

El Principio de *Ne bis in idem* y su Aplicación en el Derecho Tributario Sancionador: Controversias y Problemáticas Actuales

Emma Canchari Palomino*

“¿Cuáles son las implicancias y nuevos retos que tiene el principio de Ne bis in idem en nuestro ordenamiento actual? ¿Qué papel juega en el ámbito del derecho tributario sancionador? ¿Cuál es la naturaleza de las sanciones penales y administrativas? ¿Cabe una doble sanción penal y administrativa en atención a un mismo hecho? Estas y otras interrogantes muy debatidas en la doctrina actual son expuestas por la autora en el presente artículo que nos acerca a las controversias y problemáticas que suscita hoy la configuración y aplicación del Ne bis in idem como principio y garantía del derecho a la libertad individual.”

*“El imputado no puede ser sometido a un doble riesgo real...”***

I. Introducción

1. Referencias Terminológicas: Sobre el Vocablo *Ne bis in idem*

El latinazgo que nombra al principio de *Ne bis in idem* es un aforismo latino que significa literalmente “no dos veces lo mismo”; sin embargo, cierto sector de la doctrina y la jurisprudencia, también lo denomina -y usa indistintamente- como *non bis in idem*. Con independencia del término elegido por cada sector, nosotros optamos por denominarlo *Ne bis in idem* ya que consideramos que, en cuanto a sus efectos jurídicos, el carácter imperativo de este principio solo queda expresado con este latinazgo.¹

El principio de *Ne bis in idem*, se plasma en nuestro ordenamiento como un derecho constitucional implícito que puede sustentarse en otros principios

pero que, a su vez, tiene una naturaleza y fundamentos propios. Si bien en su origen la aplicación de este principio fue orientada al derecho penal, con el surgimiento y desarrollo de la actividad administrativa del Estado, sus alcances fueron extendiéndose al ámbito del derecho administrativo como ente ejecutor de la potestad sancionadora del Estado. Es así como en el presente trabajo de investigación, abordaremos aquellas relevantes controversias que han creado un espacio de debate e investigación, que incide en el principio estudiado y en su aplicación al Derecho Penal y al Derecho Tributario sancionador como parte de la administración del Estado.

2. Breve Acercamiento a la Problemática Actual

En su contenido inicial, el principio de *Ne bis in idem* establece una doble configuración: según su vertiente sustantiva, nadie puede ser castigado dos veces

* Estudiante de noveno ciclo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Asociada de la Comisión de Publicaciones de la Asociación Civil Derecho & Sociedad. El presente trabajo de investigación lo dedico a mis queridos padres en agradecimiento a su incondicional amor y confianza; su valentía y tenacidad son la base de mi formación.

** Vives Antón, Tomás: “Ne bis in idem” procesal, en su: La Libertad como pretexto, Tirant lo blanch, 1997, p. 364. Citado por: San Martín Castro César, Derecho Procesal Penal Vol. I, Grijley, Lima, 1999, p. 63.

¹ Caro Coria Dino Carlos, El principio de ne bis in idem en la jurisprudencia del tribunal constitucional, jurisprudencia y doctrina penal constitucional: segundo seminario, Coord. César Landa Arroyo, Lima, Palestra, 2006, p. 301, nota 1. Quien cita a: Maier, Julio B. J. Derecho Procesal Penal I. 2da ed. Buenos Aires, Editores del Puerto 2002, p.596, nota 234.

por un mismo hecho, sujeto y fundamento y; según su vertiente procesal, nadie puede ser juzgado -o perseguido- dos veces por un mismo hecho, sujeto y fundamento. Es así como el principio se plasma en una de las más importantes garantías frente al Estado, restringiendo su potestad sancionadora y evitando la posibilidad de exponer a un doble riesgo de persecución y sanción a todo ciudadano. Sin embargo, lo expuesto no es de sencilla aplicación en la casuística por lo que surgen incertidumbres en relación a la multiplicidad de sanciones en diferentes ámbitos sancionadores del Estado. Es decir, qué sucede en aquellos casos en los que el hecho realizado contiene una sanción penal y una administrativa; si es posible aplicar una sanción penal cuando ya se ha aplicado una sanción administrativa o viceversa; si lo anterior dependerá sólo en razón de un mismo hecho sin tomar en cuenta al fundamento; cuál es la dimensión del fundamento en el principio; qué bienes jurídicos protegen el derecho penal y el derecho tributario sancionador; etc.

3. Diferentes Resultados que Dependen del Objeto de Protección

El debate en torno a las controversias anteriores no es gratuito, la doctrina se ha avocado a su estudio y la jurisprudencia ha optado por elegir la tesis que ha creído más conveniente. Esto porque las respuestas conllevarán consigo consecuencias relevantes en la aplicación de la potestad sancionadora del Estado. En ese sentido, el *quid* del asunto ha girado con mayor incidencia en torno al fundamento como una de las dimensiones del principio, y a los bienes jurídicos tutelados por ambos sectores del ordenamiento jurídico. Y es que el fundamento rescata al bien jurídico que pretende proteger cada norma ya sea penal o administrativa; en ese sentido, cuando se habla del mismo fundamento se hace referencia al mismo bien jurídico protegido por cada sector del ordenamiento. Así, cierta doctrina reciente considera que tanto el derecho penal como el derecho tributario sancionador protegen los mismos bienes jurídicos en sus normas. De lo anterior se desprende que, si ambas normas protegen un mismo bien jurídico, no se podría aplicar el principio de *Ne bis in idem* ya que no se vería vulnerado. Esta es la problemática que es materia de análisis en el presente trabajo de investigación.

II. La Potestad Punitiva del Estado

1. El *Ius Puniendi* del Estado

La potestad punitiva consiste en la capacidad del Estado de imponer sanciones, castigar o reprimir el incumplimiento de los deberes de los ciudadanos en

base a las normas preestablecidas en el ordenamiento jurídico. De esta manera, el estado hace uso del denominado *Ius Puniendi*, el cual –como se infiere– es de vital importancia para la vida en sociedad. Este *Ius Puniendi* del Estado se manifiesta a través de dos vertientes sancionadoras: penal y administrativa. En ese sentido, NIETO² afirma que: “la potestad sancionadora de la Administración forma parte, junto con la potestad penal de los Tribunales de un *Ius Puniendi* superior del Estado, que además es único, de tal manera que aquellas no son sino simples manifestaciones concretas de éste.” Asimismo, nuestra Corte Suprema considera que “es válido concebir que el poder punitivo del Estado se manifiesta a través de dos potestades sancionadoras, la penal y la administrativa, pues en ellas subyace un elemento común consistente en el mandato imperativo de la Ley que recae sobre cierta conducta del sujeto que la infringe...”³

2. Las Vertientes Penal y Administrativa

En la misma línea de lo anterior y en referencia a la vertiente sancionadora penal, es necesario precisar que esta es aplicada en base al Derecho Penal como mecanismo de sanción que usa el Estado como último ratio para evitar conductas graves que considera, deben ser reprimidas mediante sanciones que protejan determinados bienes jurídicos que supone relevantes. La potestad sancionadora penal es ejercida únicamente por el Poder Judicial y se configura estableciendo sanciones penales de acuerdo a una serie de principios que fundamentan y dirigen dicha potestad.

De otro lado, la potestad sancionadora en materia administrativa también es manifestación del *Ius Puniendi* del estado y es ejercida por los órganos de la Administración Pública. Por lo tanto, podría decirse que esta potestad sancionadora “se encuentra constreñida a los principios jurídicos generales que limitan su ejercicio, (...) los que no sólo se aplican en el ámbito de Derecho Penal, sino también en el del Derecho Administrativo sancionador”⁴. De lo anterior se desprende que los principios aplicables al procedimiento administrativo sancionador (legalidad, razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad, *Ne bis in idem*, tipicidad, etc.) son también aplicables al procedimiento tributario sancionador, el cual es en esencia administrativo⁵.

III. El Principio de *Ne bis in idem*

1. Concepto

El *ne bis in idem* es un principio del Derecho

2 Nieto Alejandro, Derecho Administrativo Sancionador, 4ta Edición, Tecnos, Madrid, 1993, p. 26.

3 Expediente 86-97, sentencia emitida por la Corte Suprema de Justicia el 22 de octubre de 1999.

4 Bravo Cucci Jorge, La Potestad Sancionadora del Estado en Materia Tributaria, Revista Jurídica del Perú, Tomo 74, Lima, 2007, p. 123. El autor añade que la potestad normativa del Estado se exhibe a través de dos facetas distintas, ya sea como potestad normativa en el sentido de labor creadora de normas jurídicas generales y abstractas o, como una mera actividad aplicativa de las mismas, lo que se logra a través de los actos administrativos.

5 Ibidem p. 125.

Sancionador del Estado, el cual expresa que nadie puede ser castigado o procesado o perseguido dos veces a razón del mismo hecho, sujeto y fundamento. En palabras de SAN MARTÍN⁶:

“Desde su perspectiva sustancial, la garantía del *ne bis in idem* (...), se expresa en dos exigencias: La primera exigencia consiste en que no es posible aplicar una doble sanción, siempre que se presente la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, esto es, cuando existe una misma ilicitud (...). La segunda exigencia se aplica en el concurso aparente de leyes, en cuya virtud se impide que por un mismo contenido de injusto puedan imponerse dos penas criminales. (...) Desde la perspectiva procesal, el *ne bis in idem* es un derecho constitucional a no ser enjuiciado dos veces por el mismo delito (...).”

Asimismo, GARCÍA DE ENTERRÍA⁷ señala que este principio:

“(...) se entiende generalmente como la interdicción de la doble sanción sobre la triada de identidades de sujeto, hecho y fundamento, (...) tiene plena aplicación para impedir los supuestos de concurrencia de dos sanciones de carácter penal, una de carácter penal y otra de carácter administrativo o ambas de carácter administrativo (...).”

“(...) el principio del *Ne bis in Idem* garantiza el derecho que posee cualquier persona a no ser perseguida ni sancionada dos (o más veces) ante una misma infracción cuando se presente la triple identidad de sujeto hecho y fundamento.”

Por último, el Tribunal Constitucional Peruano afirma que el principio de *non bis in idem*⁸:

“(...) se configura como un derecho constitucional por virtud del cual queda proscrito que en ejercicio de la potestad punitiva y sancionatoria del Estado una persona pueda ser condenada dos o más veces por los mismos hechos y con idéntico fundamento (...).”

De lo anterior se desprende que el principio del *Ne bis in Idem* garantiza el derecho que posee cualquier persona a no ser perseguida ni sancionada dos (o más veces) ante una misma infracción cuando se presente

la triple identidad de sujeto hecho y fundamento.

Con respecto a estas, las tres deben presentarse necesariamente para que el principio pueda aplicarse, por ello es necesario hacer una breve mención de las mismas.

• Identidad de Sujeto

Cuando hacemos referencia al elemento de identidad de sujeto, se expresa la imposibilidad de que recaigan dos (o más) sanciones sobre el mismo sujeto en quien ya ha recaído una sanción anterior por un mismo hecho y fundamento. Asimismo, tomando en cuenta el contenido procesal del principio, tampoco es posible que se sigan dos (o más) procesos -en consecuencia dos persecuciones- paralelos por un mismo hecho y fundamento.

• Identidad de Hecho

Asimismo, los hechos⁹ por los cuales se pretende volver a perseguir o sancionar al sujeto deben ser los mismos por los que se le sancionó en la ocasión anterior o por los que se le está persiguiendo o procesando en ese momento.

• Identidad de Fundamento

La identidad de fundamento constituye el elemento principal de este principio. Cuando el legislador menciona este elemento, hace referencia principalmente al bien jurídico o al interés que busca proteger la norma, sea esta penal o administrativa. En ese sentido, sabemos que, en principio, toda norma tiene como finalidad salvaguardar determinado bien jurídico, debido a ello, el Estado solo tiene una oportunidad de perseguir o sancionar la vulneración del mismo. Ello, en razón de que existen hechos que, a su realización, consiguen lesionar más de un bien jurídico; los cuales pueden ser tutelados por más de un sector del ordenamiento. Así, lo que pretende el legislador es que, si un mismo hecho se persigue o sanciona más de una vez, puede hacerse en ocasión a la protección de diferentes bienes o intereses jurídicos; nunca por el mismo objeto de protección. De lo anterior, podemos concluir -junto con la jurisprudencia- que “(...) se admite la acumulación de sanciones proveniente de diferentes órdenes cuando ellas obedecen a diferente fundamento, es decir, si son bienes jurídicos distintos, si el interés jurídicamente protegido por la infracción administrativa sea distinto al de la infracción penal (...).”¹⁰

6 San Martín Castro, Derecho Procesal Penal Vol. I, Grijley, Lima, 1999, pp.

7 García de Enterría, Eduardo, Curso de Derecho Administrativo Tomo II, Madrid, Civitas, 2000, p. 180.

8 EXP. N° 008-2001-HC/TC. Como veremos más adelante, nuestro ordenamiento administrativo ha optado por denominar al principio como *Non bis in idem*.

9 No necesariamente entendido como delito. El legislador usó el vocablo “hecho”, “...a fin de garantizar la permeabilidad jurídica del *ne bis in idem*, es decir, optar por el mismo término, supondría restringir la aplicación de este principio...”. Véase: Peña Cabrera Freyre Alonso Raúl, Exégesis del Nuevo Código Procesal Penal. Análisis dogmático, derecho comparado y jurisprudencia, Rodhas, 2006, Lima, p. 83.

10 El contenido y los elementos del *ne bis in idem* material. Relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador. Recurso de Nulidad N°

2. Contenido

El principio de *ne bis in idem* tiene una doble configuración, por un lado consta de un contenido material o sustancial y, por otro, de uno procesal.

2.1 Contenido Material

El contenido material del *ne bis in idem* implica que nadie puede ser castigado -o sancionado- dos (o más veces) veces por un mismo hecho¹¹. En ese sentido, "expresa la imposibilidad de que recaiga dos sanciones sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso de poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado de Derecho"¹².

El contenido material del *ne bis in idem* es de vital importancia para brindar las garantías mínimas, basadas en los principios de legalidad y proporcionalidad, que otorga el Estado a todos sus ciudadanos. Es pues el Estado, responsable de no imponer una doble sanción por los mismos hechos cuando estos lesionan el mismo bien jurídico. Y es que, de lo expuesto se infiere la relevancia del elemento fundamento al aplicar el principio, ya que es posible que se sancione a un sujeto dos veces, siempre que se vulneren diferentes bienes jurídicos u objetos de protección¹³.

2.2 Contenido Procesal

En su contenido procesal, el principio de *ne bis in idem* implica que nadie puede ser juzgado o perseguido dos o más veces a razón de un mismo hecho, sujeto y fundamento. Es decir, que el Estado no puede juzgar o perseguir la realización de un mismo hecho en procesos¹⁴ distintos que tengan identidad de sujeto y fundamento. Por tanto, gracias al contenido procesal del *Ne bis in idem*:

"(...) 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) (...)"¹⁵

Para cierto sector de la doctrina¹⁶, el contenido procesal del *ne bis in idem* se halla implícito en el derecho al debido proceso, el cual se consagra en el artículo 139 inciso 3 de la Constitución Política del Perú. Asimismo, para SAN MARTÍN, "desde la perspectiva procesal, el *non bis in idem*, es un derecho constitucional a no ser enjuiciado dos veces por un mismo delito"¹⁷. Debido a lo expresado, podemos concluir que el contenido procesal del *ne bis in idem*, puede aplicarse tanto a un concurso entre dos formas de persecución, como al concurso entre un proceso penal y un procedimiento administrativo sancionador.¹⁸

IV. Referencias en la Normativa Peruana

1. El *ne bis in idem* como Derecho Constitucional Implícito

Si bien nuestra Constitución no consagra explícitamente la garantía de este principio, la jurisprudencia y el sector mayoritario de la doctrina¹⁹ lo encuentran implícito en los principios procesales de legalidad, debido proceso y proporcionalidad, otorgándole rango constitucional. En un sentido amplio de interpretación, se puede inferir de otros principios y derechos constitucionales, que el *ne bis in idem*, en la Constitución, hace referencia tanto a su contenido material como al procesal. En este aspecto, "se ha destacado la estrecha relación entre el *ne bis in idem* material y la garantía de la cosa juzgada prevista en el art. 139.13 de la Constitución y el art. 90 del Código Penal"²⁰.

Asimismo, con respecto al contenido procesal, nuestro Tribunal Constitucional ha mencionado que "el derecho a no ser enjuiciado dos veces por el mismo hecho, esto es, el principio de *ne bis in idem* 'procesal', está implícito en el derecho al debido proceso reconocido por (...) la Constitución"²¹

Y es que, si el Principio se expresa mediante un contenido implícito de un derecho expreso, se debe a que la Constitución se interpreta a la luz de los tratados de derechos humanos en los que el Estado es parte²². Así, podemos encontrar una protección expresa al

principio de *ne bis in idem* en la Convención Americana de Derechos Humanos²³, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos²⁴, entre otros.

2. El *Ne bis in idem* en el Código Penal y el Nuevo Código Procesal Penal.

En su artículo 90º, el Código Penal Peruano²⁵ señala que:

“Nadie puede ser perseguido por segunda vez en razón de un hecho punible sobre el cual se falló definitivamente.”

Del artículo se desprende que mediante su aplicación se puede interponer la excepción de cosa juzgada como causal de la extinción de la acción penal por autoridad de cosa juzgada.

Por su parte, el Nuevo Código Procesal Penal²⁶ afirma en su Título Preliminar, artículo III, lo siguiente:

“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”. Con respecto al Nuevo Código Procesal Penal, en principio, diremos que aún no entra en vigencia a nivel nacional; sin embargo, -a la fecha- ya se viene aplicando en algunos distritos judiciales. Consideramos que la relevancia de este artículo está referida a la preeminencia del derecho penal sobre el derecho administrativo, la cual hará que las controversias²⁷ derivadas de la aplicación del principio (en el supuesto de contar con un proceso y un procedimiento en paralelo), puedan quedar resueltas.

3. El *Ne bis in idem* en la Ley del Procedimiento Administrativo General

Fue con la Ley del Procedimiento Administrativo General²⁸ que el legislador positivó de manera expresa el principio de *Ne bis in idem* y decidió denominarlo *Non bis in idem*. Así, el numeral 10 del artículo 230º expresa que:

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

Al respecto, la doctrina se polarizó en diferentes puntos de vista acerca de la necesaria o innecesaria incorporación expresa del principio en una ley administrativa. En ese sentido, VELA GUERRERO²⁹ explica que:

“(…) unos sostienen que este principio de alguna manera está incorporado en los incisos 2 y 13 del artículo 139º de la Constitución Política del Estado (principio de legalidad y debido proceso) y que por lo tanto era suficiente la norma constitucional para su aplicación, mientras que otros afirman que sí era necesaria esta incorporación, sustentándose en que tenemos un Estado de derecho precario, con instituciones endebles, donde se encuentra latente, por decir de alguna manera, la tendencia a que se cometan excesos al momento en que el Estado utilice su atributo sancionador”

V. Importante Referencia a los Bienes Jurídicos

1. La Protección en el Derecho Penal.

En el derecho penal, el bien jurídico es el objeto de protección de cada delito, es por ello que la imposición de una pena requiere la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico en virtud al principio de lesividad. En palabras de BRAMONT-ARIAS³⁰:

“Los bienes jurídicos en términos generales se clasifican en individuales (...) y colectivos (...) En los primeros, la titularidad corresponde a la persona considerada como tal, como ocurre en los delitos tradicionales: la vida en el homicidio, la salud en las lesiones, el patrimonio en el hurto, la libertad sexual en la violación, etc. Frente a estos, se encuentran los bienes jurídicos colectivos donde la titularidad le corresponde a la sociedad en general o a una parte de ella.” Así por ejemplo, en el caso del delito de defraudación tributaria, se protege el proceso de ingresos y egresos del Estado como bien jurídico digno de protección del Derecho Penal. Debido a ello, “este delito encuentra su sustento en el incumplimiento de la obligación tributaria que pesa sobre todo ciudadano que disfrute de la condición de contribuyente³¹”, quien contribuye al sostenimiento

23 Art. 8.4º: “(...) Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las garantías mínimas (...) el inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a un nuevo juicio por los mismos hechos”

24 Art. 14.7º “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto por sentencia firme de acuerdo a ley y el procedimiento penal de cada país”

25 Decreto Legislativo Nº 635

26 Decreto Legislativo Nº 957

27 Huamán Castellares, Op. Cit.

28 Ley Nº 27444

29 Vela Guerrero Anderson, El *Ne bis in idem* y el Derecho Sancionador Peruano – Su aplicación a partir de la Ley del Procedimiento General, Revista Peruana de Jurisprudencia Vol. XXXI, Lima, 2004, p. 8.

30 Bramont-Arias Torres Luis Alberto, Delitos Empresariales, Cuadernos Jurisprudenciales Año 1 Nº 4, Lima, 2001, p.4.

31 *Ibidem*, p.6.

de los gastos del Estado. Por último, es necesario para tal cometido, distinguir para cada tipo penal, cuál es el objeto o bien jurídico específico, los cuales varían en función del interés que se vulnera o se pone en peligro de manera inmediata.³²

2. La Protección en el Derecho Tributario Sancionador.

De otro lado el Estado también ejerce su ius puniendi mediante el Derecho Administrativo Sancionador, el cual tiene como finalidad el adecuado funcionamiento de la Administración Pública. Para tal objetivo, el Estado decide la protección de determinados bienes jurídicos que deben ser tutelados por el Derecho Administrativo basándose en una serie de criterios.

Así como el Derecho Penal aplica sanciones en base a sus principios de mínima intervención y subsidiariedad, el derecho administrativo aplica sanciones propias, "las cuales son más leves porque la función de la norma que las origina es disciplinar a sus dependientes y corregir a los administrados infractores, como una forma de asegurar el cumplimiento de los fines estatales"³³ y la protección de diferentes bienes jurídicos. Mediante ello, "el Derecho Administrativo persigue la ordenación de la actividad de determinados sectores de la vida social, que se manifiesta en diferentes ámbitos y que afectan a la organización administrativa estatal"³⁴. Es así que las sanciones tributarias aplicadas por el derecho tributario sancionador frente a la vulneración de una norma tributaria, hacen referencia a la afectación de bienes jurídicos que tutelan intereses generales que ordenan y regulan la vida en sociedad. Por último, es necesario señalar que, si bien el Derecho Penal Tributario y el Derecho Tributario sancionador³⁵ pueden sancionar supuestos de hecho similares, el fundamento de su protección sigue una lógica diferente en cada sector, "ambos con desarrollos distintos pero regidos bajo los mismos principios constitucionales, aunque con ciertos matices distintivos"³⁶.

VI. El Ilícito Fiscal: La Infracción Tributaria Administrativa y el Delito Tributario

De forma sencilla, podemos definir al ilícito tributario o Ilícito Fiscal como toda acción u omisión, contraria al ordenamiento tributario y sancionada por norma expresa.³⁷ En ese sentido, "el ilícito tributario es la transgresión, tipificada y sancionada por el ordenamiento jurídico de una norma jurídica preexistente que ordena al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria a realizar determinadas conductas a favor del Estado recaudador (...), anexándose una sanción cuya naturaleza puede ser resarcitoria o netamente punitiva o sancionadora"³⁸. En este punto, es relevante señalar que, si bien la acción punible otorga la impresión de encontrarse sólo en el ámbito penal, el ilícito se extiende a todas las ramas del derecho pero con diferentes consecuencias en cada sector. Así, nuestro Código Tributario señala que los ilícitos tributarios pueden ser de naturaleza administrativa o de naturaleza penal, de ello que el concepto de ilícito tributario comprenda, a su vez, a la infracción tributaria administrativa y al delito tributario.

1. La Infracción Tributaria

La relación que existe entre el ilícito tributario y la infracción tributaria es de género a especie. La infracción tributaria es también la inobservancia de una conducta prohibida pero que posee una característica especial. En ese sentido, Pérez Royo señala que "la infracción tributaria (...) está constituida, no por la violación de cualquier norma del ordenamiento tributario sino, únicamente por aquellas conductas (acciones y omisiones) para las cuales el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo"³⁹.

En el mismo razonamiento, la infracción administrativa se configura por normas administrativas que constituyen "mandatos dirigidos a la motivación del ciudadano para que observe el cumplimiento de dispositivos tributarios, sustentado en la tutela de intereses dignos de ser protegidos"⁴⁰. Así, el establecimiento de una infracción administrativa debe respaldarse en la protección de un determinado bien jurídico, el cual no deberá estar protegido por el derecho penal o no deberá ser objeto de mayor

32 Manuel A. Abanto Vasquez, Los Delitos Contra la Administración Pública en el Código Penal Peruano, Palestra Editores, Lima, 2001, p. 14.

33 Cortaza Vinuesa Carlos, Separación entre Derecho Penal y Derecho Administrativo Sancionador, Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Formato electrónico: http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=100&Itemid=34 Última revisión: 12/05/09

34 Serrano Tarraga, María Dolores, La Expansión del Derecho Penal en el Ámbito de la Delincuencia Económica: La Tutela Penal de los Mercados Financieros, Revista de Derecho Vol. 18, N°, Valdivia, 2005, pp. 213-217.

35 No es igual lo mismo de Derecho Penal Tributario, que de Derecho Tributario Penal: por un lado nos encontramos frente a una disciplina de garantías y por el otro, de exorbitancia. Véase: Calvo Suárez Diego Germán, Régimen Penal Tributario: Figura de la Evasión Simple, Soporte electrónico: <http://74.125.47.132/search?q=cache:wqdwai9qbwgj:www.espaciosjuridicos.com.ar/datos/areas%2520tematicas/penal/evasionsimple.htm+qu%c3%a9+bienes+jur%c3%a3+addicos+protel=pe> Última revisión: 28/04/0936

36 Mendoza Antezana José Julio, La Potestad Sancionadora del Indecopi sobre el Servicio de Transporte Terrestre. Soporte electrónico: Última visita: 28/04/09 <http://74.125.95.132/search?q=cache:lvsgycXcx4J:www.amag.edu.pe/webestafeta2/index.asp%3Fwarproom%3Darticles%26action%3Dread%26idart%3D1109+bien+juridico+administrativo+sancionador+haciendo+publica&cd=3&hl=es&ct=Clnk&gl=pe>

37 Jorge Sarmiento D., El Ilícito Tributario. Soporte Electrónico: <http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut85/temafon1.htm> Última visita: 27/04/09

38 Álvarez Carpenter Teresa, El respeto al principio de Non bis in idem en la represión al delito tributario. Tesis para obtener el grado de bachiller en derecho de la Pucp, 1999.

39 Alonso Madrigal Francisco Javier, Legalidad de infracción Tributaria (Reserva de ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador), Comillas, Madrid, 1999, p.214. Quien cita a Pérez Royo F., Infracciones y sanciones tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, p. 24.

40 Álvarez Carpenter, Op. Cit.

reproche por parte del ordenamiento jurídico.”

Complementando lo expuesto, nuestro Código Tributario tiene un concepto más amplio, al referirse a la infracción tributaria como “toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”.⁴¹

De esta manera, incluye dentro de la infracción tributaria no solo al incumplimiento de cualquier norma del ordenamiento tributario, sino también las tipificadas en otras leyes o decretos legislativos. Es así, que frente a las infracciones tributarias, surgen sanciones administrativas determinadas en forma objetiva como: penas pecuniarias, comiso de bienes, cierre temporal de establecimiento, suspensión de licencias, permisos, concesiones, entre otros; tipificados previamente.

2. El Delito Tributario

Lo que nuestro Código Tributario ha decidido denominar delito tributario forma parte de lo que la doctrina⁴² llama Derecho Penal Tributario; este, en estricto, “es Derecho Penal con incidencia tributaria y reúne al conjunto de normas que describen las contravenciones, las violaciones, las infracciones a los deberes y a las responsabilidades que tienen los deudores tributarios”.⁴³ Así también existen normas de naturaleza específica, mediante las cuales el legislador regula el derecho penal tributario, el Código Penal, la Ley Penal Tributaria, entre otras. En ese sentido, la instrucción, el juzgamiento y la aplicación de las penas en los delitos tributarios le corresponden a la justicia penal ordinaria. En esa misma línea, cabe resaltar el elemento de protección del delito tributario, el cual tiene como finalidad proteger el patrimonio fiscal producto del proceso de recaudación y de distribución de los ingresos fiscales; en forma inmediata, se lesiona el ordenamiento jurídico tributario y el cumplimiento de sus finalidades y funciones.⁴⁴

De otro lado, mucho se ha discutido en la doctrina sobre las diferencias entre la infracción tributaria y el delito tributario. Algunos consideran que las diferencias principales atienden a una serie de criterios⁴⁵: subjetivos, cuantitativos y formales; otros, a su vez, solo atinan a rescatar una diferencia de índole netamente formal. Revisemos brevemente los criterios mencionados para dar un paso más en la comprensión de la problemática.

• Criterios Subjetivos

Estos tipos de criterios atienden a la intencionalidad del sujeto al momento de cometer el ilícito. Así, para la configuración del delito hará falta, no sólo la comisión objetiva del hecho punible, sino también elementos del tipo como la culpabilidad, antijuricidad y tipicidad. Así, quienes asumen relevante este criterio, señalan que “el delito es el incumplimiento del mandato imperativo de la norma jurídica guiado por una intención fraudulenta, dolosa, por un acto positivo del querer humano”.⁴⁶

• Criterios Cualitativos

Estos criterios regulan al ilícito tributario y sus consecuencias de acuerdo a una escala de gravedad. En ese sentido, se considera al delito tributario como la lesión de intereses protegidos jurídicamente y relevantes a la luz del derecho penal como última ratio. Así, la infracción como sanción del derecho administrativo, tiene menos reprochabilidad en atención a razones de índole social, temporal o de la naturaleza del ilícito, expresadas por el legislador.

• Criterios Formales

Los criterios formales atienden a razonamientos de índole objetivo como la naturaleza de la sanción (por ley penal o administrativa), de acuerdo a los órganos encargados de aplicarla (órganos de la administración pública o tribunales de justicia) o por el ordenamiento jurídico al que pertenecen.

De acuerdo a los criterios expuestos, aún parte de la doctrina considera los subjetivos y cualitativos relevantes a la hora de hacer diferencias; sin embargo, otro fuerte sector considera que la naturaleza de ambas sanciones es la misma y solo hacen referencia a diferencias de mera formalidad. En ese sentido, con respecto a las críticas que pueden hacerse a los criterios mencionados, en principio, el criterio de la determinación objetiva de las infracciones es –para cierto sector de la doctrina– incoherente, pues tal criterio “colisiona frontalmente con el principio de razonabilidad, el cual exige tanto la existencia de intencionalidad como la relación entre la sanción y el perjuicio causado”.⁴⁷ Esta última acotación, en base a la aplicación del principio de razonabilidad establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General⁴⁸, la cual hace extensivos sus principios al procedimiento tributario sancionador.

41 Artículo 164° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

42 Ver por todos: Robles Moreno Carmen del Pilar, Contenido del Código Tributario Peruano, a propósito de la Norma I del Título Preliminar. Blog de la autora: <http://74.125.113.132/search?q=cache:vvoD2Wx4dHYJ:blog.pucp.edu.pe/item/19095+la+infracci%C3%B3n+penal+ley+penal+tributaria&cd=8&hl=es&ct=clnk&gl=pe> Última visita: 28/04/09

43 Ibidem

44 Álvarez Carpenter, Op. Cit., p. 130.

45 Véase: Álvarez Carpenter, Op. Cit., p. 26 y ss.

46 Ibidem, p. 29. Quien cita a: García Rada Domingo, El Delito Tributario 2da Ed., El Universo, Lima, 1982, p. 90.

47 Bravo Cucci Jorge, Op. Cit., p. 125.

48 Ley N° 27444

Por último, con respecto a los otros dos criterios, es necesario señalar que estos se basan en una determinada opción política-legislativa o política-criminal del estado de criminalizar determinadas conductas.⁴⁹ En ese sentido, otro sector de la doctrina reciente afirma que estas razones hacen que el legislador dispense mayor protección al interés que pretende proteger la norma para que su vulneración constituya un delito y que –a fin de cuentas– “no existe una diferencia sustancial, de carácter ontológico, entre la infracción tributaria y el delito fiscal”.⁵⁰

VII. Controversias Actuales en Referencia a la Aplicación del *Ne bis in idem*

1. La Tesis Unificadora. El *Quid* del Asunto: El Fundamento Jurídico.

Como hemos venido revisando, la controversia en la aplicación del principio de *Ne bis in idem* se muestra a relucir cuando la enfocamos en el bien jurídico a proteger.

“Surge la duda de si puede darse la posibilidad de imponer doble sanción (penal y administrativa) en razón a un mismo hecho (...) también surge la duda de qué sanción es la que va a predominar sobre otra y hasta qué punto son independientes entre sí.”

Todas estas interrogantes conllevan pues a cuestionarnos directamente si el bien jurídico a proteger es el mismo tutelado por ambos sectores del derecho. Y es que, si partimos de la idea de que tanto el Derecho Penal como el Derecho Administrativo salvaguardan diferentes bienes jurídicos respecto de su ámbito de protección, entonces qué duda cabe, existiría la posibilidad de aplicar las sanciones por separado ya sea en paralelo o una después de otra. Sin embargo, de admitirse la identidad de intereses protegidos por ambos sectores del derecho, tendríamos que elegir una de las sanciones, sustentar en base a qué criterios y, por último, quedaría excluida la opción de imponer una sanción luego de establecida otra anterior.

En atención a la problemática generada por el bien jurídico como esencia del fundamento en el principio

de *ne bis in idem*, existen varias teorías⁵¹ en la doctrina tributaria que tratan de establecer diferencias entre la infracción administrativa y el delito tributario en base al bien jurídico. Y es que, como hemos revisado en los criterios (subjetivos, cualitativos y formales) que aluden a los límites entre la infracción administrativa y el delito tributario; la relevancia en el debate se encuentra plasmada en si ambos derechos protegen diferentes bienes jurídicos o un mismo interés como bien jurídico tutelado, incógnita que hará depender la existencia de la aplicación de un supuesto de *Ne bis in idem*.

“(...) la relevancia en el debate se encuentra plasmada en si ambos derechos protegen diferentes bienes jurídicos o un mismo interés como bien jurídico tutelado, incógnita que hará depender la existencia de la aplicación de un supuesto de *ne bis in idem*.”

En atención a lo expuesto, nuestro código tributario en su artículo 190º afirma la autonomía de las penas por delitos tributarios, en ese sentido afirma que:

“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.”

Ahora, si atendemos a lo expresado por el Tribunal Constitucional⁵² y a las exigencias de la aplicación del principio de *ne bis in idem*, coincidimos en que 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 protegido. Lo cual también se asevera en otra sentencia, en la que afirma que – mediante la aplicación del principio- “queda proscrito que en ejercicio de la potestad punitiva y sancionatoria del Estado, una persona pueda ser condenada dos o más veces por los mismos hechos y con idéntico fundamento (...)”⁵³. Sin embargo, muchas críticas se han hecho contra el referido artículo, así, GAMBA VALEGA⁵⁴ afirma que es inconstitucional un doble castigo penal y administrativo por un mismo hecho, por tanto “dicha regulación vulnera abiertamente la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional (...) y, por tanto, afecta los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que la misma debe ser considerada inconstitucional”. En ese sentido, se podría inferir que para el legislador, la infracción administrativa tributaria y el delito tributario atienden a la protección de diferentes bienes jurídicos ya que, si se ejerce la potestad sancionadora dos veces respecto

49 Véase: Álvarez Carpenter, Op. Cit., p. 26 y ss.

50 Baldeón Guere Norma Alejandra, Sanción Administrativa Tributaria y Aplicación del Principio de Non Bis in Idem, Revista Jurídica del Perú Tomo 88, Lima, 2008, p. 193. Quien cita: Queralt Martín Juan, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 2007, p. 563.

51 Para mayor desarrollo, véase: Serrano Díaz Luis, Nueva Política Fiscal y Sanciones Administrativas y Penales como Instrumentos de una Reforma Tributaria, Hacia el Fortalecimiento de la Conciencia Tributaria y Disminución de la Evasión. Colegio de Contadores Públicos de Lima, Aporte Profesional Nº 6, 2007, p.11.

52 Caso Encuestas a Boca de Urna: Exp. N.º 002-2001-AI/TC

53 Sobre la naturaleza y contenido del principio de *ne bis in idem*, véase: Exp. N.º 008-2001-HC/TC

54 Gamba Valega César, La prohibición de aplicar más de una sanción por un mismo acto ilícito en el ámbito tributario. A propósito del Decreto Legislativo Nº 981 y su intento (infructuoso) de reconocer los principios de la potestad sancionadora., Revista Peruana de Derecho Tributario USMP, Año 1 Número 5, 2007, Lima, p.8.

de una misma causa, se vulneraría el principio de *ne bis in idem*. Por último, con respecto a lo mencionado por el referido autor, su crítica se basa también en que una conducta ilícita tributaria, sólo puede ser tipificada como delito o infracción administrativa, pero no ambas figuras a la vez; lo anterior, debido a lo establecido por los límites cuantitativos entre uno y otro ilícito.⁵⁵

Con respecto a la problemática planteada al inicio de este acápite, cierto sector de la doctrina considera que no existen distinciones de fondo entre la infracción tributaria y el delito fiscal, en ese sentido, MARTÍN QUERALT afirma que “no existe una diferencia sustancial, de carácter ontológico, entre la infracción tributaria y el delito fiscal”⁵⁶. En ese sentido, BALDEÓN GUERE plantea la problemática respecto al artículo 192º del Código Tributario⁵⁷, el cual admite la posibilidad de tramitar en forma paralela un proceso penal y un procedimiento administrativo.

“En alusión a dicha norma, la autora plantea una verificación sobre la triple identidad que exige el principio de *ne bis in idem* para ser aplicado; con respecto a la identidad subjetiva, el sujeto debe ser el mismo en ambos procedimientos; en relación a la identidad de hecho, éstos deben ser los mismos en ambos procedimientos; por último, en referencia a la identidad de fundamento, se plantea lo discutible de su cumplimiento.”

En ese sentido, como habíamos hecho referencia líneas arriba, cierto sector de la doctrina entiende que “el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la función del tributo (mantenimiento del Estado y el servicio público) lo cual no es idéntico al bien jurídico protegido en el caso de la infracción tributaria, en la cual se tutela el interés del Estado en cuanto sujeto activo de la relación jurídica tributaria...”⁵⁸. Sin embargo, en contraposición a lo planteado por esta posición, surgieron nuevas propuestas que sostienen que “lo que se pretende proteger con el sistema de infracciones administrativas es el interés en general en

la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”⁵⁹, por tanto, en atención a su naturaleza jurídica, las infracciones administrativas y los delitos tributarios salvaguardan la protección de un mismo interés jurídico: “el derecho deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario”⁶⁰.

Por tanto, conforme esta posición, que afirma la identidad de las infracciones administrativas y los delitos tributarios desde un punto de vista abstracto, se sostiene la unificación del mismo objeto de protección o interés jurídico que el derecho administrativo y el derecho penal convienen en proteger, en tanto la naturaleza de sus sanciones es sustancialmente la misma. En el mismo razonamiento, también se asevera esta identidad desde el punto de vista de los delitos de peligro abstracto en relación a los intereses colectivos (donde se sanciona la puesta en peligro) como objeto de protección del derecho administrativo.

Se señala que los tipos penales de peligro abstracto “se caracterizan por no haberse materializado en una lesión, sino por ser riesgos que potencialmente pueden convertirse en una lesión”⁶¹; en ese sentido, “en el derecho administrativo sancionador la lógica en la protección de ciertos intereses colectivos es la misma, porque en este supuesto el legislador presume la peligrosidad de la acción de la persona y no espera a la lesión concreta de un bien o personas”⁶². De lo anterior se llega a la conclusión de que ambas normas no protegen un bien en específico independiente, sino sirven para generar la seguridad cognitiva de que la norma va a seguir vigente; “buscan la protección de las expectativas de la sociedad de que la norma que prohíbe lesionar sigue vigente, de que una norma que prohíbe matar de forma culpable sigue vigente”⁶³.

Sin embargo, respecto del razonamiento anterior, la Corte Suprema de Justicia, ha afirmado que:

“(…) 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 y 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”⁶⁴

55 Ibidem.

56 Baldeón Guere Norma, Op. Cit., p. 193.

57 Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo N° 135-99-EF

58 Baldeón Guere Norma, Op. Cit., p.194.59 Ibidem.

60 Ibidem.

61 Huamán Castellares, Op. Cit., p. 8

62 Ibidem, p. 8

63 Ibidem, p. 9

De esta manera, el Acuerdo Plenario expresa la relevancia del mayor contenido de injusto y culpabilidad en el delito que en las sanciones administrativas, estableciendo así, diferencias a destacar entre ambas sanciones. Sin embargo, teniendo en cuenta que la comprensión de nuestro derecho administrativo sancionador es diferente al europeo, es significativo señalar que la doctrina española –respecto de esta controversia– conviene en aseverar que “la solución de los problemas específicos de la sociedad de riesgos, de la protección de seguridad, es el derecho de policía, el derecho administrativo sancionador al que pertenecen en propiedad los tipos de peligro abstracto que no deberían ser admitidos en el Derecho penal”. Por tanto:

“el rechazo a los delitos de peligro abstracto es mayor cuando están referidos a bienes jurídicos universales o colectivos. Estos hechos debían ser monopolio del derecho administrativo. Su criminalización implicaría una administrativización del Derecho penal, una usurpación por éste de funciones que corresponden al derecho administrativo.”⁶⁵

Como hemos podido revisar en los razonamientos anteriores, existe una posición divergente que va tomando rumbos distintos y matizando lo que la doctrina clásica⁶⁶ y mayoritaria concebía respecto de la protección de bienes jurídicos protegidos por el derecho administrativo sancionador y el derecho penal. En ese sentido y, como ya lo mencionamos, es trascendental reconocer que las semejanzas o diferencias en cuanto a las sanciones y bienes jurídicos, así como la aplicación del principio de *ne bis in idem*; se deben realizar en atención a la visión del rol del derecho administrativo sancionador y del derecho penal, así como en la búsqueda de una utilidad eficiente que brinde las garantías debidas a todo administrado en cada ordenamiento.

“(…) es trascendental reconocer que las semejanzas o diferencias en cuanto a las sanciones y bienes jurídicos, así como la aplicación del principio de *ne bis in idem*; se deben realizar en atención a la visión del rol del derecho administrativo sancionador y del derecho penal, así como en la búsqueda de una utilidad eficiente que brinde las garantías debidas a todo administrado en cada ordenamiento.

VIII. Problemática Actual en Cuestión

1. El Tribunal Constitucional en materia de *Ne bis in idem*

El *Ne bis in idem* es un principio general del derecho con base constitucional, que extiende sus garantías en la aplicación de los procesos judiciales, procedimientos administrativos y cualquier otro en el que deba protegerse el derecho a la libertad individual. En ese sentido, nuestro Tribunal Constitucional ha desarrollado abundante jurisprudencia en atención a este principio, la cual ha permitido interpretar su base constitucional, su configuración, naturaleza y contenido, su aplicación en sede administrativa, sus fundamentos y elementos, la posibilidad de una doble sanción y una serie de problemáticas específicas en relación a la aplicación del *Ne bis in idem*. Lo anterior resalta la importancia del principio y “demuestra que éste se encuentra considerado dentro de las garantías orgánicas jurisdiccionales, precisamente en el mismo nivel de los llamados principios de proporcionalidad, principio de buena fe y de seguridad jurídica, conocidos como principios generales del Derecho; y de los principios procesales conocidos como: *nulla poena sine lege*, *nulla poena sine iudicio*, presunción de inocencia, principio del juez natural y el del derecho de defensa.”⁶⁷

En atención a la problemática planteada que hemos trabajado en el acápite anterior, podemos encontrar en las sentencias del Tribunal importantes directivas que nos ayudarán a comprender cuáles son las exigencias de este principio y cómo el legislador plantea el adecuado desarrollo y aplicación del mismo en nuestro ordenamiento. De acuerdo a ello, con respecto al fundamento jurídico, nuestro máximo intérprete afirma:

“El principio del *Non bis in idem* se configura como un derecho constitucional por virtud del cual queda proscrito que en ejercicio de la potestad punitiva y sancionatoria del Estado una persona pueda ser condenada dos o más veces por los mismos hechos y con idéntico fundamento, en consecuencia, cada vez que se alega que un órgano jurisdiccional o administrativo haya infringido dicho contenido del derecho al debido proceso, el juez constitucional evaluará si la sanción posterior en el tiempo ha sido impuesta al mismo sujeto (identidad de sujeto), por motivo de un mismo comportamiento (identidad de hechos) y por la infracción de un único bien jurídico (identidad de fundamento).”⁶⁸

Asimismo, considera que “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

64 Recurso de Nulidad N° 2090-2005 – Lambayeque, cuarto fundamento jurídico de precedente vinculante establecido por la Corte Suprema de Justicia en el Acuerdo Plenario N° 1-2007/ESY-22.65 Serrano Tarraga, Op. Cit.

65 Serrano Tarraga, Op. Cit.

66 Léase: Jurach, Sainz De Bujanda, Soler, Aftalión, entre otros.

67 Vela Guerrero Anderson, Op. Cit., p.9.

68 Véase: Exp. N° 008-2001-HC/TC. El subrayado es nuestro

interés protegido⁶⁹. En el mismo razonamiento, nuestro Tribunal Constitucional –en referencia al *ne bis in idem*– concluye en otra sentencia que:

“(…) lo importante para calificar si dos sanciones impuestas violan dicho derecho fundamental no es tanto que por un mismo acto una persona sea sancionada administrativa y disciplinariamente y, correlativamente, en un proceso penal [pues, a priori, efectivamente ello puede acontecer desde el momento en que aquel acto puede suponer la infracción de un bien jurídico administrativo y, simultáneamente, de un bien jurídico penal], sino que la conducta antijurídica, pese a afectar a un solo bien jurídico, haya merecido el reproche dos o más veces.”⁷⁰

De las sentencias citadas podemos inferir que el máximo intérprete de nuestra Constitución otorga a la identidad de fundamento consideración relevante y a su vez, exige al magistrado el análisis que se requiere para la aplicación del principio de *ne bis in idem*, es decir, que se sancione o persiga en razón a un mismo sujeto, hecho y fundamento.

2. Jurisprudencia Relevante: Acuerdo Plenario

Como hemos venido revisando, en un primer momento puede parecer que la aplicación del principio ante un escenario en el cual se pretenda sancionar o seguir un doble proceso o procedimiento en un mismo ámbito (derecho administrativo o derecho penal), es de viable identificación. Sin embargo, el conflicto principal surge cuando se pretende sancionar o perseguir en diferentes ámbitos normativos, es decir, cuando se presenta un proceso penal y un procedimiento administrativo a un mismo sujeto por un mismo hecho y en razón a la protección de diferentes bienes jurídicos; o cuando se pretende aplicar una sanción administrativa luego haber sentenciado penalmente por el mismo hecho al individuo y viceversa. Y es que, en palabras de DE LEÓN VILLALBA, “el problema se agudiza cuando se trata de la concurrencia de normas de diferentes órdenes normativos, que imponen sanciones ante una misma conducta antijurídica del sujeto.”⁷¹

En atención a los diferentes matices que puede presentar la casuística peruana, la jurisprudencia también ha trabajado arduamente el contenido y los elementos del principio de *Ne bis in idem*, en base a lo desarrollado por el Tribunal Constitucional, así como en precedentes vinculantes. En ese sentido, es relevante considerar los lineamientos que ha dejado el

Pleno Jurisdiccional de las Salas Penales Permanente y Transitoria⁷², en cuanto al contenido y los elementos del *ne bis in idem* material. Con respecto a este último, señala que el principio *Ne bis in idem* material tiene conexión con los principios de proporcionalidad y de legalidad, el primero se encuentra vinculado a la llamada “prohibición de exceso”, esto es, sancionar más de una vez por el mismo contenido injusto implica imponer una sanción no prevista en la ley, puesto que el artículo VIII del Título Preliminar del Código Penal establece que la pena no puede sobrepasar la responsabilidad por el hecho; y, el principio de legalidad garantiza la seguridad jurídica debido que sólo se puede sancionar conductas que se encuentran tipificados previamente.⁷³

Asimismo, en cuanto a las relaciones entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, la jurisprudencia en cuestión afirma que:

“(…) el principio de *ne bis in idem* contempla el contenido material y procesal y debe contener como presupuesto un mismo hecho, siempre que se trate del mismo sujeto y fundamento; que, además, se admite la acumulación de sanciones provenientes de diferentes órdenes cuando ellas obedecen a diferente fundamento, es decir, si son bienes jurídicos distintos, si el interés jurídicamente protegido por la infracción administrativa sea distinto al de la infracción Penal, que, en este supuesto, la responsabilidad penal es independiente de la responsabilidad administrativa en que incurrió el funcionario por haber cometido graves irregularidades en el desempeño de sus funciones, la existencia de un proceso penal no enerva la potestad de la Administración para procesar y sancionar administrativamente al servidor o funcionario que ha incurrido en falta disciplinaria porque ambos ordenamientos jurídicos cumplen distintos fines o sirven a la satisfacción de intereses o bienes jurídicos diferentes.”⁷⁴

De lo anterior se desprende que, conforme a la finalidad de un Acuerdo Plenario, era necesario y relevante sentar precedente de carácter vinculante respecto del principio de *ne bis in idem*, para –conforme lo dicho en los fundamentos jurídicos de dicho acuerdo– garantizar la unidad en la interpretación y aplicación judicial de la ley, como expresión del principio de igualdad y afirmación del valor seguridad jurídica.

3. Nuevos Aportes: La Influencia de la Doctrina y Jurisprudencia Española

En materia de *Ne bis in idem*, no podemos obviar el importante aporte y la influencia que tienen la doctrina

69 Véase: STC 2050-2002- AA/TC

70 Véase: Exp. N.º 2868-2004- AA/TC

71 Vela Guerrero Anderson, Op. Cit., p. 11. Que cita a: Francisco Javier de León Villalba, “Acumulación de Sanciones penales y administrativas – Sentido y Alcance del principio de *ne bis in idem*–”, Bosch, 1era edición.

72 Véase: Acuerdo Plenario N.º 1-2007/Esv-22. En el cual se constituye como precedente vinculante el Recurso de Nulidad N.º 2090-2005 – Lambayeque, en sus fundamentos jurídicos cuarto y quinto.

73 Véase Recurso de Nulidad N.º 2090-2005 – Lambayeque, quinto fundamento jurídico.

74 *Ibidem*, sexto fundamento jurídico.

y jurisprudencia española en nuestro ordenamiento, en especial para muchos de los fundamentos en los que se basa nuestro Tribunal Constitucional y la doctrina respecto de este principio. En ese sentido, con respecto a la independencia entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal y la potencial prevalencia de uno sobre otro, numerosas disposiciones legales españolas consagraban el "principio de independencia de la responsabilidad", en las cuales se permitía que el procedimiento administrativo se efectuara con la aplicación adicional de una cláusula que establecía que se realizaría "sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar".⁷⁵ De esta manera se estableció lo que denominaron la "doctrina de las dos verdades", doctrina que sostenía que la verdad para el órgano jurisdiccional no tenía por qué ser la misma para la administración y viceversa.

Respecto de esta doctrina, ALIVEN LIZAMA afirma que "el delito y la infracción administrativa resultan materialmente equiparables, entre los cuales no hay una diferencia cualitativa sino cuantitativa o formal, y los principios del orden penal son de aplicación, con las modificaciones pertinentes, al Derecho Administrativo sancionador del Estado".⁷⁶ Asimismo y en respaldo a lo expuesto, el Tribunal Constitucional de España afirma que:

"(...) El principio *Non 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".⁷⁷

En el mismo razonamiento, el Tribunal Constitucional peruano entiende que lo expresado por el Tribunal Constitucional español 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 improbado".⁷⁸ De esta manera, podemos concluir que para nuestro legislador los hechos en cuestión para el órgano administrativo estarán supeditados a lo establecido en el proceso penal. En ese sentido, la Comisión de Alto Nivel que elaboró el Nuevo Código Procesal Penal de 2004, estableció en el artículo III del Título Preliminar que el derecho penal tiene preeminencia sobre el derecho administrativo; de lo expuesto se entiende que "el Ministerio Público o el juez tienen la competencia exclusiva sobre la calificación penal y en el caso del Poder Judicial el poder de vincular a la administración con sus decisiones".⁷⁹

De otro lado, la doctrina española hace referencia a los ilícitos administrativos y penales, destaca así que gran sector de su doctrina ha elevado a la "categoría de dogma"⁸⁰ la identidad sustancial entre ambos ilícitos y que, en atención a ello, la jurisprudencia ha respaldado lo que se ha venido a denominar: "aplicación matizada" de los principios penales en el ámbito administrativo sancionador.

Es decir que, en algunos supuestos, ciertos principios y garantías del derecho penal pueden trasladarse -con ciertos matices- al ámbito del derecho administrativo sancionador. En ese sentido, el Tribunal Constitucional Español "advierte que la identidad de la naturaleza entre ambas clases de ilícitos no supone su sometimiento, en todo caso y de forma indiscriminada, a los mismos principios; en concreto, no supone que los principios penales hayan de trasladarse en su integridad al ámbito del Derecho Administrativo sancionador, pues no se trata de una aplicación literal, sino que su traslación deba realizarse con ciertos matices".⁸¹

En el mismo razonamiento, nuestro Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto, afirmando que:

"(...) es necesario precisar que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, no solo se aplican en el ámbito del Derecho Penal, sino también en el del Derecho Administrativo Sancionador (...)"⁸²
Sin embargo, nuestro máximo intérprete de la Constitución, es tajante en afirmar que, en tanto el

75 Véase: Lizama Samuel Aliven, *El Ne bis in idem. Un derecho fundamental a no ser enjuiciado dos veces por la misma causa*, Doctrina Publicada en las Revistas elaboradas por el Centro de Documentación Judicial, Corte Suprema de Justicia de El Salvador. Soporte electrónico: <http://www.csj.gov.sv/Doctrina.nsf/5a638ba98cb9b7ea86256d47004bac46/620ddaac04748194862573100060b9d0?OpenDocument> Última revisión: 08-04-09

76 *Ibidem*. El subrayado es nuestro.

77 Tribunal Constitucional de España: STC 47/1981. El subrayado es nuestro.

78 Exp. N.º 2050-2002-AA/TC

79 Caro Coria, Op. Cit., p. 311.

80 Véase: García Díez Claudio, Instituto Español de Estudios Fiscales, *Jurisprudencia Constitucional, Comentarios a las Sentencias de Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero (Pleno)*. Quien cita a: Rodríguez Bereijo A., *Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España*, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, N.º 4/1997, p.69. Soporte electrónico: http://www.ief.es/Publicaciones/JurisCons/Comentarios/2003_STC2_Claudio.pdf

81 Baldeón Guere, Op. Cit., p. 190. Quien cita a: Zornoza Pérez Juan, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios Constitucionales del Derecho Sancionador)*, Civitas S.A., Madrid, 1992, p. 56.

82 Véase: STC 2050-2002- AA/TC. Asimismo, Exp. N.º 274-99-AA/TC.

derecho sancionador forma parte del *ius Puniendi* del Estado, debe someterse al irrestricto respeto de los derechos constitucionales procesales y a los principios constitucionales como los principios de legalidad, razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad, entre otros.⁸³

IX. Consideraciones Finales

Como hemos podido analizar a través del presente trabajo de investigación, el *Ne bis in idem* se plasma en nuestro ordenamiento como principio, derecho, prohibición y garantía en resguardo del derecho a la libertad individual. Así, dicho principio expresa que nadie podrá ser sancionado o procesado dos o más veces, en razón a un mismo sujeto, hecho y fundamento. En atención a lo anterior, el *Ne bis in idem* se legitima como un principio de supremacía constitucional por medio del cual, el Estado limita su potestad sancionadora -penal y administrativa- y garantiza su aplicación.

Asimismo, con respecto a la aplicación del principio en un escenario de concurso real o ideal de infracciones en atención a normas de diferentes sectores del ordenamiento, "la cuestión está en función de la idea que se tenga de la unidad o diversidad 'ontológica'

de los ilícitos y de sus sanciones. Porque es claro que quienes afirman dicha unidad han de aceptar, como un corolario de ella, la prohibición del *Ne bis in idem*; mientras que quienes la niegan pueden aceptar sin graves dificultades la compatibilidad de sanciones que son diferentes por naturaleza".⁸⁴ En consecuencia y respecto a este punto, coincidimos con CARO, en que "la posibilidad de que las penas por delitos tributarios se apliquen sin perjuicio de las sanciones administrativas a que hubiere lugar debe limitarse a los casos en los que no se viola el *ne bis in idem*, por ejemplo de concurso ideal entre una infracción administrativa y otra penal en los que la sanción múltiple se sustenta en injustos de diferente contenido"⁸⁵.

En conclusión, como hemos podido apreciar a través del presente artículo, en materia de *Ne bis in idem*, se plantean problemáticas en atención a nuevas formas de comprender el contenido del principio; por tanto, la doctrina, la jurisprudencia y el ordenamiento en sí, van tomando nuevos rumbos acorde con el rol que brinde mayor eficiencia y utilidad a la potestad sancionadora del Estado, así como garantías debidas para la defensa del derecho a la libertad individual de todo administrado.

83 Véase: STC 2050-2002-AA/TC, fundamento 13.

84 Nieto A., Derecho administrativo sancionador, Tecnos, Madrid, 2ª Ed., 1994, p. 402.

85 Caro Coria, Op. Cit., p. 314.