y que servirán para fundamentar nuestra posición.

1.1. Sistemas de imputación: Derecho Administrativo Sancionador vs Derecho Penal

Al hablar de la comisión de ilícitos tributarios y a los mecanismos para su sanción, ¿Nos estamos refiriendo a un sistema normativo tributario que contiene penas o a un sistema penal que sanciona infracciones?; somos de la opinión que para

hablar de ello debemos entender la organicidad que implica el aparato sancionador del cual somos parte. Ya nos queda claro que tanto el derecho administrativo sancionador como el derecho penal representan en sí mismas, manifestaciones de la facultad sancionadora del Estado, sin embargo su vinculación no se limita solo a ello, esto en buena cuenta por los efectos que surgen consigo tras las aplicación de uno u otro de los mecanismos con los que cuenta el Estado.

Un primer punto a desarrollar está referido a los efectos que trae la manifestación propiamente dicha de estos, ello ante la comisión de alguna de las conductas que las catalogue como tal; tanto en el ámbito del derecho tributario sancionador como en ámbito del derecho penal, ante la realización de alguna conducta se impone una determinada consecuencia, una sanción que recae en el sujeto –el administrado, o deudor tributario–, esta sanción en su ejecución implica determinados efectos que son los que han de permitir establecer si es posible establecer algún tipo de desvinculación entre uno u otro mecanismo de sanción. Sobre este punto nos parece importante señalar que no existe claridad en el legislador en muchos casos en el empleo que se puede hacer acerca del término sanción, pena, y otras diversas nomenclaturas que se usan para ello.

El empleo indiscriminado de estos términos por parte de la legislación en diversas oportunidades ha traído consigo que esta problemática se manifieste en la determinación de las reglas mínimas sobre la cuales se sostiene el aparato de imputación, nos referimos pues a un empleo inconsustancial a lo que se expresa por medio de ellas en las normas, pues si bien es cierto, que parte de la doctrina que defiende la autonomía del derecho de contravenciones señala que no es posible referirse a las sanciones administrativas como penales, ello en razón de que lo que persiguen no son delitos en sentido estricto, no es menos cierto que los efectos que desencadenan su sola imposición se asemeja mucho a ello. Esto, tal como lo dijéramos en el apartado pertinente, por lo que significa para el deudor tributario la imposición de la sanción pecuniaria correspondiente a la infracción como del pago correspondiente a la reparación por el daño generado, lo que representa en su conjunto, un carácter intimidatorio hacia el sujeto.

1.2. Naturaleza jurídica de las sanciones

Un punto importante en el desarrollo del presente trabajo, y que para nosotros significa una de las variables a considerar a la hora de determinar la responsabilidad de un sujeto por la comisión de ilícitos tributarios tanto en la vía administrativa como en la penal, resulta de la valoración que ha de hacerse de las sanciones a imponer en estas dos instituciones del derecho sancionador del Estado. Por ello, y con la finalidad de determinar el sustento de nuestro trabajo, analizaremos a continuación los criterios que nos permiten considerar que las sanciones tanto administrativas como las sanciones penales devienen de una misma causa, y surgen de una naturaleza jurídica análoga, esto por la propia voluntad del legislador, las funciones que le asigna, y los medios que emplea para su cumplimiento.

Para el tratadista Goldschmidt, las sanciones administrativas y las penales, están constituidas por factores totalmente disimiles, lo que permite como consecuencia, que sea posible operar con ambas instituciones de manera paralela, para el profesor “la pena administrativa no es de corrección o de seguridad o de intimidación, sino pena de orden, y que el castigo va dirigido al infractor como miembro de una comunidad, que ha omitido contribuir en la medida en que estaba obligado para lograr un fin administrativo legislativamente impuesto” (Villegas, 1995: 23). Criterio que parecería haber sido tomado erróneamente a nuestro parecer por la Corte Suprema, tal como lo sostiene en su Fundamento Cuarto:

“Cuarto: Que el procedimiento administrativo sancionador busca garantizar sólo el funcionamiento correcto de la Administración Pública, las sanciones disciplinarias tienen, en general, la finalidad de garantizar el respeto de las reglas de conducta establecidas para el buen orden y desempeño de las diversas instituciones colectivas y, como tal, suponen una relación jurídica específica y conciernen sólo a las personas implicadas en dicha relación y no a todas sin distinción, como acontece en general con las normas jurídicas penales; que las medidas disciplinarias constituyen la contrapartida de los deberes especiales a que están sometidos sus miembros y el Derecho administrativo

sancionador no se rige por el principio de lesividad sino por criterios de afectación general, de suerte que la sanción administrativa no requiere la verificación de lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos y generalmente opera como respuesta ante conductas formales o de simple desobediencia a reglas de ordenación; que, en cambio, el delito debe encerrar siempre un mayor contenido de injusto y de culpabilidad; que la lesividad o peligrosidad de la conducta y el menoscabo al bien jurídico son siempre de mayor entidad en el delito con relación a la infracción administrativa”. (Sala Penal Permanente de la Corte Suprema, R.N. 2090-2005/LAMBAYEQUE; siete de junio, dos mil seis)

Señala que las sanciones administrativas y las penales son disimiles en su ámbito de protección, al no regirse por las reglas propias de los principios de lesividad o puesta en peligro de bienes jurídicos, sino por caracteres generales, a nuestro entender carentes de mayor sustento como lo pasaremos a exponer a continuación.

Queremos comenzar con la palabras del ilustre profesor Posadas Belgrano, quien sostiene que “[d]ada la naturaleza especial de las infracciones y la finalidad de su represión, el legislador adopta normas especiales para la configuración de la infracción y establecer las sanciones” (Villegas, 1995:11), ello pues nos permite sostener lo siguiente: la existencia de sanciones de carácter *infra* penal está dada en la medida que el legislador así lo dispone, sin embargo hemos de sostener también que estas sanciones, muy a pesar de no constituir sanciones penales propiamente dichas, son capaces de producir sus efectos, aunque no necesariamente en la misma magnitud de estas.

Es por ello entonces, que el legislador para poder establecer qué conductas ha de considerar sancionables administrativamente opta por recurrir a la redacción de normas especiales, que en el caso en concreto, tal como lo enunciáramos, en el marco del derecho penal económico también lo hace; esto por la constante evolución –o hasta involución creemos nosotros– que trae consigo el derecho penal, en estricto el derecho penal del enemigo.

El profesor Dino Jarach llega a la misma conclusión, al sostener que “las infracciones fiscales importan una lesión al ordenamiento jurídico y producen daño, en cuanto denotan incumplimiento de la obligación tributaria, siendo indudable su carácter ilícito. Asimismo, a la sanción debe reconocérsele los caracteres de una pena, por cuanto constituye una sanción aflictiva con finalidad represiva y preventiva, no solo reparadora del daño” (Villegas, 1995: 12). Es claro lo que Jarach sostiene, pues de su análisis se desprende la estructura sobre la cual son construidas las sanciones administrativas tributarias, y que es, tal como él lo indica símil a la empleada por el derecho penal, ello tal como lo pasamos a detallar. Las sanciones penales en general, esto es los delitos y las faltas, importan el cumplimiento de ciertas reglas, reglas que para el derecho penal, reciben el nombre de normas jurídicas, las mismas que pueden ser normas de mandato o normas de prohibición. Luis Miguel Bramont-Arias Torres señala que

“[l]a norma jurídica debe entenderse como la regla de conducta, que en un determinado tiempo y lugar, teniendo en cuenta los valores predeterminados – según la cultura –, señala la obligación de hacer o no hacer algo, cuyo fin es el cumplimiento de algún precepto legal – la ley –. Con las normas el Estado instruye pautas de conducta y, por tanto, con ellas no prohíbe o manda resultados, sino solo conductas. Es decir, la norma señala cual es el valor del sistema, qué es lo que quiere proteger; nos da a conocer de qué forma no se debe resolver un conflicto dejando abierta la posibilidad de que este sea resuelto de diversas formas.” (Bramont-Arias Torres, Luis M., 2008: 67).

Así pues, el incumplimiento de estas normas jurídicas trae consigo una consecuencia, consecuencia que para el derecho penal está relacionado a la imposición de una pena, de allí que para el profesor Berdugo Gómez de la Torre

“[l]as normas penales participan de la misma estructura que las normas de las restantes ramas del ordenamiento jurídico, es decir, a la realización de un “supuesto de hecho” unen una “consecuencia jurídica”. La diferencia de la norma penal con las normas de otros ámbitos del ordenamiento jurídico debe ser buscada en el contenido material de sus elementos, esto es, en el contenido material del supuesto de hecho, que

en este caso es el delito, y en el de las consecuencias jurídicas, pena y medida de seguridad” (Bramont-Arias Torres, Luis M., 2008: 69)..

Lo mismo ocurre con las infracciones de carácter administrativo, la norma jurídica, que en el caso que nos interesa se encuentra establecida en el Código Tributario, y normas conexas como por ejemplo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que reflejan una conducta que ha de ser realizada por el sujeto, a fin de que sea cumplida, o en su defecto se realice la abstención de la misma; frente a ello, es decir, frente a su incumplimiento, se establecen las correspondientes consecuencias jurídicas, como por ejemplo la imposición de multas, medidas de comiso de bienes, suspensiones de ciertas facultades, etc., estructura que para el derecho de contravenciones se reputa como infracción.

Las Primeras Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, fija una posición al respecto, aceptada y expresada en su quinta conclusión básica, en donde se expresa: “Se reconoce, la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código Penal y las tipificadas en las leyes tributarias” (Villegas, 1995: 15). Teniendo en cuenta esto debemos tener en cuenta el claro reconocimiento que se hace a las normas en materia de contravenciones; llegándose a determinar de forma manifiesta, que solo es posible determinar diferencias entre ambos dentro de sus caracteres formales siendo por tanto homogéneos en su aspecto sustancial, y que como consecuencia de ello es válido entonces poder aplicar los mismos criterios de interpretación tanto en el ámbito del derecho penal como del derecho administrativo sancionador.

Esta opinión también es desarrollada por Sáinz de Bujanda, en la medida que tal como lo sostuvo en las Jornadas antes mencionadas, no es posible desvincular el significado esencial de lo que implican las sanciones en general, y con especial atención las sanciones procedentes en caso de infracciones tributarias frente a las sanciones penales, independientemente de la denominación de la que se sirva el legislador para referirse a ellas, pues los efectos que surten ambas no difieren en lo absoluto, más aun si se tiene en consideración que dentro del gran e

importante catálogo de penas propiamente dichas existes una cuya imposición significan una representación similar a la presentadas en las sanciones por infracciones tributarias como es el caso en concreto de la multa y las sanciones pecuniarias.

1.3. Pluralidad de sanciones y *non bis in ídem*

Como veníamos señalando anteriormente, en ambos mecanismos de punición es posible establecer diversas sanciones por la realización de conductas impropias al ordenamiento jurídico. Estas sanciones responden al incumplimiento de normas tanto de mandato como de prohibición que se establecen en los diversos cuerpos normativos. Aparentemente no existirían mayores complicaciones con los mecanismos de sanción que se emplean, sin embargo, el problema surge a partir de la homogeneidad que se presenta en las diversas sanciones en ambos sistemas, y mucho más allá de esa homogeneidad, de los efectos que se generan con la imposición de las mismas, las cuales, según los casos pueden ser incluso distintas.

En el ámbito administrativo se establecen sanciones mayoritariamente pecuniarias, en algunas otras ocasiones se establecen sanciones que recaen directamente sobre bienes determinados o incluso sobre la propia actividad comercial; lo propio ocurre en el sistema penal, donde la pena privativa de libertad es la establecida por excelencia, sin embargo este sistema adopta una serie de sanciones y medidas análogas a las establecidas en el ámbito administrativo sancionador, como es el caso de la penas de multa, o incluso con la imposición de consecuencias accesorias. La imposición de estas sanciones tanto en la vía administrativa como la penal trae como consecuencia un quebrantamiento a reglas básicas procesales y de derechos fundamentales que se traducen claramente en la afectación al principio del *non bis in ídem*, por la sobrepenalización que implica su ejercicio.

La posibilidad potencial y real que existe de establecer sanciones a un sujeto determinado en ambas vías, trae como consecuencia un efecto perverso que no

se traduce en otra cosa más que un exceso en el ejercicio punitivo estatal, y con mayor incidencia aun en los casos en los que tanto las sanciones imponibles en la vía penal como en la administrativa significan una misma especie, esto es, existe identidad, homogeneidad en la naturaleza de las sanciones establecidas, con independencia de el *quantum* para cada una de ellas; de ahí que derive en importante el análisis de este particular punto para la presente investigación.

2. El *non bis in ídem* como principio en el sistema constitucional peruano

Si nos remitimos directamente a la Constitución podemos darnos cuenta que el principio del *non bis in ídem* no se encuentra expresamente establecido, ello en la medida que dentro del catálogo de derechos fundamentales al que hace referencia en su artículo 2° no se hace mención alguna al mismo, sin embargo nos parece interesante una referencia aunque genérica pero importante sobre el particular en el artículo 74°, precisamente un dispositivo legal que guarda estrecha vinculación con el tema que hoy nos llama a realizar el presente trabajo.

Dicho artículo se encuentra en el Capítulo IV “Del Régimen Tributario y Presupuestal”, para ser exactos en la segunda parte del segundo párrafo del señalado artículo. Como bien decíamos, la Constitución no hace una referencia expresa en este artículo, sin embargo es en este segmento normativo que hace alusión a la potestad tributaria del Estado la misma que no debe entenderse solo como la posibilidad fáctica y jurídica que tiene para recaudar los tributos, sino también para perseguir aquellas conductas contrarias a dicha actividad, entendiéndose como tales tanto a las infracciones como a los delitos en materia tributaria. Debemos decir además que hace mención también del respeto de garantías mínimas que debe respetar, los derechos fundamentales, derechos dentro de los cuales se encuentra el derecho a un debido proceso, que no es otra cosa que la realización de un proceso justo y en cumplimiento de las garantía mínimas reputadas tanto en el artículo 2° como en las demás disposiciones legales de carácter supranacional vigente conforme lo establece la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la propia Carta Magna, y dentro del cual (el derecho a un debido proceso) se encuentra en principio a la no imputación

múltiple, conocido como *non bis in ídem*, y cuyo reconocimiento se encuentra presente en las diversas disposiciones supranacionales tal como lo desarrollaremos en su oportunidad.

2.1. Estructura del *non bis in ídem*: la triple identidad

Tanto a nivel jurisprudencial como doctrinario se ha establecido una serie de requisitos que constituyen *conditio sine qua non* para la existencia del principio del *non bis in ídem*, los mismos que deben presentarse de manera expresa e inequívoca de manera conjunta, puesto que la ausencia de alguno de ellos desencadenaría la inexistencia del mismo, lo que implicaría la posibilidad de que el poder punitivo estatal pueda establecer las sanciones correspondientes en la totalidad de casos posibles.

Teniendo en cuenta ello debemos decir que el *non bis in ídem*, está constituido por tres elementos, los mismos que son conocidos como la triple identidad, cuyo concurso, tal como lo veníamos diciendo tiene que darse para poder estar frente al principio en cuestión, esto principios son la identidad de sujeto, identidad de hecho y finalmente identidad de fundamento.

Si bien es cierto, tanto la doctrina como jurisprudencia han sido unísonos en entender que el desarrollo de este principio requiere de estos requisitos, no ha ocurrido lo mismos a la hora de tener en claro en qué momentos nos encontramos frente a los mismos, ello a partir de asumir posturas distintas al respecto; en este caso no vamos a centrarnos mucho en su desarrollo, puesto que ello va a explicarse debidamente cuando nos refiramos en estricto a lo sostenido por el Tribunal Constitucional al respecto.

2.1.1. Identidad de sujeto

La identidad de sujeto o *eadem personae*, constituye el primer requisito para la configuración de esta triple identidad; sobre el particular tenemos que hacer una aclaración en relación a que sujeto o sujetos nos referimos.

Como bien es sabido, en toda relación jurídica sustantiva, sea esta tanto en la vía penal como administrativa, existen determinados sujetos, por un lado el sujeto pasivo, que puede ser tanto de la acción, como del resultado; y un sujeto activo; que en estricto es quien realiza la o las conductas sobre las cuales ha de sostenerse la imputación. Para el principio poco importa la participación del sujeto pasivo, pues el requisito que se señala está relacionado al sujeto activo y no al pasivo, ya que es este primero quien realiza conducta.

Sobre este punto nos importa desarrollar un caso en particular, que es el referido a la participación de personas jurídicas como sujetos activos. Al respecto debemos indicar en primer lugar, que pareciera no haber mayor problema en el caso de infracciones administrativas, en la medida que es él quien cuenta con dicha capacidad; ello a partir del propio reconocimiento que hace la norma al respecto, pudiendo en tales casos hablar con total seguridad de que es posible establecer su responsabilidad en la vía administrativa, y que, en caso de imponerse una sanción o iniciarse un procedimiento en la misma línea –esto es– administrativa, es posible la aplicación del principio del *non bis in ídem*.

Empero, ¿es posible asegurar lo mismo en el caso de la persecución penal?, a nuestro entender no lo es puesto que en ella, como es sabido solo es posible la imputación a personas naturales, en otras palabras no es posible sancionar penalmente a personas jurídicas en calidad de autor ello en buena cuenta por el principio del *societas delinquere non potest*. Sin embargo, tomando en consideración ello, y más aún que dicho principio refiere que la responsabilidad recae sobre el representante no es posible hablar de ¿*non bis in ídem* indirecto? Somos de la opinión que no, ya que no es, pues, la misma persona; cosa un tanto interesante se configuraría si, por ejemplo, lo mismo pasaría en el caso del derecho tributario en el que un sujeto –que a la luz del derecho penal es un inimputable, esto es un menor de dieciocho años por ejemplo– constituya a partir

de su actividad contributiva en un deudor tributario; obligándose por tanto de manera solidaria a su representante, lo que se traduciría en sus padres, tutores, o algún representante legalmente establecido; y que a su vez dicha conducta, al igual de lo que puede pasar con las personas jurídicas sean extensibles al representante en el fuero penal.

En primer lugar, podemos entender que en el caso de las personas jurídicas no es posible hablar de identidad de sujeto ya que son distintos de sus representantes, esto es la persona natural, sin embargo es de nuestro parecer que en caso se impongan las llamadas consecuencias accesorias en el ámbito penal, y se imponga a su vez una sanción administrativa sobre el particular, creemos si es posible poder hablar de una identidad de sujeto en este aspecto, sin tomar en consideración, claro está, la pena impuesta al sujeto activo del delito. Para el caso del menor que es catalogado como deudor tributario, y cuya irresponsabilidad en el cumplimiento de la obligación tributaria genera una infracción creemos que, en primer lugar si es posible sancionar por dicha infracción al representante legal, ello a partir de lo establecido en el artículo 167° del Código Tributario, el mismo que solo hace mención de la intransmisibilidad en caso de herederos y legatarios. Por otro lado nos parece importante sostener que si bien, el responsable en el ámbito tributario es el padre o tutor o cualquier otro determinado por ley, la responsabilidad en el campo penal difiere sustancialmente, ello, en la medida que dicha representación se ve limitada por la condición de persona natural del supuesto sujeto activo, el menor, por consiguiente la imposibilidad de aplicar el artículo 27° del Código Penal; lo que da como resultado que sea perseguible dicha conducta tomando en consideración al menor como sujeto presunto sujeto activo, cuyo resultado es indiferente, ello ya que el menor cuenta con una causal de exención de responsabilidad por su condición de tal, acorde al artículo 20° del Código Penal.

2.1.2. Identidad de objeto

La identidad de objeto o *eadem res*, constituye el segundo elemento determinante de la triple identidad; está relacionado directamente con el hecho fáctico, con la

realización del hecho en sí, independientemente de la connotación jurídica que ello implique, es pues importante señalar que este hecho puede tener diversas denominaciones y connotaciones en los distintos ordenamientos, motivo por el cual esta diferenciación es irrelevante.

Para ello debemos tener claro que lo medular en este elemento es la estructura básica de su hipótesis fáctica, lo que no es otra cosa que el hecho en concreto sin detalles forzados ni explicitaciones minuciosas a fin de desvirtuarlo. Digamos que sobre ello no se ha presentado mayor problema; quedando claro aquello que medularmente se protege.

Otro punto que toma relevancia para nosotros y sobre el que no basta mencionar, está referido a la existencia de un hecho que encuadre dentro de diversas infracciones o de diversos delitos, y más aún que esto ocurra de manera paralela en ambas vías. En este contexto debemos señalar algo que nos parece importante, que es la ardua problemática que representa para el derecho en general la existencia del concurso de infracciones o de delitos, sea este aparente de leyes, ideal, o, real; así como la posibilidad de que se presenten casos de delitos continuados, permanentes, o se encuentre en alguna de las fases ejecutivas del mismo.

En este sentido debemos decir que tanto el derecho penal como el derecho administrativo, admiten la posibilidad de enmarcarnos dentro de lo que se le conoce como el concurso, sean estas de infracciones o de delitos. Los concursos se dan en buena cuenta ante la existencia de determinados factores como son por ejemplo, la existencia de una conducta contenida en diversos tipos, lo cual es conocido como el concurso aparente de leyes, aunque algunos optan por denominarlo unidad de ley; lo cual tal como se ha venido sosteniendo en la doctrina es posible de ser resuelto en base a determinados principios entre los que figuran el principio de especialidad (*lex specialia derogat lex generalis*), lo que se traduce en el mecanismo de exclusión en caso de conflicto de dos o más leyes penales a partir de la aplicación de la norma penal más específica al caso en concreto frente al tipo más general; por otro lado nos encontramos frente al principio de subsidiariedad (*lex primari derogat lex subsidiariae*), consiste en

aplicar una norma auxiliar en los casos en los que devenga en insuficiente la aplicación de una norma principal.

Además de estos principios ya mencionados, se cuenta también con el principio de consunción (*lex consumens derogat legi consumptae*), que funciona de manera inversa si se quiere al principio de especialidad, puesto que se sustenta básicamente en la aplicación de una norma más amplia que absorbe conductas específicas de afectación menor; en otras palabras se da cuando una conducta más grave subsume una de menor lesividad. Un último principio en cual se apoya la doctrina para solucionar los problemas derivados del concurso aparente de leyes es el de alternatividad; principio que si bien ha sido dejado de lado parcialmente, en la medida que ya no se lo aplica, parte de la existencia de un error propiamente legislativo por la existencia de dos disposiciones legales homogéneas, caso para el cual, a fin de no producir efectos negativos en el proceso, se opta por la aplicación de, por ejemplo, la ley que contenga la pena más alta, o por homogeneidad absoluta la ley posterior.

Por otro lado nos encontramos en el caso del concurso ideal de delitos, denominada también concurso formal, podemos entenderla como aquella por la que, a partir de un hecho determinado, es posible establecer una serie de conductas las mismas que independientemente cada una de ellas constituyen delitos autónomos entre sí. Para poder hablar de un concurso ideal es necesario contar con una serie de requisitos mínimos, como son la unidad de acción; que no es otra cosa que la existencia de una sola conducta desplegada por el agente destinada a producir los diversos efectos derivados de su realización.

Por otro lado es importante mencionar a su vez, como ya lo veníamos señalando, que dicho accionar genere diversos efectos, que no son otra cosa que la afectación material de bienes jurídicos, esto es, que dichos efectos se traduzcan en delitos o infracciones a partir de su adecuación en los diversos tipos penales de manera objetiva como subjetiva. Un último requisito necesario para estos casos consiste en la identidad de sujeto activo, esto es en quien o quienes realizan la conducta cuyo resultado traiga como consecuencia la afectación de diversas normas penales.

Ahora bien, habiendo ya señalado en que consiste el concurso ideal, revisaremos el concurso real, el mismo que se sustenta a partir de la existencia de varios hechos, cada uno independientes entre sí (pluralidad de acciones), las cuales traen como consecuencia la afectación de otro tanto de bienes jurídicos, esto es, que las conductas realizadas, se traduzcan en la efectiva lesión de la norma penal, para lo cual, además es necesario que quien realice las conductas sea el mismo sujeto activo, esto significa, que sobre el recaiga la realización de los hechos y sus consiguientes afectaciones.

Por otro lado nos parece importante también hacer referencia a los delitos continuados; sobre el particular debemos decir que consiste en la realización sistemática de la misma conducta por parte de un agente determinado; acerca de ello debemos decir que no son agentes distintos, ni mucho menos el bien jurídico vulnerado es distinto, sino por el contrario creemos que es la realización prolongada de un mismo hecho durante un tiempo determinado, como por ejemplo pasa con los hurtos, o con el caso del contrabando en pequeñas cantidades.

Mencionábamos líneas arriba la importancia que traía consigo hablar de los delitos en ejecución y de los grados imperfectos de realización de los tipos; al respecto debemos decir, que ello no representa mayor inconveniente, ya que al encontrarnos en alguna de las diferentes etapas en la realización del ilícito es posible resolverlo a partir de determinar en qué grado de ejecución se encuentra y aplicar el principio de subsidiariedad al cual hiciéramos mención anteriormente, o en su defecto, acorde a determinados tipos penales adecuarlo la norma penal aplicable.

Finalmente nos referiremos también a los conocidos delitos permanentes, catalogados así, a partir de los efectos producidos tanto durante su realización como de su ejecución y consumación; en ese sentido debemos decir al respecto que enmarcan a aquellos cuyo resultado se mantiene por voluntad propia del autor de la conducta, siendo que, una vez vencida esta voluntad el bien jurídico afectado pierde esta condición recuperando su estado anterior. El ejemplo clásico de los delitos permanentes se encuentra en los delitos de secuestro, cuya privación de la libertad cesa una vez que la persona pierde dicha condición.

Ahora bien teniendo en consideración lo dicho anteriormente, debemos decir sobre el particular que en todos los casos, a excepción del concurso real, nos encontramos ante la ejecución de conductas que responden a una misma intención criminal, que parte pues de la intervención del sujeto en la realización de un mismo hecho, siendo entonces trascendental para nosotros determinar diferencias en el último elemento de esta triple identidad.

2.1.3. Identidad de fundamento

Es este punto quizá el más controversial de los tres elementos que conforman la triple identidad; denominado también *aedem causa pretendi*, se sustenta en el bien jurídico o interés jurídico protegido que ha de ser analizado en el *non bis in ídem*.

Como ya lo veníamos mencionando anteriormente, una de las razones por las cuales es posible establecer la responsabilidad por las conductas realizadas en los concursos es la existencia de afectaciones distintas en cuanto a los bienes jurídicos protegidos, pues si bien podrían darse los casos en los cuales tanto el sujeto que realiza la conducta como el hecho en el caso concreto es uno solo, la vulneración a determinado bien o interés protegido es el factor determinante para poder entender si existe o no *non bis in ídem*. Sin embargo la discusión sobre el particular no se centra en los casos de concurso, sino más bien en los casos en los que tal distinción se enmarca dentro del derecho administrativo y del derecho penal.

La problemática surge en razón de que nuestra jurisprudencia ha considerado criterios distintos para poder establecer el objeto de protección de cada una de estas instituciones sancionadoras. En el recurso de Nulidad 2090-2005/Lambayeque de fecha siete de junio del dos mil seis, la Corte Suprema de Justicia establece una pauta determinante al respecto, al hacer mención del ámbito de protección que ejerce uno u otro instrumento estatal; en ello deja sentado que el Derecho Penal “constituye el único medio de coacción estatal destinado a la protección de bienes jurídicos” esto a partir del principio de

lesividad, siendo este último motivo por el cual el Derecho Administrativo Sancionador no se rige por dicho principio, rigiéndose –según la Corte Suprema – por criterios de afectación general, por lo cual dicha afectación no requiere de una comprobación de la lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos, pues constituye una simple desobediencia a los deberes de ordenación.

3. Doble dimensionalidad del *non bis in ídem*

El *non bis in ídem*, a partir de su reconocimiento tanto a nivel constitucional como supraconstitucional importa por sí mismo una serie de garantías coexistentes a ella misma como tal; esto se da en gran medida a que su desarrollo no importa solo un momento determinado de los procesos o de su ejecución, sino que está presente a lo largo de todo él, a tal punto que es posible exigirlo en cualquier momento.

Esta garantía tiene un desarrollo lo suficientemente amplio de tal forma que es posible analizarlo desde las perspectivas propias de un proceso; desde una primera posición en su aspecto material, la misma que surge a partir de la imposición de sanciones de cualquier naturaleza de manera múltiple contra un sujeto determinado; asimismo un aspecto procesal, lo que se traduce esencialmente en la imposibilidad de dirigir prácticas de persecución penal contra un agente determinado, de manera múltiple, en tanto para ambos casos se observen los parámetros mencionados anteriormente conocidos como la triple identidad, y cuyos efectos –tal como se verá a continuación– es posible que alcancen circunstancias especiales incluso posteriores a la imposición y cumplimiento de una sentencia.

3.1. La doble sanción y el *non bis in ídem* material

El *non bis in ídem* presenta una doble naturaleza en el espectro jurídico como instrumento que permite velar y proteger los derechos del sujeto; una primera de

dichas manifestaciones está representada por su aspecto material, esto referido al aspecto, según el cual ninguna persona podrá ser sancionada dos o más veces por un determinado hecho fáctico, que como lo mencionáramos líneas arriba, ha sido ya materia de valoración jurídica, ya que de darse el supuesto contrario nos encontraríamos ante una manifestación excesiva del *ius puniendi* estatal.

Es esta variante del principio la que mayor consolidación presenta, puesto que impide la posibilidad de establecer nuevas sanciones a quien se encuentra en el marco de la llamada triple identidad, no solo por la realización del hecho, sino también por el contenido del injusto aunado a los demás requisitos esenciales del principio, esto es la identidad de sujeto, hecho y fundamento. Mencionamos en la primera parte del presente trabajo que la Ley del Procedimiento Administrativo General regula el principio del *non bis in ídem*, pero tal como lo hiciéramos saber, solo regula lo referente al principio en sus aspecto sustantivo, la misma que alcanza tanto las sanciones imponibles a nivel administrativo como judicial.

Un punto adicional al respecto esta dado en razón de lo que implican las sanciones tanto en primera instancia como en segunda; pues ello trae importantes diferencias que haremos mención más adelante cuando nos refiramos al particular.

Ahora bien, esta imposición de sanciones implica y trae como consecuencia figuras conexas; por un lado 1) la formulación de revisiones de sentencias, por otro 2) la doble imposición de sanciones; y por otro lo referente a 3) temas de ejecución de condenas o de diversas sanciones impuestas a nivel de cualquier instancia judicial o administrativa.

3.1.1. Multiplicidad en la imposición de sanciones

Partamos con la doble imposición de sanciones en sentido estricto; sean estas de naturaleza penal o administrativa. Esta se da en la medida en que existe la prohibición legal de sancionar más de una vez a un sujeto que por la comisión de un ilícito; esto en la medida que independientemente de la naturaleza que tenga el

mismo, y la naturaleza de las sanciones bajo las cuales se encuentre, el sistema jurídico proscribire bajo cualquier modalidad la imposición de una nueva sanción tanto en tiempo como en espacio, siendo este un derecho absoluto del imputado, el gozar de seguridad jurídica, seguridad que se vería resquebrajada en tanto se vea el concurso de sanciones que recaigan sobre un mismo injusto.

Al respecto debemos decir lo siguiente, la protección esgrimida por este principio no se limita a la imposibilidad de sancionar varias veces a un sujeto solo en la vía penal o en la vía administrativa, sino también en la combinación de estas, esto es, la imposición de una sanción en la vía penal como la imposición de una sanción en la vía administrativa; claro está, en la medida que en ello concurren los tres elementos del *non bis in ídem*.

Este concepto también alcanza a la imposición de agravantes más de una vez, detalle que nos parece mencionar sobre todo tomando en consideración, que nuestro actual sistema penal para la determinación judicial de la pena considera como una agravante cualificada los casos de habitualidad y reincidencia a fin de poder establecer márgenes de pena mucho más elevados a los establecidos en los tipos penales en abstracto, lo que conllevaría en cierto modo a hablar de la empleabilidad de esta medida una vez ya establecida la sanción sobre un hecho en específico.

3.1.2. Ejecución de la pena como causal extintiva de responsabilidad

Un punto que nos parece importante tocar, más allá de sus implicancias directas que tenga sobre el referido principio se sustenta en la imposibilidad que existe de imponer sanciones a partir de condenas ya cumplidas. Criterio que estimamos guarda cierta vinculación con lo precedentemente expuesto, básicamente porque ello significa que el sujeto en el caso en concreto ya fue sancionado por una determinada conducta y que al cumplimiento de dicha sanción la responsabilidad sobre lo mismo se extingue de pleno derecho, esto a partir de los principios y fines que establece el Código Penal en lo referente a la pena, como es el caso de la reinserción social.

Motivo por el cual consideramos inidónea la aplicación de agravantes cualificadas como el caso de la reincidencia específicamente una vez cumplida la pena, ya que tal como se puede apreciar vulnera de manera expresa lo establecido en este principio, mucho más aun, tomando en consideración que los delitos en materia tributaria, tema que nos llama a trabajar ahora, traen consigo un conjunto de sanciones que se aplican en conjunto, cuya sobrepenalización no hace más que agravar la condición del imputado, tomando en consideración aun, que se ve en muchas ocasiones obligado a afrontar las sanciones en vía administrativa como en vía penal.

3.1.3. Revisión de la condena: la sentencia como mecanismo de prohibición

En el ordenamiento jurídico nacional, la sentencia emitida en última instancia adquiere la calidad de cosa juzgada, esto en razón de que lo que se busca es establecer un fin al proceso y que la misma ya no sea revisable por otro órgano jurisdiccional (San Martín Castro, 2000).

En ese sentido también resulta imposible la revisión o revaloración de resoluciones que ponen fin al proceso ya sea tanto en vía fiscal como en la vía judicial. Esto en virtud de que los diversos órganos jurisdiccionales en sus distintas etapas buscan brindar un margen mínimo de seguridad y estabilidad al sistema judicial, al procesado, y a la víctima. (San Martín Castro, 2000).

Esta relación sistémica, convergente, que nace de la sentencia firme, se da en razón de que existe un vínculo casi consecuente entre la cosa juzgada y el *non bis in ídem*, ya que la imposibilidad del primero surge a partir de la existencia del segundo; esto es no poder condenar o establecer una nueva sanción al sujeto que ya fue condenado y que está cumpliendo o ya cumplió dicha condena independientemente de las causales de extinción de la misma, como al sujeto que resultare absuelto del mismo, y que tuviere la posibilidad de ser condenado en nuevo proceso.

Sobre el particular, un punto que nos quedaba pendiente de revisión eran los casos de la imposición de sanciones o de la revisión de resoluciones en segunda instancia; acerca de ello debemos decir, que en dichos casos no es posible hablar de violación alguna al principio, pues, tal como lo veníamos mencionando, no ha alcanzado la calidad de cosa juzgada la resolución recurrida, siendo posible por consiguiente, que se pueda establecer una *reformatio in peius*, a favor del imputado, o en su defecto que dicha sanción sea potencialmente más agravada.

3.2. Prohibición de la persecución múltiple: *non bis in ídem* procesal

Otra de las manifestaciones del *non bis in ídem* está dado por su aspecto procesal; ello en la prohibición de que se realicen actos de investigación o se inicien diversos procesos en paralelo por una o diversas vías del *ius puniendi* del Estado, pues se manifiesta en tanto se busca dar al sujeto sobre el que recae este control social formal, más que la seguridad jurídica como en el aspecto material, proteger el derecho fundamental al debido proceso, esto por la naturaleza de los actos sobre los que se persigue al imputado.

El derecho de defensa tiene un matiz puramente procesal de origen constitucional, en el cual el sujeto tiene derecho a conocer por que conducta se le está procesando y contra que instrumento estatal de represión se encuentra; si esta no se diera como es el caso de la persecución múltiple se estaría afectando gravemente sus derechos fundamentales más sensibles por muy alto grado de responsabilidad que pudiese presentar en el caso concreto.

Por ello es que muchos estiman esta variante del *non bis in ídem* recoge una trascendental importancia por que esgrime el primer filtro si se quiere para impedir que se pueda establecer una sanción a aquel sujeto que ya se encuentra haciendo frente al aparato estatal, lo que se traduce además en el mecanismo idóneo para evitar la sobrecriminalización por parte del Estado.

El contenido de esta manifestación adjetiva se sostiene de diversas formas, una primera en los casos en los que se encuentre en curso un proceso símil tanto en

la misma vía, como un proceso en una vía distinta de aquella, esto es penal o administrativa; otra de las formas en cómo se puede recurrir a él, es cuando se presenten casos en los que ya exista una sanción sea esta administrativa o penal ya impuesta, o con su ejecución en curso.

3.2.1. Los actos de investigación y el sobreseimiento en sede fiscal

Tal como fuere señalado anteriormente, existen determinadas resoluciones emitidas por órganos de investigación—no judiciales; entiéndase fiscalías o Ministerio Público en su conjunto; que pueden poner fin a un proceso y declarar su archivo definitivo, adquiriendo el mismo la calidad de cosa juzgada; siendo así que como lo refiere el Doctor San Martín, el fundamento “[d]el *ne bis in ídem* se halla en las exigencias particulares de la libertad y seguridad del individuo” (2000: 62); que por tanto lo que buscan es evitar la doble persecución de un individuo que ya fuere sujeto al *ius puniendi* estatal en cualquiera de sus manifestaciones, siempre y cuando exista identidad de hecho fundamento y sujeto.

Es por ello que en algunos casos las resoluciones emitidas por los miembros del Ministerio Público, permiten extinguir si se quiere la función de persecución penal por parte del Estado; esto en gran medida a que muchas veces la conducta reprochable no constituye delito (en la mayoría de los casos); o porque la misma ya fue objeto de valoración en otro proceso; o en otros casos es objeto de valoración y juicio en una instancia paralela en ese periodo.

4. Posición del Tribunal Constitucional sobre la persecución múltiple en materia penal tributaria

El Tribunal ha dejado sentada su posición al respecto poniendo en manifiesto que se debe considerar la triple identidad para poder establecer la existencia del *non bis in ídem*, y básicamente que el mismo elemento del bien jurídico protegido se diferencia en el ámbito tributario y el penal puesto que en el primero enmarca

un objeto de protección disímil al penal y por consiguiente es posible aplicar ambas sanciones con independencia, pariendo de un criterio de deber social, frente a la afectación de intereses estatales si no se quiere llevar a temas patrimoniales la protección del sistema penal.

Lo que consideramos erróneo en la medida que, tal como el mismo Tribunal menciona:

“[L]a aplicación de una sanción administrativa constituye la manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución [...] y a la observancia de los derechos fundamentales” (Expediente N° 2050-2002-AA/TC-Lima).

4.1. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

El Tribunal ha emitido diversas disposiciones y pronunciamientos al respecto del *non bis in ídem*, siendo quizá la más relevante la mención que realiza en el expediente 2050-2002-AA/TC-LIMA, en la medida que en el desarrolla sus dos aspectos, que aunque no se encuentren de manera expresa constitucionalmente reconocidos, se los asume como parte del derecho al debido proceso con el que cuentan todas las personas. A la letra la referida sentencia enuncia en su fundamento 19:

“[Que, e]l principio *ne bis in ídem* tiene una doble configuración: por un lado, una versión sustantiva y, por otro, una connotación procesal:

- a. En su formulación material, el enunciado según el cual, «nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho», expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado de Derecho. Su aplicación, pues, impide que una persona

sea sancionada o castigada dos (o más veces) por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento.

El principio del *ne bis in idem* material tiene conexión con los principios de legalidad y proporcionalidad, ya que si la exigencia de *lex praevia* y *lex certa* que impone el artículo 2º, inciso 24, ordinal d), de la Constitución obedece, entre otros motivos, —como lo ha expresado este Tribunal en el Caso Encuestas a Boca de Urna, Exp. N.º 0002-2001-AI/TC, Fund. Jur. N.º 6) —a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho antijurídico, tal cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta antijurídica. Por ello, el elemento consistente en la igualdad de fundamento es la clave que define el sentido del principio: no cabe la doble sanción del mismo sujeto por un mismo hecho cuando la punición se fundamenta en un mismo contenido injusto, esto es, en la lesión de un mismo bien jurídico o un mismo interés protegido.

- b. En su vertiente procesal, tal principio significa que «nadie pueda ser juzgado dos veces por los mismos hechos», es decir, que un mismo hecho no pueda ser objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto. Con ello se impide, por un lado, la dualidad de procedimientos (por ejemplo, uno de orden administrativo y otro de orden penal) y, por otro, el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos órdenes jurídicos (dos procesos administrativos con el mismo objeto, por ejemplo). (Expediente N.º 2050-2002-AA/TC-Lima, fundamento 19)

Como lo ha expuesto el Tribunal Constitucional de España,

"(...) El principio *nom bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos

mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico pueda producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, *pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos*, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado" (cursivas agregadas). Lo que significa que, en el supuesto de existencia de una dualidad de procedimientos, el órgano administrativo queda inexorablemente vinculado a lo que en el proceso penal se haya declarado como probado o improbad." (STC 47/1981).

Asimismo hace mención a distintos aspectos conflictuales en diversas sentencias como es en el caso de las sanciones éticas impuestas en los colegios profesionales en contraposición con las que pueda imponer cualquier órgano jurisdiccional (Expediente N° 3167-2004-AA/TC.), dejando que estas sanciones no tienen ningún efecto reparador a diferencia de las impuestas por algún órgano judicial o administrativo.

Sin embargo un punto que nos parece importante mencionar está referido al aspecto procesal, en el cual además de los requisitos de la triple identidad posibles, se presenta la exigencia de una resolución con calidad de cosa juzgada o cosa decidida, tal como lo dispone en Tribunal en su Exp. N° 03756-2010-PHC/TC-LIMA:

"(...).En ese sentido hay que considerar que este supuesto existe cuando haya identidad de hecho e identidad de sujeto, pero además, es necesario que exista un proceso concluido, es decir que tenga carácter de cosa juzgada." (Expediente N° 03756-2010-PHC/TC-Lima)

Criterio que nos parece poco válido, en la medida que con ello se estaría generando en igual forma el estado de indefensión del agente al encontrarse enfrentando múltiples procesos sin la conclusión de alguno de ellos.

CAPITULO V: EL DERECHO SANCIONADOR EN EL MARCO DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO INTERNACIONAL

1. Reconocimiento de reglas mínimas en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos

Qué es el Derecho Internacional sin los derechos humanos, y qué son pues los derechos humanos sin su reconocimiento explícito en la normativa interna de los Estados, más aun como es en nuestro caso su reconocimiento a partir de la concepción de dignidad humana como fin supremo de la sociedad y el Estado. Es este pues el inicio de los llamados derechos humanos, derechos fundamentales, derechos del hombre o del ciudadano. Derechos que no surgen en el ordenamiento internacional sino a partir de concepciones políticas y jurídicas del ordenamiento interno y que significan parámetros y límites al ejercicio de las potestades públicas de los diversos órganos gubernamentales.

Estos derechos representan obligaciones estatales no solo a partir de lo estipulado en las respectivas constituciones sino también por criterios de uso común generalizado y que a lo largo de la historia han permitido ordenar la sociedad. Derechos que no solo otorgan libertades aparentemente ilimitadas de los sujetos que las poseen sino que a su vez generan obligaciones básicas de interrelación entre los miembros de una sociedad, y que son las que finalmente

permiten la existencia de ese equilibrio en el ejercicio de las libertades de los miembros de las sociedades modernas.

En ese marco la comunidad internacional reconoce dichas libertades y garantías mínimas con las que cuenta cada individuo de la sociedad, estableciendo por consiguiente mecanismos idóneos para la protección y salvaguarda de los mismos, para su correcto ejercicio en igualdad de condiciones y sin distinción alguna

“Declaración y Programa de Acción de Viena, número 5: “Todos los derechos humanos son universales, indivisibles e interdependientes y están relacionados entre sí. La comunidad internacional debe tratar los derechos humanos en forma global y de manera justa y equitativa, en pie de igualdad y dándoles a todos el mismo peso. Debe tenerse en cuenta la importancia de las particularidades nacionales y regionales, así como de los diversos patrimonios históricos, culturales y religiosos, pero los Estados tienen el deber, sean cuales fueren sus sistemas políticos, económicos y culturales, de promover y proteger todos los derechos humanos y las libertades fundamentales”. (Pacheco Gómez, 1998: 46).

Es por ello que establece como mecanismos diversas disposiciones de carácter supranacional cuya vinculación se encuentra directamente relacionada a las normas del derecho interno, y cuyo cumplimiento adquiere un carácter vinculante y obligatorio bajo todo contexto, permitiéndose así que los agentes de cada Estado parte puedan acudir ante jurisdicciones internacionales a fin de salvaguardar dichas garantías vulneradas por otros agentes o Estados en el marco del derecho interno.

1.1. Normas vinculantes en América Latina

En el marco del Derecho Internacional de los Derechos Humanos existen diversas regulaciones que con el pasar de los siglos han tomado gran importancia por el

carácter sistémico y filosófico que representan en su redacción y entorno social sobre el cual se desarrollan. En ese contexto nos parece importante hacer referencia a algunas de dichas disposiciones normativas, cuyo reconocimiento ha sido tomado desde hace varios años ya como factor gravitante que ha permitido su reconocimiento principalmente dentro de América Latina.

En primer orden nos referiremos a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica, y que data de 1969, norma cuya relevancia toma mayor importancia a partir de su frecuente aplicación en casos de vulneración de derechos fundamentales, por parte de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y que más recientemente, acorde al caso que hoy nos importa, hace una mención importante a garantías judiciales.

Por otro lado contamos también no remitiremos a otras disposiciones normativas como es la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre la misma que surge a partir de la Novena Conferencia Internacional Americana, realizada en Bogotá en el año 1948. Asimismo, nos parece importante hacer mención de otras disposiciones que si bien no han sido plenamente elaboradas en América Latina, sus efectos recaen en el ordenamiento de todos los sistemas a nivel mundial, como es el caso de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, de diciembre de 1948; a su vez cabe mencionar el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos y al Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, suscritas en 1966, y cuya entrada en vigor se dio en diciembre y enero de 1976 respectivamente.

1.2. Regulaciones en la Comunidad Europea

Este tipo de normas no son ajenas al sistema europeo, por el contrario, podría decirse que es a partir de diversas acciones tomadas por este sistema, que América en su conjunto opta por tomar ciertas medidas legales a fin de proteger los derechos humanos. La mayoría de dichas disposiciones parten como consecuencia de los efectos producidos a consecuencia de la I y II Guerra Mundial como respuesta frente a la vulneración de ciertas garantías y derechos

de suma importancia. Entre ellos, los de suma importancia, se puede mencionar al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950, la Carta Social Europea, de 1961; y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Estas normas vinculantes en el sistema europeo, aunado a las normas que reconocen derechos a nivel universal como las mencionadas en el momento oportuno han permitido sentar bases importantes sobre criterios de interpretación y aplicación de principios del derecho internacional en el derecho interno de dicha jurisdicción, y cuyos efectos en algunos casos también han sido extendidos a las bases dogmáticas del derecho en América Latina.

2. Posición de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

La Corte como un organismo supranacional, ha velado constantemente por el cumplimiento de las garantías mínimas y derechos fundamentales de los ciudadanos de los Estados parte de la misma, emitiendo diversas disposiciones, resoluciones y recomendaciones a estos a fin de garantizar su cumplimiento y protección.

Tal es así que la Corte en reiteradas ocasiones ha ejercido dichas funciones en ocasiones en las que el Perú ha tenido la ocasión de ser demandado, y precisamente por principios fundamentales y a las vez esenciales como es el que ahora nos invita a desarrollar el presente trabajo, en donde, como se verá en lo sucesivo, la Corte muestra su malestar, dejando sentada su preocupación por las prácticas gubernamentales que se han venido desarrollando en ese entonces, y que si hacemos una especie de parangón con la legislación actual, específicamente con la normativa tributaria, podría establecerse un nuevo caso ante la Corte en el mismo sentido que hace algunas décadas atrás.

Es por ello que estimamos pertinente, referirnos también al desarrollo que hace presente la Corte en este sentido, a fin de tal como lo hemos puesto en

manifiesto, permitir establecer la existencia de la vulneración de estos principios en materia tributaria.

2.1. Principio de taxatividad

El principio de taxatividad está fuertemente vinculado al principio de legalidad, es más, podría decirse que es parte de él, y que su vinculación no se reduce solo a la rigurosidad que se exige en la redacción de la ley, siendo en este punto, donde a opinión nuestra es posible vincularlo con el principio del *non bis in ídem*.

Como lo veníamos diciendo, el principio de legalidad se sustenta básicamente en la elaboración de la norma y en el establecimiento de determinados parámetros con los cuales ha de cumplirse para la elaboración de la misma, siendo uno de dichos criterios la existencia de un marco de rigurosidad específico, que, por así decirlo, enmarca y limita el accionar del Estado frente a determinadas conductas permitiéndole su intervención solo en aquellos casos expresamente establecidos por la ley; tal es así que incluso, como se dijo *ut supra*, impide la analogía en criterios de interpretación penal, que en nuestra opinión también ha de extenderse a prácticas del derecho administrativo sancionador.

Es en este marco que el principio de legalidad, específicamente el principio de taxatividad, toma relevancia para nosotros, en la medida que no podría ser posible hablar de un Estado de Derecho pleno con un real cumplimiento del principio de legalidad en tanto no exista una real armonía normativa, que establecida al caso en concreto viene a ser si no la existencia de conflictos de interpretación y de esferas de protección de bienes jurídicos como ocurre en el derecho penal tributario y en el derecho tributario sancionador. En consecuencia, y en opinión de la misma Corte IDH, es que una de las exigencias que se hace a los estados y paradójicamente al Perú, es que evite la emisión de normas que devengan en insostenibles por carecer de objetos de protección específicos y representar un grave peligro a la seguridad jurídica con la que debe contar toda persona, tal es el caso García Asto y Ramírez Rojas contra Perú o el caso Loayza Tamayo contra Perú.

2.2. *Non bis in ídem*

El principio del *non bis in ídem*, se encuentra estipulado en la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, específicamente en el artículo 8, numeral 4; del cual a partir de su redacción surten varias especiales particularidades a tomar en consideración:

“Artículo 8. Garantías Judiciales

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.” (Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, artículo 8, inciso 4).

Un primer punto es la relación que existe en tanto al sujeto materia de vulneración del principio, esto es se pretende que a quien se vulnere sea el mismo sujeto. Otro segundo aspecto está referido a la calidad que debe tener la sentencia que ha sido emitida por el Tribunal interno; a la luz de la norma se trataría de casos es los que la sentencia emitida en el primer proceso tendría que ser absolutoria, punto que queda descartado, puesto que no importaría para tal efecto la condición que tenga esta, pudiendo también verse aplicada a casos en los que se hubiere podido emitir una resolución con efecto condenatorio en primera instancia.

Se exige además que dicha sentencia tenga un carácter firme, esto es que haya adquirido la calidad de cosa juzgada, siendo por tanto inimpugnable ante cualquier instancia judicial en el orden interno, teniendo más aun en consideración que la Corte no constituye a su vez una tercera instancia. Aunado a ello existe un cuarto parámetro que nos parece sumamente importante, y está precisamente el vinculado a la persecución de los hechos, puesto que no hace alusión específica a aquellos procesos en los cuales la naturaleza sea análoga o no, permitiendo por consiguiente aplicar dicho principio a partir de la similitud de hechos con independencia de la calificación jurídica que presente en diversas disposiciones normativas.

“[P]or último, el nuevo juicio debe tener por objeto “los mismos hechos”. La Convención Americana reconoce la garantía del non bis in ídem en función exclusiva del concepto de hecho punible y no en atención al concepto de delito. Es decir, el artículo 8.4 impide el enjuiciamiento por los mismos hechos, independientemente de la calificación de la figura abstracta que define la ley. La Convención prohíbe enjuiciar *ex novo* bajo una calificación jurídica diferente de los mismos hechos. Por ejemplo, lo que fue absuelto como delito de terrorismo en la figura de traición a la patria no puede ser, con base en los mismos hechos, materia de un nuevo proceso por delito de terrorismo. Dicho en otros términos, la garantía judicial que consagra el artículo 8.4 de la Convención Americana prohíbe el enjuiciamiento de una persona por el comportamiento específico que ya ha sido objeto de un procedimiento anterior, sin que importe la calificación abstracta que se asigne a tal comportamiento en el segundo proceso.” (Acevedo, 1998:293)

2.2.1. Caso Loayza Tamayo

En enero de 1995 se presentó una demanda ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos por la violación de diversos derechos reconocidos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, entre ellos el de garantías judiciales (art. 8), específicamente el del *non bis in ídem*, contra el Estado peruano en favor de María Elena Loayza Tamayo; cuya sentencia fue emitida en 1997, condenando al Estado peruano por la violación de todos los derechos vulnerados y expuestos en la demanda, entre ellos el principio del *non bis in ídem*, que en esta oportunidad nos interesa.

María Elena Loayza Tamayo, fue detenida y acusada en un primer momento por la comisión del delito de traición a la patria en el fuero privativo militar, donde en una primera instancia fue absuelta por el Juzgado Especial de la Marina, siendo en segunda instancia revocada dicha resolución y se la condenó. Finalmente el Tribunal Especial del Consejo Supremo de Justicia Militar la absolvió; y remitió los actuados al fuero común donde sería juzgada por el delito de terrorismo. En dicho

proceso penal común se interpuso un recurso por violación al *non bis in ídem* siendo desestimado.

La Corte al revisar el presente caso estimó la existencia de violación al referido principio amparado en el artículo 8.4 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que, de una primera lectura pareciera referirse solo al aspecto material, el cual queda descartado con su aplicación en el presente caso. En este análisis se desprende la importancia que deviene de la aplicación de dicho principio y en cierta manera los parámetros sobre los que se sostiene y que en buena cuenta – aunque no en su totalidad– han sido tomados por los tribunales peruanos.

Al respecto debemos señalar que la Corte es clara al señalar la irrelevancia en la persecución de conductas homogéneas establecidas en cuerpo legales diferentes, y tribunales de distinta naturaleza; más aún cuando de la redacción de las normas exista ambigüedad e imprecisión entre ellas, siendo por tanto importante subrayar la posición que dejó sentada en este caso al considerar que el enjuiciamiento primigenio en el fuero militar como el enjuiciamiento en el fuero común, en conjunto constituyeron una vulneración al *non bis in ídem*, debiendo por consiguiente retrotraerse los efectos a estadios previos a su producción, por consiguiente procederse a su excarcelación.

3. Posición del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

El Tribunal Europeo cumple funciones análogas a las que cumple la Corte Interamericana de Derechos Humanos en Latinoamérica, en ese sentido también ha tenido la oportunidad de salvar cuestiones de distinta índole, básicamente en este extremo sobre el *non bis in ídem*, espacio en el cual, ha desarrollado una importante posición que mostraremos en lo sucesivo.

Sobre el particular un punto importante que creo es sumamente válido, está dado en razón de la diferenciación doctrinaria y jurisprudencial que sienta el Tribunal en relación al concurso de infracciones y al concurso de normas, asumiendo en tal caso las posturas de un concurso ideal y un concurso aparente, análisis que nos

parece importante a fin de determinar la responsabilidad real del agente, y no caer en supuestos de vulneración de dicho principio.

3.1. El caso Gradinger vs. Austria

En este caso, un sujeto conduce en estado de ebriedad su vehículo produciendo la muerte de una persona a la cual atropella, por lo que es condenado por homicidio imprudente –homicidio culposo en nuestro caso–, se le impone la pena correspondiente por el Tribunal Regional; sin embargo posteriormente se realiza otro análisis en el cual se determina que la pena impuesta no correspondía en la medida que según la prueba de alcoholemia practicada en aquella oportunidad no arrojaba la cantidad real que contenía el sujeto al momento de la comisión del hecho, siendo por consiguiente mayor, teniéndose que reformar la sanción por dicho acto.

El Tribunal Europeo, en este caso sostuvo que si existía vulneración al *non bis in ídem*, en la medida que ya se había establecido una sanción previa por los mismos hechos. (Núñez Pérez, 2010).

3.2. El caso Oliveira vs. Suiza

En el presente caso también de tránsito, se sanciona en una primera vía a un sujeto que atropella a otro causándole lesiones graves por conducción en excesiva velocidad, infracción meramente administrativa; ya que no contaba con la competencia para imponer sanciones por lesiones graves, por lo que remite los actuados al órgano competente para imponer la sanción respectiva técnicamente la penal, en la que se le impone también la sanción penal por la comisión de lesiones graves; ante la alegación de vulneración al principio *non bis in ídem*, se sostiene que no se ha vulnerado en la medida que se tratara de un concurso ideal de infracciones, ya que los procedimientos se iniciaron en sus respectivas vías de manera paralela y con respeto de las garantías procesales propias a cada uno.

Sin embargo también señaló el Tribunal que el Juez De Policía – que era quien sanciona la infracción por la excesiva velocidad – debió abstenerse al conocer que existía una infracción penal. (Núñez Pérez, 2010).

3.3. El caso W.F. vs. Austria

En este caso, muy similar al anterior, la autoridad administrativa sanciona al sujeto infractor por conducción en estado de ebriedad; de forma posterior el Tribunal Regional, impone la pena de multa por la comisión del delito de lesiones imprudentes.

Ante la alegación de violación al *non bis in ídem*, el Tribunal sostiene que si la hay, en la medida que frente a un hecho se imponen sanciones distintas, partiendo de todos los elementos esenciales de los que se valió la primera. (Núñez Pérez, 2010).

4. Jurisprudencia y doctrina comparada

En los distintos ordenamientos jurídicos, tanto a nivel latinoamericano, como del propio sistema europeo y anglosajón, ha existido una fuerte disyuntiva relativa a la posibilidad de establecer sanciones tanto en la vía administrativa como penal, lo que ha traído como consecuencia una serie de problemas normativos de distinta índole.

En ese sentido y a fin de poner en claro algunos puntos expuestos precedentemente, vamos en lo sucesivo a mostrar algunos criterios jurisprudenciales y doctrinarios de países que cuentan con un ordenamiento jurídico similar al nuestro, así mismo desarrollar algunos de los mecanismos por ellos empleados para hacer frente a esta problemática y dar las salidas más válidas al mismo.

4.1. Argentina

Para Argentina, la problemática fue muy similar que en los distintos casos que mostraremos en lo sucesivo, aunque contaron, y optaron en buena manera por mecanismos interesantes y coherentes hasta cierto punto de vista.

Se asumió por ese entonces una discrepancia en cuanto a la constitucionalidad o no de la aplicación de sanciones en el ámbito administrativo sancionador y en el derecho penal, en vista que, tal como se manifiesta también en diversos ordenamientos jurídicos, se estaría presuntamente vulnerando el principio del *non bis in ídem*. En ese sentido y a fin de actuar dentro de los parámetros constitucionales y de las reformas que se encontraban en curso, que se opta por la aplicación del llamado principio de consunción; cuya aplicación transversal entre distintas manifestaciones del *ius puniendi* resultaba lo bastante innovadora, ya que tal como se sostuvo en ese entonces, con la aplicación del referido principio, en favor del derecho penal, se buscaba que este asumiera el proceso y la sanción, siendo excluyente en consecuencia del derecho administrativo sancionador, esto traía una consecuencia directa que era finalmente la imposibilidad de establecer bajo ningún extremo la responsabilidad administrativa del agente, ya que tal como lo sostiene la doctrina argentina, el derecho penal, asumía incluso, figuras imperfectas del delito, conductas, que podían calzar perfectamente con las de las infracciones que se pretendía imponer en una primera instancia.

4.2. México

En el caso mexicano, la legislación cuenta con normativas tributarias muy similares a la nuestra, sin embargo en su aparato normativo, consideran, al igual que nuestra opinión, que no es posible constitucionalmente hablando establecer responsabilidad múltiple tanto a nivel administrativo como penal, ello en razón de los objetivo de punibilidad sobre los que se sustentan las penas y las sanciones administrativas.

Estiman que el establecer responsabilidad en alguna de las vías, o en su defecto, su exención, constituye de por sí un criterio firme e inamovible, obviamente una vez alcanzada la calidad de cosa juzgada, motivo por el cual no puede volvérselo a juzgar por el mismo hecho en la vía administrativa una vez juzgado en la penal, como viceversa, esto ya que contrariaría el principio del *non bis in ídem*.

4.3. Ecuador

La legislación ecuatoriana nos permite realizar un análisis desde una perspectiva bastante interesante, que muy a pesar de diferir en diversos aspectos en la nomenclatura de normas y conceptos frente al nuestro nos da una postura lo suficientemente clara de su normativa.

Ellos a diferencia nuestra emplean el término infracción para hacer referencia también al delito, siendo en tal circunstancia que usan la referencia de contravención para lo que nosotros conocemos como infracción propiamente dicha; sin embargo el punto importante en este extremo no se limita a ello, sino a los criterios que emplean determinar el empleo de una u otra norma, pero bajo ninguna circunstancia ambas – cosa que no ocurre con nosotros –, ellos determinan la responsabilidad a partir del principio de lesividad partiendo como variante principal del valor sobre el cual que comete la conducta ilícita, estableciendo un marco límite para delimitar la responsabilidad a nivel administrativo, y superado este constituirlo como un delito, pudiendo incluso agravarse a partir del mismo criterio.

4.4. Chile

Antes de la reforma procesal del 2001, en Chile en materia tributaria existía una desarmonía jurídica si se quiere, porque a pesar de existir, reglas que a nuestro criterio parecieran ser sumamente interesantes para delimitar el ámbito de las infracciones con los delitos tributarios propiamente dichos, estas perdían sentido

cuando a partir de las propias disposiciones normativas que lo regían, se establecía criterios poco coherentes.

Básicamente la norma permitía de manera facultativa, al director nacional del Servicio de Impuestos Internos (SII); lo que vendría a ser una especie de fiscalizador de la Administración Tributaria en el Perú, denunciar penalmente sujeto al que se le imputaba determinada responsabilidad, la misma que se establecía a partir de una cuantía que en esencia determinaba un marco límite diferenciador entre lo que es una infracción tributaria y un delito en el caso concreto. Al ser facultativa esta función, podía o no denunciar, con lo que en caso de no hacerlo tenía la obligatoriedad de establecer un procedimiento sancionador administrativo por la infracción y evidentemente establecer la responsabilidad pertinente.

Pareciera que en este punto no hay mayor problema, sin embargo la discrepancia surge en los casos en los que el director nacional, decidía denunciar e iniciar un proceso penal por la comisión del delito de defraudación tributaria; al ocurrir ello, muy aparte del procedimiento, que en nuestra opinión nos parece vulneratorio de diversos principios como la no autoinculpación; permitía también la posibilidad de iniciar un proceso administrativo sancionador, e incluso civil para determinar, en el primer caso el impuesto dejado de percibir, con su correspondiente multa; y en el otro, los devengados e intereses generados por ellos. De la misma forma permitía la posibilidad de imponer sanciones en ambas vías con total independencia.

Una de las consecuencias pues que surgió era la clara vulneración al principio *non bis in ídem*, motivo por el cual, con la reforma procesal de la Ley 19.806, se estableció que al imponerse sanciones de naturaleza homogénea en procesos similares, y al estarse imponiendo ante la vulneración de intereses válidos constitucionalmente, se estableció que la responsabilidad del agente debería determinarse en alguna de las dos vías posibles, ya sea en el ámbito administrativo sancionador, o penal; quedando excluida toda posibilidad de, tanto iniciar un proceso, como establecer la responsabilidad, en ambas por el mismo hecho; lo que generó como consecuencia que el nivel de exigencia a nivel procesal, en estricto en temas de imputación sea mucho más rígido y preciso,

otorgando con ello mayores garantías a la sociedad y a los ciudadanos en particular.

4.5. España

Parten de sostener que tanto las elisiones como las elusiones se constituyen en una afectación económica única, teniendo en consideración que la diferencia entre ellas parte del empleo de mecanismos permitidos o no por la norma y su empleo fraudulento.

Siendo ello así, se sostiene que no puede haber diferenciación sustancial entre ambas más allá de los medios empleados para su realización, por lo que su objeto de protección se encuentra dentro de la misma esfera procedimental, que si bien es cierto parte de una postura meramente patrimonialista, nos parece totalmente válida, en la medida que, con independencia del objeto de protección que se trate en el caso en concreto, la finalidad ulterior deviene en los mismos resultados que se traduce básicamente en la afectación estatal al fisco a través de los tributos, y en específico a la función que ellos representan.

CAPITULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

1. El Estado cuenta con diversos mecanismos de los cuales se vale para sancionar conductas que estima dañosas al normal desarrollo de la sociedad, las cuales actúan en razón de la lesividad de los actos materia de análisis, diversificándose en el derecho administrativo sancionador y en el derecho penal, encargados de proteger los bienes jurídicos con baja y alta afectación respectivamente.
2. Existe el reconocimiento de las garantías procesales y sustantivas con las que debe gozar toda persona que es parte de un proceso o sobre el cual ha recaído una sentencia, resultando por consiguiente imperativo el respeto irrestricto de los mismos en cualquiera de las instancias judiciales o administrativas en las que se encuentre.
3. Dentro de las garantías con las que gozan los ciudadanos se encuentra el principio del *non bis in ídem*, del cual se desprenden diversas consecuencias, siendo valorada en dos aspectos, por un lado el procesal y por otro el material; efectos que se encuentran presentes a lo largo de todo el proceso e incluso después de culminado este.
4. En relación al principio *non bis in ídem*, no existe un consenso absoluto sobre su aplicación en los mecanismos de punibilidad estatal, ni sobre los alcances que trae consigo, a pesar de que se encuentra regulado en distintos dispositivos legales.

5. El principal disenso presente que en cuanto al *non bis in ídem* se trata, se sustenta en el ámbito del derecho tributario sancionador y del derecho penal tributario, en la medida que existe homogeneidad de estructuras jurídicas por un lado; y, por otro, a que ambos mecanismos estatales intervienen en la punibilidad de conductas, lo que trae como consecuencia no solo el inicio de múltiples procesos, sino también, la imposición de sanciones en cada uno de ellos, lo que vulnera el principio en mención en sus dos aspectos.
6. Aunado a ello y a la inconsistencia existente en la normativa propia de la materia en la que convergen diversas disposiciones opuestas entre sí, o de aparente inaplicabilidad y mero simbolismo, se encuentra presente la inseguridad jurídica, y el constante estado de indefensión en el que se encuentra el sujeto – deudor tributario frente al Estado.
7. Actualmente se ha intentado fijar determinados criterios que permitan salvar aquellos problemas de interpretación y aplicación de los principios a nivel constitucional, parámetros que nos parecen válidos, pero que no llegan a ser los totalmente necesarios para brindar una adecuada protección jurídica al sujeto acorde a las bases propias de un Estado Social de Derecho.

RECOMENDACIONES

1. Debemos dejar sentado que existe un reconocimiento constitucional del principio *non bis in ídem*, y que como tal, sus alcances deben verse realmente manifestados en toda la normativa de inferior jerarquía sin distingo alguno; mucho más aun, teniendo en consideración su reconocimiento en el contexto del ordenamiento internacional.
2. En ese sentido, y tomando en consideración esto último, debemos remitirnos, y remitir a la jurisprudencia a fin de que emplee los mismos criterios de interpretación aplicación en casos de *non bis in ídem*, en el marco del derecho tributario.

3. De dichos criterios se desprende la indistinción que se realiza en razón del origen de la norma sancionadora, y de la instancia judicial en la que se procese, en tanto exista identidad fáctica y de la persona.
4. Si bien, la discrepancia más importante se sustentó en relación al objeto de protección en el derecho tributario sancionador y el derecho penal tributario, somos de la opinión que no es posible sostener que en el caso primero, no exista un bien jurídico determinable –y en realidad para el derecho administrativo sancionador en general–, esto en razón de que no es posible sancionar conductas, indistintamente del grado de reproche social que signifique, sin tener un objeto de protección que lo justifique como tal.
5. Debemos hacer mención además, que las sanciones imponibles en uno y otro caso, a diferencia de la opinión sentada a nivel jurisprudencial, persiguen un mismo fin, un mismo objetivo, y que no se limita solo a reponer a un estadio anterior a la afectación del bien jurídico protegido, sino que busca también establecer un castigo al sujeto que vulnera el mismo, por lo cual somos de la opinión que tiene que considerarse este criterio al momento de iniciar un proceso o establecer una sentencia en materia tributaria.
6. En esa misma línea, estimamos pertinente, que se tome en consideración para futuras regulaciones establecer parámetros con mayor determinación en el ámbito del derecho tributario sancionador y del derecho penal tributario, a fin de evitar casos de doble imposición punitiva, cuya consciencia, más allá de la sanción imponible al sujeto, representa un sobrecosto a la actividad jurisdiccional del Estado.

FUENTES DE INFORMACION

FUENTES BIBLIOGRAFICAS

- ACEVEDO, Domingo E., (1998). “La decisión de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos sobre enjuiciamiento penal múltiple (*Non Bis In Ídem*) en el caso Loayza Tamayo”. En *Amicorum Liber*. Volumen I, Compilación de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Corte IDH, Costa Rica.
- ATALIBA, Gerardo, (1987), *Hipótesis de incidencia tributaria*. Editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima.
- BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Miguel, (2008) [2000], *Manual de derecho penal. Parte general*. Editorial EDDILI, Lima.
- CARVALHO, Cristiano, (2011). *Análisis económico del derecho tributario*. Editorial Grijley, Lima.
- FELDMAN, Robert, (2010). *The liar in your life*. Rodesa ediciones, Navarra
- GARCIA CAVERO, Percy, (2014) [2003], *Derecho penal económico. Parte general*. Jurista Editores, Lima.
- GARCIA NOVOA, César, (2000), “El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario”. En *Temas de derecho penal tributario*. García Novoa y López Díaz Coords. Marcial Pons Ediciones, Madrid.
- GRACIA MARTIN, Luis, (1990), *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en el derecho penal*. Editorial Trívium, Madrid.
- JAKOBS, Günther y CANCIO MELIÁ, Manuel, (2003), *Derecho penal del enemigo*. Civitas Ediciones, Madrid.
- LO MONTE, Elio, (2006), “El bien jurídico en los delitos tributarios”. En *Principios del derecho penal tributario*. Euros Editores, Buenos Aires.
- LOPEZ DIAZ, Antonio, (2000), “El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario”. En *Temas de derecho penal tributario*. García Novoa y López Díaz Coords. Marcial Pons Ediciones, Madrid.

- MARTINEZ RODRIGUEZ, José A., (2012). *La doctrina del principio non bis in ídem y las relaciones de sujeciones especiales*. Editorial Boach, Barcelona.
- MONTERO SOLER, Alberto y TORRES LOPEZ, Juan. (1998). *La economía del delito y de las penas. Un análisis crítico*. Editorial Comares, Granada
- NUÑEZ PEREZ, Fernando V., (2012), *El contenido esencial del non bis in ídem y la cosa juzgada en el nuevo código procesal penal*. Grijley, Lima.
- NUÑEZ PEREZ, Fernando V., (2010) *El non bis in ídem y la cosa juzgada en el ordenamiento jurídico peruano: una perspectiva desde el derecho constitucional, los derechos humanos y el derecho penal*. Caballero Bustamante Ediciones, Lima.
- PACHECO GOMEZ, Máximo, (1998). “Concepto de derechos fundamentales de la persona”. En *Amicorum Liber*. Volumen I, Compilación de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Corte IDH, Costa Rica.
- PYLE, David J. (1983). *The economics of crime and law enforcement*. Palgrave Macmillan, Reino Unido.
- RIQUERT, Marcelo A., (2004) [1999], *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*. Ediar Ediciones, Buenos Aires.
- ROEMER, Andrés, (2001). *Economía del crimen*. Editorial Limusa, México.
- SAMHAN SALGADO, Fiorella, (2015), *Ilícitos tributarios*. Ediciones Pacífico, Lima.
- SAN MARTIN CASTRO, César, (2000) [1999], *Constitución y principios del proceso penal*. Tomo II; Grijley, Lima.
- VILLEGAS, Héctor B., (1995) [1993], *Régimen penal tributario argentino*. Editorial Depalma, Buenos Aires.
- VIRGOLINI, Julio y SILVESTRONI Mariano, (2005) “Delito e infracción tributaria”. En *Derecho penal tributario. Temas críticos*. Coord. Galván Greenway. Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires.

FUENTES HEMEROGRAFICAS

- BALDEON GUERE, Norma Alejandra, (2009) “Sanción administrativa tributaria y aplicación del non bis in ídem”. En *Diálogo con la jurisprudencia* N° 117. Editorial Gaceta Jurídica, pp. 347-351.
- BALDEON GUERE, Norma Alejandra, (2008), “Sanción administrativa tributaria y aplicación del non bis in ídem”. En *Revista jurídica del Perú*, Tomo 88. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 189-194.
- CARO CORIA, Dino C. (2012), “Sobre el nuevo régimen penal tributario y aduanero impuesto por los Decretos Legislativos N° 1111, 1113, 1114, y 1115”. En *Gaceta penal y procesal penal*, Tomo 37, Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 13-20
- CARO CORIA, Dino C. (2012), “Las nuevas modificaciones a la Ley de Delitos Aduaneros y a la Ley Penal Tributaria. El nuevo régimen penal tributario impuesto por el Decreto Legislativo N° 1114”. En *Actualidad jurídica*, N° 224, Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 135-140.
- CERVINI, Raúl, (2010), “Legitimación del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho”. En *Gaceta penal y procesal penal*, Tomo 18. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 174-197
- CORTEZ TATALE, Juan C. (2014), “El principio del “Non Bis in Ídem” aplicado a los procedimientos administrativos sancionadores en materia de contrataciones con el Estado”. En *Dialogo con la jurisprudencia*, N° 185. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 257-258.
- GACETA JURIDICA, (2014) “Acuerdo Plenario N° 01-2013-CG/TSRA. Precedente administrativo de observancia obligatoria en materia de responsabilidad administrativa funcional”. En *Administración pública y control*, N° 1. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 12-14.
- GACETA JURIDICA, (2014) “La responsabilidad administrativa y el principio del non bis in ídem. Acuerdo Plenario N° 01-2013-CG/TSRA”. En *Administración pública y control*, N° 1. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 5-11
- GACETA JURIDICA, (2014) “Principio non bis in ídem se hace extensivo a procedimientos administrativos de la mismas naturaleza jurídica”. En

- Diálogo con la jurisprudencia*, N° 185. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 251-256.
- HERNADEZ HUAMAÑAHUI, Héctor, (2011), “La aplicación del principio non bis in ídem en el procedimiento administrativo sancionador”. En *Diálogo con la jurisprudencia*, N° 159, Año 17. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 337-349.
 - MONTECINOS ARAYA, Jorge, (2001), “El delito tributario ante la reforma procesal penal”. En *Revista de derecho* N° 210, Año LXIX. Editorial de la Universidad de Concepción, Chile. pp. 299-324.
 - MORANTE GUERRERO, Luis E., (2011), “La aplicación del principio non bis in ídem en el procedimiento administrativo sancionador”. En *Revista jurídica del Perú*, N° 122. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 121-135
 - MORENO PADILLA, Javier, (1986), “El incumplimiento de las obligaciones fiscales”. En *Cuadernos iberoamericanos de estudios fiscales*. Núm. 03. Editoriales del Derecho Reunidas, Madrid. pp. 639-657.
 - NAVARRETE CORDOVA, Julio, (1986), “Lo ilícito tributario y el juzgamiento del delito penal tributario en el Ecuador”. En *Cuadernos iberoamericanos de estudios fiscales*. Núm. 03. Editoriales del Derecho Reunidas, Madrid. pp. 591-610.
 - NUÑEZ PEREZ, Fernando V. (2008), “Análisis y comentarios a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. En *Jus Constitucional*, N° 11, Editorial Grijley, Lima. pp. 135-160.
 - OGANDO DELGADO, Miguel A., (1996), “El fraude tributario en el nuevo código penal”. En *Boletín de la Facultad de Derecho*, Ns° 10-11, Editorial de la Universidad de Educación a Distancia, Madrid. pp. 191-215.
 - PAZ WINCHEZ, Daniel A., (2014) “Aplicación del principio non bis in ídem en el procedimiento administrativo sancionador”. En *Actualidad jurídica*, N° 242. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 287-288.
 - PAZ WINCHEZ, Daniel A., (2014) “La responsabilidad disciplinaria y la responsabilidad funcional. En el marco del Acuerdo Plenario N° 01-2013-CG/TSRA”. En *Administración pública y control*, N° 1. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 16-20.

- PINEDO HIDALGO, Patrick, (2011), “La vulneración del non bis in ídem mediante la aplicación de consecuencias accesorias a las personas jurídicas”. En *Gaceta penal y procesal penal*, Tomo 27. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 81-102
- RETAMOZO LINARES, Alberto, (2014) “¿El non bis in ídem o la aplicación de la potestad sancionadora de la Contraloría General de la República?”. En *Administración pública y control*, N° 1. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. p. 15
- REYNA ALFARO, Luis Miguel, (2001), “Protección del medio ambiente y accesoriedad administrativa en el derecho penal peruano: algunas reflexiones sobre el caso “*Lucchetti*””. En *Revista de derecho* N° 210, Año LXIX. Editorial de la Universidad de Concepción, Chile. pp. 227-242.
- RODRIGUEZ JIMENEZ, Mariela, URQUIZO VIDELA, Gustavo, (2013), “Si existe una sanción administrativa previa y se impone una sanción penal. ¿Se vulnera el Principio non bis in ídem?”. En *Dialogo con la jurisprudencia*, N° 107. Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 256-258.
- RUIZ CERNADES, Daniel (2005), “El derecho administrativo sancionador y el derecho penal”. En *Jurídica*. N° 56, Editora Perú. Lima pp. 11-12
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, (1968), “En torno al concepto y contenido del derecho penal tributario”. En *Anuario de derecho penal y ciencias penales*. Tomo XXI, Serie 1, N° 3; Edit. Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid. pp. 77-115.
- SANTY CABRERA, Luiggi V. (2014), “La extensión del principio non bis in ídem en la aplicación a procedimientos de la misma naturaleza”. En *Diálogo con la Jurisprudencia* N° 191, Año 20, Editorial Gaceta Jurídica, Lima. pp. 250-251.
- VALENCIA CANTUTA, Ana María C. (2010) “Aspectos resaltantes del principio non bis in ídem y su tratamiento doctrinario, normativo, y jurisprudencial”. En *Revista de la Facultad de Derecho, Ciencia Política, y Relaciones internacionales – DECIR*, Año I, N° 1. Fondo Editorial de la Universidad Tecnológica del Perú. pp. 145-169.

- VIZCARDI, Silfredo H., (2004), “Estado actual de la política criminal peruana en materia del ilícito penal tributario”. En *Revista de derecho y ciencia política*, N° 2, Vol. 61. Editorial USNMSM, Lima. pp. 235-293.
- ZAVALATA PAREDES, Ítalo, (2004), “Criterios doctrinarios y jurisprudenciales para una correcta aplicación del principio “non bis in ídem” en la Ley de Procedimiento Administrativo General”. En *Normas Legales. Doctrina, jurisprudencia, actividad jurídica*, Tomo 339, Volumen 2, Editorial Normas legales. pp. 67-78.

FUENTES LEGALES

- Constitución Política del Perú
- Declaración Universal de Derechos Humanos
- Convención Americana sobre Derechos Humanos
- Código Penal – Decreto Legislativo N° 635
- Código de Procedimientos Penales – Ley N° 9024
- Código Procesal Penal del 2004 – Decreto Legislativo N° 957
- Texto Único Ordenado del Código Tributario – Decreto Supremo N° 133-2013-EF
- Ley del Procedimiento Administrativo General – ley 27444
- Ley Penal Tributaria – Decreto Legislativo N° 813
- Ley Contra el Crimen Organizado – Ley N° 30077