



**VICERRECTORADO ACADÉMICO
ESCUELA DE POSGRADO**

TESIS

**“EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCIÓN
ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL
POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016”**

PRESENTADO POR:

MG. JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA

**PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
DOCTOR EN DERECHO**

CHICLAYO – PERÚ

2019

DEDICATORIA

A mi madre María Consuelo, ejemplo de amor y esfuerzo y a quien le dedico siempre todo mi esmero de superación.

Leopoldo

AGRADECIMIENTO

Mi agradecimiento sincero a mis profesores, asesores, y muy especialmente a quienes de una u otra manera permitieron que se culmine la presente tesis.

Leopoldo

ÍNDICE

Dedicatoria.....	ii
Agradecimiento	iii
Índice	iv
Resumen.....	ix
Abstract.....	x
Resumo.....	xi
Introducción.....	xii
Capítulo I: Planteamiento Metodológico.....	15
1.1 Descripción de la realidad problemática	15
1.2 Delimitación de la investigación.....	18
1.2.1 Delimitación espacial	18
1.2.2 Delimitación social	18
1.2.3 Delimitación temporal	19
1.2.4 Delimitación conceptual	19
1.3 Problema de investigación.....	20
1.3.1 Problema principal	20
1.3.2 Problemas secundarios	20
1.4 Objetivos de la investigación	21
1.4.1 Objetivo general.....	21
1.4.2 Objetivos específicos	21
1.5 Hipótesis y variables de la investigación	21
1.5.1 Hipótesis	21
1.5.2 Hipótesis secundarias.....	21
1.5.3 Variables (definición conceptual y operacional).....	22
1.5.3.1 Definición conceptual.....	22
1.5.3.2 Definición operacional.....	22
1.6 Metodología de la investigación.....	24
1.6.1 Tipo y nivel de la investigación	24
1.6.1.1 Tipo de investigación	24
1.6.1.2 Nivel de investigación	24
1.6.2 Métodos y diseños de la investigación.....	25
1.6.2.1 Métodos de investigación	25

1.6.2.2	Diseño de la investigación	25
1.6.3	Población y muestra de la investigación	27
1.6.3.1	Población	27
1.6.3.2	Muestra.....	27
1.6.4	Técnicas e instrumentos de recolección de datos	28
1.6.4.1	Técnicas	28
1.6.4.2	Instrumentos	29
1.6.5	Justificación, importancia y limitación de la investigación.....	30
1.6.5.1	Justificación	30
1.6.5.2	Importancia	32
1.6.5.3	Factibilidad.....	33
1.6.5.4	Limitaciones.....	33
Capítulo II:	Marco Filosófico.....	34
2.1	Fundamentación Ontológica	34
Capítulo III:	Marco Teórico Conceptual.....	43
3.1	Antecedentes de la Investigación	43
3.1.1	En el extranjero	43
3.1.2	Nacional	48
3.2	Bases Teóricas o Científicas	54
3.2.1	La Defraudación Tributaria.....	54
3.2.2	Sistemas	55
3.2.3	Sistema Administrativo Peruano	55
3.2.4	La Facultad Sancionadora de la Administración	62
3.2.5	El Derecho Penal Tributario	70
3.2.6	La Ley Penal Tributaria	72
3.2.7	El Delito Tributario.....	73
3.2.8	La Potestad Tributaria.....	82
3.2.9	Funciones a los Principios del Derecho	86
3.2.10	El Principio de Non bis in Ídem	87
3.3	Definición de términos básicos	104
Capitulo IV:	Presentación, Análisis E Interpretación De Resultados.....	109
4.1	Validez y Confiabilidad de los instrumentos.....	109
4.1.1	Validez del instrumento	109

4.1.2	Confiabilidad del instrumento	112
4.2	Análisis de las tablas y de los gráficos. Interpretaciones:	113
4.2.1	Resultados por variable:.....	114
4.2.1.1	Variable independiente: sanción por defraudación tributaria... 114	
4.2.1.1	Variable dependiente: principio non bis in idem.	115
4.2.2	Resultados por dimensión:.....	116
4.2.2.1.	Sanción Administrativa	116
4.2.2.2.	Sanción penal.....	117
4.2.2.3.	Fundamento	118
4.2.2.4.	Aplicación	119
4.3	Prueba de Hipótesis	120
4.3.1	Hipótesis General.....	120
4.3.2	Hipótesis Secundarias.....	121
4.4	Prueba de Normalidad.....	123
4.5	Discusión de Resultados	126
	Capítulo V: Conclusiones y Recomendaciones.....	131
5.1	Conclusiones	131
5.2	Recomendaciones	133
	Bibliografía	134
	Anexos	146
	Anexo N° 01. Matriz De Consistencia	147
	Anexo N°02. Matriz De Elaboración De Instrumentos.....	149
	Anexo N°02. Matriz De Elaboración De Instrumentos.....	150
	Anexo N°03. Consentimiento Informado	151
	Anexo N°04. Declaratoria De Autenticidad Del Informe	152
	Anexo N°05. Instrumentos De Recolección De Datos	153
	Anexo N°06. Validación De Instrumentos	156
	Anexo N°07. Análisis De Fiabilidad Del Cuestionario Utilizado En La Investigación	166

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Operacionalización de Variables.....	23
Tabla 2 Validez A Juicio De Expertos	112
Tabla 3 Estadísticas De Fiabilidad	113
Tabla 4 Resultados De La Dimensión Sanción Por Defraudación Tributaria .	114
Tabla 5 Resultados De La Dimensión Principio Non Bis In Idem.....	115
Tabla 6 Resultados De La Dimensión Sanción Administrativa.....	116
Tabla 7 Resultados De La Dimensión Sanción Penal.....	117
Tabla 8 Resultados De La Dimensión Fundamento.....	118
Tabla 9 Resultados De La Dimensión Aplicación.....	119
Tabla 10 Correlaciones Bivariadas Entre Las Variables Sanción Por Defraudación Tributarias Y El Principio Del Non Bis In Ídem.....	121
Tabla 11 Correlaciones Bivariadas Entre La Variable Sanción Por Defraudación Tributarias Y La Dimensión Fundamento.....	122
Tabla 12 Correlaciones Bivariadas Entre La Variable Principio Del Non Bis In Ídem Y La Dimensión Sanción Penal.....	123
Tabla 13 Prueba De Kolmogorov-Smirnov.....	124
Tabla 14 Pruebas De Normalidad	125
Tabla 15 Resultado Juicio De Expertos No. 1.....	156
Tabla 16 Resultado Juicio De Expertos No. 2	158
Tabla 17 Resultado Juicio De Expertos No. 3.....	160
Tabla 18 Resultado Juicio De Expertos No. 4.....	162
Tabla 19 Resultado Juicio De Expertos No. 5.....	164
Tabla 20 Resumen De Procesamiento De Casos.....	166
Tabla 21 Estadísticas De Fiabilidad	166
Tabla 22 Estadísticas De Elemento	167
Tabla 23 Estadísticas De Total De Elemento.....	171
Tabla 24 Resumen De Procesamiento De Casos.....	177
Tabla 25 Estadísticas De Fiabilidad	177
Tabla 26 Estadísticas De Elemento	178
Tabla 27 Estadísticas De Total De Elemento.....	183

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Resultados de la variable independiente: sanción por defraudación tributaria.....	114
Figura 2. Resultados De La Variable Dependiente: Non Bis In Idem.....	115
Figura 3. Resultados De La Dimensión: Sanción Administrativa	116
Figura 4. Resultados De La Dimensión: Sanción Penal.....	117
Figura 5. Resultados De La Dimensión: Fundamento.....	118
Figura 6. Resultados De La Dimensión: Aplicación	120
Figura 7. Histograma Resultado Obtenido Según Programa Spss.	125

RESUMEN

La presente investigación tiene por finalidad determinar si la sanción por defraudación tributaria influye en el principio de Non Bis in Ídem, en la región Lambayeque, tomando como referencia el período de enero a octubre del 2016.

La SUNAT tiene la potestad sancionadora ante la presunta comisión de una infracción administrativa. El ejercicio del ius puniendi de parte del Estado, debe ser realizado una sola vez: se sanciona en vía administrativa o penal. Existe un sustento jurídico por el cual consideramos la prevalencia del Derecho Penal frente a un hecho que configura delito e infracción administrativa al mismo tiempo, como en el caso de la defraudación tributaria y la multa por declarar cifras o datos falsos. La investigación es de tipo técnica, pura o básica con nivel de investigación explicativa, con un diseño no experimental, transversal. Teniendo como unidad de análisis los abogados inscritos en el Ilustre Colegio de Abogados del Departamento de Lambayeque.

Se concluye que la sanción por defraudación tributaria influye vulnerando el principio de Non Bis in Ídem, cuando se sanciona al contribuyente administrativamente con la multa emitida por la Administración Tributaria por declarar cifras o datos falsos por dejar de pagar tributos y a su vez se sanciona penalmente al contribuyente por defraudación tributaria en la Región Lambayeque, cuyo perjuicio fiscal es precisamente el tributo dejado de pagar.

PALABRAS CLAVES: Delito Tributario, sanción penal, sanción administrativa, non bis in ídem.

ABSTRACT

The objective of this research is to determine the sanction for influential fraud in the principle of Non Bis in Idem, in the Lambayeque region, as a reference to the period from January to October 2016.

The SUNAT has the power to impose sanctions against the alleged commission of an administrative infraction. The exercise of work in the part of the state, must be performed only once: it is sanctioned in the administrative or criminal way. There is a legal basis by which we consider the prevalence of criminal law and the fact of configuring the crime and the administrative offense at the same time, as in the case of tax fraud and the fine for declaring false figures or data. The research is technical, pure or basic with an explanatory level of research, with a non-experimental, transversal design. The lawyers registered in the Bar Association of the Department of Lambayeque have as unit of analysis.

It is concluded that the penalty for fraud affects the principle of Non Bis in Idem, when the taxpayer is sanctioned administratively with the fine issued by the administration. Taxpayer for tax evasion in the Lambayeque region, whose tax loss is precisely the tax paid.

KEY WORDS: Tax Crime, criminal sanction, administrative sanction, non bis in idem.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é determinar a sanção por fraude influente no princípio de Não Bis em Idem, na região de Lambayeque, como referência para o período de janeiro a outubro de 2016.

A SUNAT tem o poder de impor sanções contra a suposta prática de infração administrativa. O exercício do trabalho na parte do estado, deve ser executado somente uma vez: é sancionado na maneira administrativa ou criminal. Existe uma base legal pela qual consideramos a prevalência do direito penal e o fato de configurar o crime e a ofensa administrativa ao mesmo tempo, como no caso de fraude fiscal e multa por declarar falsas cifras ou dados. A pesquisa é técnica, pura ou básica, com nível explicativo de pesquisa, com delineamento transversal não experimental. Os advogados registrados na Ordem dos Advogados do Departamento de Lambayeque têm como unidade de análise.

Conclui-se que a pena por fraude afeta o princípio do Não Bis no Idem, quando o contribuinte é sancionado administrativamente com a multa emitida pela administração. Contribuinte para a evasão fiscal na região de Lambayeque, cujo prejuízo fiscal é justamente o imposto pago.

PALAVRAS-CHAVE: Crime Tributário, sanção penal, sanção administrativa, non bis in idem.

INTRODUCCIÓN

En esta investigación el objetivo principal es determinar si la sanción por defraudación tributaria influye en el principio de Non Bis in Ídem, en el Departamento de Lambayeque, buscando sentar las bases del criterio que el Estado al ejercer el ius puniendi, frente a la misma conducta ilícita tributaria, le corresponde sancionar en sede administrativa o penal, pero no en ambas, en estricto cumplimiento del principio del non bis in ídem. Cabe indicar que tanto la multa (administrativa) y el perjuicio fiscal (delito), se establecen cuando se determina tributo dejado de pagar.

La naturaleza del problema del presente trabajo de investigación surge de la relación jurídica administrativa del contribuyente con la Administración Tributaria, específicamente en la aplicación de sanciones, cuando la norma que describe la conducta ilícita administrativa contiene además una tipificación penal, por el cual el contribuyente puede ser sancionado doblemente. Para desarrollar esta investigación se elaboró un cuestionario el mismo que ha sido aplicado a una muestra de abogados inscritos en el Ilustre Colegio de Abogados del Departamento de Lambayeque. En el ámbito tributario el principio non bis in ídem; se traduce en que las personas no pueden ser perseguidas y sancionadas dos veces por un mismo ilícito tributario, es decir, el procedimiento sancionador debe garantizar no sólo el legítimo derecho a la defensa sino también proscribir cualquier tipo de arbitrariedad por ser un derecho fundamental reconocido por la Constitución.

El Artículo 190 del Código Tributario sobre la autonomía de las penas por delitos tributarios señala 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. Ello ha puesto en evidencia la presunta vulneración del non bis in ídem. A efectos de dilucidar este problema de la vulneración del non bis in ídem, se encuentran antecedentes que permiten de manera coherente asumir una posición sólida, respecto a que este principio obliga a que un ilícito tributario, sólo pueda ser tipificado como delito o infracción administrativa, pero no ambos a la vez, a fin de evitar la doble sanción.

Respecto de los elementos hechos y sujeto del principio non bis in ídem, no existe discusión en su identidad, toda vez que siempre la discusión jurídica y doctrinaria para la admisión de la regulación de una sanción administrativa y una sanción penal ha radicado en la diferenciación del fundamento. Por ello, en esta tesis se investigó si la sanción por defraudación tributaria influye en el fundamento y aplicación del principio de non bis in ídem.

La necesidad de realizar esta investigación, no solo se sustenta en determinar si la sanción por defraudación tributaria influye en el principio de non bis in ídem , en los aspectos indicados, sino que a partir de ello, propone como evitar la vulneración, incluyendo el quantum del monto de defraudación tributaria como elemento diferenciador de la sanción administrativa y la penal, sancionando penalmente las conductas más graves, y no, como ocurre en la actualidad, que se sanciona penalmente también por montos mínimos de defraudación tributaria.

La presente investigación se desarrolló en cinco capítulos:

El primer capítulo, referido a planteamiento metodológico, comprende la descripción de la realidad problemática, las delimitaciones, formulación del problema, objetivos, hipótesis y metodología de la investigación la cual contiene el tipo, nivel, métodos y diseño de la investigación, así como la población, muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos, justificación, importancia y limitaciones de la investigación.

En el segundo capítulo, marco filosófico, se constituye la fundamentación ontológica de la investigación, la misma que pretende indicar las reflexiones efectuadas siguiendo un camino filosófico hacia la búsqueda de respuestas frente a la problemática planteada, teniendo en cuenta la naturaleza del ser humano, traducida en el respeto a los derechos fundamentales de las personas.

El tercer capítulo, marco teórico, contiene los antecedentes, tantos nacionales como extranjeros, las bases teóricas o científicas, bases conceptuales y bases normativas, así como la definición de términos sobre la cual se sustenta la presente investigación.

En el cuarto capítulo, presentación, análisis e interpretación de resultados, se recoge la validez y confiabilidad de los instrumentos, así como los análisis de tablas, gráficos, interpretación, pruebas de hipótesis generales y específicas y la discusión de resultados producto de la aplicación de instrumentos utilizados en la investigación.

Finalmente, en el quinto capítulo, se incluye las conclusiones y recomendaciones, como resultado de la presente investigación, así como las referencias bibliográficas y anexos (matriz de consistencia, instrumentos de recolección de datos, validación de instrumentos).

CAPÍTULO I

Planteamiento Metodológico

1.1 Descripción De La Realidad Problemática

El ordenamiento jurídico de un Estado es promovido de acuerdo a su concepción histórica en la realidad, es decir, es un conjunto de lineamientos dados como producto de su participación en el mundo y de su responsabilidad para con sus ciudadanos y se proveen normas que puedan limitar el abuso del derecho desde la misma interpretación, a fin de que en su aplicación no vulneren derechos fundamentales.

Se podría argumentar que, por herencia, nuestra legislatura adoptó el sistema Romano Germano, por el cual, se codifican las leyes y existen jerarquías entre ellas, es por ello, que el sistema legal peruano, respecto al Derecho Tributario tiene jerárquicamente que respetar la Constitución, seguidamente el Código tributario en relación con las leyes que crean los impuestos, y finalmente, para efectos extremos, la Ley Penal Tributaria.

En el Perú, se ha establecido el cumplimiento estricto de los principios del derecho penal a las sanciones de la Administración Estatal, entre dichos principios destacan la legalidad, tipicidad y la non bis in ídem. La evolución histórica del problema radica en que, a pesar de lo indicado, normas administrativas como el Código Tributario y el poder judicial encargado de

dilucidar, en última instancia, conflictos entre contribuyentes y SUNAT, siguen resolviendo sin tener en cuenta este principio del non bis in ídem, que afecta críticamente el contexto social de un Estado de Derecho, al vulnerar las garantías fundamentales y constitucionales de los contribuyentes.

Ahora bien, el problema se agudiza, cuando en el país, sin mayor análisis, se pretende señalar que la infracción administrativa es independiente de la sanción penal, y por tanto una conducta ilícita tributaria puede ser sancionada dos veces, tanto como delito tributario (penal), tanto como infracción administrativa (administrativo sancionador).

Por otro lado, a nivel de legislación comparada, en países como España, no sancionan doblemente al contribuyente (administrativa y penal) sino que consideran que la intervención judicial, debe ser la última ratio, y han establecido límites cuantitativos para denunciar un delito tributario (Iglesias, 2012). Asimismo, se considera que el bien protegido por el derecho penal tributario son las funciones del tributo como instituto jurídico financiero, y concluye que debe estipularse en forma expresa que la aplicación de la infracción prohíbe la imputación en sede penal cuando se trata del mismo hecho juzgado (Echavarría, 2012).

En el país, las posturas que se vienen tomando al respecto son diversas, destacando la que indica que el procedimiento administrativo sancionador incluye características propias del Derecho Penal, así como también que ambas imponen sanciones o penas según corresponda. (Leal, 2015). Por otro lado, se señala el deber de suspender el procedimiento administrativo sancionador tributario, cuando la Administración Tributaria comunique al Ministerio Público la denuncia penal por defraudación tributaria. Considerándose, además, que los artículos 190° y 192° del Código Tributario, vulneran el principio de Non Bis in Ídem por lo que deben ser declarados inconstitucionales, al afectar doblemente administrativa y penalmente a los contribuyentes (Gamba, 2007).

En ese contexto, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria aparece como la institución natural para realizar el

cobro de los impuestos determinados tanto por el Poder Legislativo como por el Poder Ejecutivo (R.S 122-2014/SUNAT, 2014), en merced de ello se le ha brindado ciertas facultades para ejercer de manera adecuada su función, básicamente para el tema abocado; la de perseguir a los evasores tributarios que mediante el ocultamiento de bienes, ingresos o el empleo de artificios contables pretendan engañar al estado pagando menos impuestos de los que legalmente les corresponde, en un claro incumplimiento de su deber como ciudadano, asimismo, le permite, a través de la Ley Penal Tributaria denunciar en calidad de agraviada; a los contribuyentes que evaden impuestos por defraudación tributaria. (D.L. N° 813, 1996)

En esta realidad es donde se podría configurar el problema de la doble acción de la Administración Tributaria, en cuanto, luego de un procedimiento de fiscalización donde se determine la imposición de una multa administrativa ante la evasión impuestos, y bajo el mismo tenor el poder judicial sancione penalmente en contra del mismo contribuyente, por el delito de defraudación tributaria, generando la duda de si su actuación ocasiona la vulneración del Principio del Non bis in ídem, reconocido jurisprudencialmente y adscrito al artículo 139° inciso 13 de la Constitución Política del Perú.

El problema se materializa, cuando, a pesar de que el artículo 190° del Código Tributario señala que las sanciones administrativas serán aplicadas independientemente de que se otorguen penas por el delito cometido, se trata de superponer a él, lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, referido a que no debe imponerse una pena y una sanción de carácter administrativo efectuada por el mismo sujeto, hecho y fundamento al mismo tiempo, ello por cuanto vulnera el principio constitucional del non bis in ídem. Esto origina un serio problema de interpretación que aparece por la falta de autonomía en el Derecho Tributario, y por la usual relación que se le da a todas las entidades administrativas del Estado con el Procedimiento Administrativo General.

En general, se busca determinar si debe ser aceptada la aplicación de una norma sobre la otra, o si la prevalencia de la norma administrativa general es

irrefutable o si debe prevalecer la norma penal sobre la administrativa, como aplicación del principio de non bis in ídem que exige que una conducta ilícita tributaria (leve) debe ser tipificada como infracción administrativa y una conducta ilícita tributaria (grave), debe ser tipificada como delito, pero no deben tipificarse como delito e infracción administrativa al mismo tiempo.

1.2 Delimitación De La Investigación

1.2.1 Delimitación Espacial

La presente investigación, al versar sobre el estudio del principio de non bis in ídem en la sanción administrativa tributaria y la condena penal por defraudación tributaria, se ha circunscrito al departamento de Lambayeque, es decir en el ámbito Regional.

1.2.2 Delimitación Social

A partir de la información obtenida de profesionales pertenecientes a la sede del Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque, se identificaron como unidad de análisis a los abogados hábiles miembros del ICAL. Se optó por elegir; a los abogados como unidad de análisis, ya que dada la formación profesional con la que cuentan son conocedores del principio non bis in ídem en las diferentes ramas del derecho que ejerzan, lo que nos permitió obtener un análisis libre del sesgo de delimitarlo a una rama del derecho específica.

A partir de esta población obtenida, mediante el uso del muestreo probabilístico, empleándose fórmulas de muestreo para poblaciones finitas se obtuvieron las muestras correspondientes sobre las cuales se aplicaron los instrumentos de recolección de la información diseñados.

1.2.3 Delimitación Temporal

Dado que el diseño de contrastación elegido para la investigación es del tipo no experimental-transeccional, es decir recopila y analiza la información, la presente investigación se delimita al periodo de enero a octubre del 2016.

1.2.4 Delimitación Conceptual

La presente investigación se basó en: Estudio de las normas sancionadoras por defraudación tributaria (Variable Independiente) y su repercusión en el principio de non bis in ídem (variable dependiente), por el cual no se puede sancionar dos veces al mismo sujeto, por el mismo hecho y fundamento.

Las normas sancionadoras, son las establecidas en la Ley Penal Tributaria (D.L. N° 813, 1996) y el TUO del Código Tributario (D.S. N° 133-2013-EF, 2013).

Es así que tenemos que en el Artículo 1° de la Ley Penal Tributaria se precisa que: “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.” (D.L. N° 813, 1996)

Como se puede apreciar, la Ley Penal Tributaria peruana, considera que la defraudación tributaria, es un delito de resultados, que exige la existencia de tributo dejado de pagar.

Por su parte en el numeral 1 del Artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se señala que constituye infracción tributaria sancionada con multa, el que hubiere dejado de pagar tributos, al no incluir en sus

declaraciones ingresos y/o actos gravados o declarar cifras o datos falsos. (D.S. N° 133-2013-EF, 2013)

De ello, queda claro que el Código Tributario, para sancionar administrativamente por la infracción indicada en el párrafo anterior, exige la existencia de tributo dejado de pagar.

En ese sentido, la doble sanción, administrativa establecida en el Código Tributario y la sanción penal en la Ley Penal Tributaria, se aplican por la existencia de tributo dejado de pagar, teniendo un efecto fundamental en el cumplimiento del principio de non bis in ídem.

1.3 Problema De Investigación

1.3.1 Problema Principal

¿La sanción por defraudación tributaria influye en el principio non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016?

1.3.2 Problemas Secundarios

- a) ¿La sanción por defraudación tributaria influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016?
- b) ¿La sanción por defraudación tributaria influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016?

1.4 Objetivos De La Investigación

1.4.1 Objetivo General

Determinar si la sanción por defraudación tributaria influye en el principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

1.4.2 Objetivos Específicos

- a) Determinar si la sanción por defraudación tributaria influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.
- b) Determinar si la sanción por defraudación tributaria influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

1.5 Hipótesis Y Variables De La Investigación

1.5.1 Hipótesis

La sanción por defraudación tributaria influye en el principio non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016

1.5.2 Hipótesis Secundarias

- a. La sanción por defraudación tributaria influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016
- b. La sanción por defraudación tributaria influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

1.5.3 Variables (Definición Conceptual y Operacional)

1.5.3.1 Definición conceptual

- **Variable Independiente (X): Sanción Por Defraudación Tributaria**, entendida como la potestad del estado, para sancionar tanto administrativamente y penalmente a los contribuyentes
- **Variable Dependiente (Y): Principio Non Bis In Ídem**, entendido como el principio por el cual no se puede sancionar dos veces al mismo sujeto, por el mismo hecho.

Cabe precisar, que el principio non bis in ídem, es un principio universal del derecho, el mismo que constituye como límite del ejercicio de la facultad punitiva del estado, principio que es afectado y que forma parte del objeto de estudio.

La relación de dependencia de la Variable “El Principio non bis in ídem” evidencia su vulneración, por la doble sanción en sede administrativa y penal

1.5.3.2 Definición Operacional

- **Variable Independiente (X): Sanción Por Defraudación Tributaria**, entendida como la potestad que tiene el estado para sancionar a los contribuyentes en sus dos dimensiones administrativa y penal, y que se mide a través sus indicadores Facultad sancionadora, Garantista, protege el interés público, Independencia, con la aplicación de un Cuestionario dirigido a los abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque (ICAL).
- **Variable Dependiente (Y): Principio non bis in ídem**, entendido como el principio por el cual no se puede sancionar dos veces al

mismo sujeto por el mismo hecho, contenido en sus dos dimensiones: Fundamento y Aplicación, midiéndose a través sus indicadores, Bien Jurídico Protegido, Constitucional, Punibilidad Administrativa y Penal a la vez, con la aplicación de un Cuestionario dirigido a los abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque (ICAL).

Tabla1
Operacionalización De Variables

Variable Independiente	Dimensión	Indicadores	Ítem	Instrumento de Medición
VARIABLE (X)	Sanción	Facultad	P5	Cuestionario dirigido a los abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque (ICAL).
		Sancionadora	P14	
	Administrativa	Garantista	P6	
			P7	
Sanción Por Defraudación Tributaria	Sanción	Protege el Interés público	P9	
			P4	
	Penal	Independencia.	P8	
			P15	
Variable Dependiente	Dimensión	Indicadores	Ítem	
VARIABLE (Y)	Fundamento	Bien Jurídico protegido	P3	
		Constitucional	P1	
Principio Non Bis In Idem	Aplicación	Punibilidad administrativa y penal a la vez	P2	
			P10	
			P11	
			P12	
			P13	

Fuente: Elaboración Propia.

1.6 Metodología De La Investigación

1.6.1 Tipo y nivel de la Investigación

1.6.1.1 Tipo de Investigación

Según sus propósitos y funciones, la investigación desarrollada es **teórica, pura o básica**. Al respecto, el Consejo Nacional de la Universidad Peruana, (Peruana-CONUP, 1974) señala que este tipo de investigación es: “la que está dirigida hacia un fin netamente cognoscitivo, repercutiendo en unos casos en correcciones, y en otros en perfeccionamiento de los conocimientos, pero siempre con un fin eminentemente perfectible de ellos”.

En la presente investigación se busca perfeccionar la interpretación sobre el alcance y sentido del principio del non bis in ídem en materia administrativa y penal.

1.6.1.2 Nivel de Investigación

Se considera que la investigación es **explicativa**, es decir, busca explicar la forma en que la variable independiente influye en la variable dependiente. (Hernandez, R., Fernandez, C., Baptista, P., 2006)

En la presente investigación se identificará las principales normas a fin de analizarlas en relación con el principio del non bis in ídem y su aplicación en el ámbito administrativo y penal tributario.

1.6.2 Métodos y Diseños de la Investigación

1.6.2.1 Métodos de investigación

Para el desarrollo de la investigación se utilizaron, métodos de investigación tales como:

Hermenéutico.- Este método sirvió para interpretar la doctrina existente sobre el Principio non bis in Idem y la normatividad tributaria- penal. (Gestiopolis, 2009)

Método Analítico - Sintético.- Ya que se analizó la información de las encuestas a los profesionales del derecho, de la Región Lambayeque, así como la labor de procesamiento de información para la obtención de resultados, resumen, contrastación de hipótesis y en las conclusiones. (Gestiopolis, 2008)

Método deductivo.- Permitió comprender la naturaleza del marco normativo y doctrinario, con el propósito de aplicarlo al caso concreto de la investigación. Es decir, de lo general a lo específico. (Gestiopolis, 2008)

Método inductivo.- A partir de los resultados obtenidos en la investigación se generaron las conclusiones que muestran una explicación de la naturaleza del problema investigado, así como una discusión en base al marco normativo y teórico. Es decir, de lo específico a lo general. (Gestiopolis, 2008)

1.6.2.2 Diseño de la investigación

El diseño de la presente investigación es **no experimental**, dado a que se observarán las variables libres de manipulación de agentes externos, los datos se recogieron sin manipulación de las variables, es decir se ha analizado las normas tributarias y penales que representan el objeto de estudio. (Investigación, 2010)

Según el periodo o secuencia del estudio es **transversal, seccional o sincrónica**. Circunscribiéndose a un solo momento del tiempo tomando en consideración la vigencia de las normas jurídicas investigadas, con fecha de aplicación de los instrumentos de evaluación a octubre del 2016. (Investigación, 2010)

En este tipo de diseño investigación, el investigador acopia datos sin tratar de introducir tratamientos nuevos ni cambios; se hacen observaciones o mediciones acerca de estados, circunstancias, conductas o características existentes. (Denise F. Polit, 1985)

Asimismo, no solo se utilizó bibliografía, sino que también se aplicó un cuestionario a los abogados inscritos en el Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque, ubicados en el Departamento de Lambayeque; la investigación es de tipo transversal en la medida que está se encuentra limitada a un mismo momento temporal.



Donde:

M = Muestra

O₁ = Observación de la V.1.

O₂= Observación de la V.2.

r = Correlación entre dichas variables

1.6.3 Población y Muestra de la Investigación

1.6.3.1 Población

La población estuvo conformada 7316 profesionales inscritos pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque.

Se precisa que respecto a los abogados encuestados pertenecieron a las diferentes ramas del derecho, esto con la finalidad de poder obtener un análisis holístico de la aplicación del principio non bis in ídem, al momento de ejecutar la facultad sancionadora del Estado; debido a que este principio es de aplicación universal y constituye un límite al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado; en ese sentido, todo abogado está en la obligación de conocer la correcta aplicación de este principio tanto en materia penal como administrativa.

1.6.3.2 Muestra

Se empleó la fórmula para poblaciones finitas:

$$n = \frac{n_0}{1 + \frac{n_0}{N}} \text{ donde: } n_0 = p * (1 - p) * \left(\frac{z(1 - \frac{\alpha}{2})}{d} \right)^2$$

$$z \left(1 - \frac{\alpha}{2} \right) = 2.17$$

Donde:

N = Tamaño del universo (7316)

p = Probabilidad de ocurrencia (0.5)

d= Error máximo de estimación (0.10).

Z= Nivel de confianza (97%).

Hallamos primero el numerador es decir no

$$n_0 = p * (1 - p) * \left(\frac{z(1 - \frac{\alpha}{2})}{d} \right)^2$$

Reemplazando: $no = 0.5*(1-0.5) * (2.17/0.10)^2$

$$no = 117.7225$$

Ahora, hallemos: $n = \frac{n_0}{1 + \frac{n_0}{N}}$

Reemplazando el numerador hallado (no) y N que es el tamaño de la población, que para este caso es 7,316 abogados inscritos en el colegio de abogados de Lambayeque.

$$n = \frac{117.7225}{1 + \frac{117.7225}{7316}}$$

$$n = 115.8583$$

Tenemos que $n = 115.8583$ por redondeo:

$$n = 116$$

De esta manera la muestra quedó conformada por 116 Abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque.

1.6.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

1.6.4.1 Técnicas

El investigador durante la investigación utilizó diferentes técnicas (Gestiopolis, 2008) a fin de recoger adecuadamente la información necesaria para su desarrollo, destacándose:

- **Técnica del Fichaje**, técnica utilizada con la finalidad de recolectar y almacenar información, facilitando la sistematización bibliográfica, la ordenación lógica de las ideas y el acopio de información en síntesis.
- **Técnica de la Encuesta**, técnica que consiste en obtener información de las personas encuestadas mediante el uso de cuestionarios diseñados en forma previa para la obtención de información específica, sin modificar el entorno ni el fenómeno donde se recoge la información.
- **Técnicas de opinión o juicio de expertos**, técnica que consiste en un conjunto de opiniones que pueden brindar profesionales expertos en una industria o disciplina, relacionadas con la presente investigación.
- **Técnica de Procesamiento de datos**, técnica que permite elaborar tablas de procesamiento de datos y tabular los resultados.

1.6.4.2 Instrumentos

El investigador durante la investigación utilizó el respectivo instrumento para cada una de las técnicas empleadas (Gestiopolis, 2008), a fin de recoger adecuadamente la información necesaria para su desarrollo, destacándose:

- **Fichas bibliográficas**, instrumento empleado para la técnica del fichaje, la cual permite obtener materiales documentales para fundamentar las bases teóricas y el registro bibliográfico de la investigación.
- **Cuestionario**, instrumento empleado en la Técnica de la Encuesta.

El autor de la investigación Mg. Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza, elaboró un cuestionario sobre la opinión los abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque.

En la elaboración del cuestionario, se ha tenido en cuenta para la variable independiente, La sanción por defraudación tributaria, en sus

dos dimensiones, administrativa, penal y para la variable dependiente, el principio non bis in ídem en el ordenamiento jurídico peruano, sus dos dimensiones: fundamento y aplicación. Así mismo aplicó el Coeficiente Kuder Richardson, que determinó la confiabilidad de estos.

- **El informe de opinión**, instrumento empleado en la Técnica de opinión o juicio de expertos, para validar los instrumentos con los cuales se recolectaron los datos. En la presente investigación el instrumento cuestionario fue sometido a juicios de cinco (05) expertos doctores, especialistas en investigación que determinaron la validez de estos.
- **Programa estadístico SPSS 24.0 para Windows**, instrumento empleado en la Técnica de Procesamiento de datos para la presentación de cuadros y gráficos estadísticos unidimensionales y bidimensionales y análisis de los datos. Mediante este programa y con el apoyo de la estadística descriptiva se realizó la distribución de frecuencias para las dimensiones presentadas en los instrumentos de medición, correlaciones, tablas de contingencia, tabulaciones cruzadas de las medidas para la posterior presentación de resultados.

1.6.5 Justificación, importancia y limitación de la investigación

1.6.5.1 Justificación

Esta investigación busca determinar si la sanción por defraudación tributaria influye en el principio de Non Bis in Ídem en la Región Lambayeque, cuando se sanciona al contribuyente administrativamente con una multa emitida por la Administración Tributaria y a su vez se sanciona penalmente por defraudación tributaria, debido a los problemas que derivan en su aplicación en el campo administrativo sancionador tributario y la ley penal tributaria, efectuando un análisis de sus faceta material y procesal, sus manifestaciones (cosa juzgada y cosa decidida) triple identidad exigida (de la persona

perseguida), del objeto de persecución y de la causa de persecución: sujeto, hecho y fundamento).

En todo Estado, es necesario que la percepción de los contribuyentes sobre la facultad sancionadora de SUNAT, frente a los hechos de defraudación tributaria, sea favorable, y que no se considere una persecución sin sentido. Nuestras normas deben permitir el respeto del principio fundamental del non bis in ídem, incluso contribuir a la regularización voluntaria de la situación tributaria que tengan los contribuyentes en la Administración Tributaria, sin imponer sanciones y penas simultáneas cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento (Ley 27444, 2001). Tengamos en cuenta que según lo prescrito en el artículo 190° del Código Tributario, se individualiza las penas por delitos tributarios y las sanciones administrativas que aplique la Administración Tributaria.

De esta forma, es pertinente delimitar la afectación al Estado en cuanto al perjuicio que cause el no recibir los tributos correspondientes a una actividad comercial, ya que involucra el desarrollo de las ciudades en general, y por estar tan directamente ligado a la posibilidad de mejorar la calidad de vida de los ciudadanos, es fundamental determinar el amplio espectro del Delito de defraudación tributaria e independizarlo de las posibles sanciones administrativas que SUNAT imponga, para que este pueda ser perseguido penalmente, amparándonos en la presión psicológica y legal que ejercerá sobre el contribuyente el saber que además de poder perder parte de su patrimonio, podría perder también su libertad.

Asimismo, este trabajo se justifica por la relevancia de determinar si nuestra jurisprudencia tiene las suficientes bases como para sustentar la autonomía del procedimiento administrativo sancionador tributario del procedimiento sancionador penal.

1.6.5.2 Importancia

La importancia vista desde diferentes puntos:

- Considerando el aspecto teórico, con el estudio de la doble aplicación de jurisdicción, es decir la penal y la administrativa, cuando el ocultamiento de ingresos es un hecho calificado como delito tributario y/o como infracción tributaria, prioriza la importancia de la aplicación irrestricta del non bis in ídem. Acaso, la persecución del delito penal tributario se justifica, aunque el contribuyente haya regularizado los pagos de sus tributos antes del inicio del procedimiento jurisdiccional penal, o es que el Estado debe incentivar las regularizaciones tributarias antes que perseguir y sancionar.
- Considerando, el aspecto práctico, se hace necesario ahondar con que situaciones la Administración Tributaria sustenta la aplicación de la sanción administrativa, por declarar cifras o datos falsos, al ocultar ingresos y como consecuencia dejar de pagar el tributo y profundizar las circunstancias que sustenta la aplicación de la sanción penal por defraudación tributaria por dejar de pagar tributos, y de esta forma determinar, si la aplicación de ambas tiene el mismo fundamento o no. Actualmente, en el Perú, mayormente se dice que una cosa es infracción y otra es delito, es diferente una sanción administrativa que una penal, sin mayor análisis, ahora bien, en ambos casos se busca sancionar el haber dejado de pagar tributos por ocultamiento de ingresos, ¿Este hecho cometido por el mismo sujeto, es sustentado en el mismo fundamento? En esto radica la importancia que presenta, teniendo en cuenta el punto de vista práctico.
- Desde el punto de vista legal, tanto nuestra Ley de Procedimientos Administrativos General, y el Código Tributario expresamente consideran que se debe respetar el principio de non bis in ídem, es decir, se debe prohibir las persecuciones simultáneas, entre ellos, así, nos estamos refiriendo, al derecho administrativo sancionador y al derecho penal. De aquí, que la importancia de la presente investigación radica en determinar si ello se respeta en nuestra actual legislación peruana, buscando legislaciones comparadas que nos permitan sustentar las conclusiones.

1.6.5.3 Factibilidad

La factibilidad de esta investigación se basa en el conocimiento del objeto de estudio: La doble aplicación de jurisdicción, es decir la penal y la administrativa, cuando el ocultamiento de ingresos es un hecho calificado como delito tributario y/o como infracción tributaria, prioriza la importancia de la aplicación irrestricta del non bis in ídem. La obtención de materiales documentales para fundamentar las bases teóricas y el registro bibliográfico de la investigación así como, el conocimiento de abogados y expertos facilitó la ejecución de la presente investigación

1.6.5.4 Limitaciones

Para poder llevar a cabo esta investigación, se presentaron algunos inconvenientes, podemos mencionar que actualmente en el Perú, no ha existido un análisis contundente que permita establecer rotundamente la aplicación del principio de non bis in ídem en el proceso sancionador administrativo y el proceso sancionador penal, solo se indica sin mayor análisis que la sanción administrativa es diferente que la sanción penal, y por ello no se vulnera este principio sin sustento doctrinarios al respecto.

Asimismo, pocos abogados se han puesto a reflexionar sobre esta situación, ya que solo siguen lo establecido legalmente, considerando que si la ley lo permite está bien, lo que conllevo que, en la aplicación de los instrumentos de la investigación, se explique detalladamente el objetivo de la investigación, y recién en este momento, la mayoría de los profesionales encuestados, mostraron interés en la aplicación del principio en mención.

CAPÍTULO II

Marco Filosófico

2.1 Fundamentación Ontológica

Con esta fundamentación se pretende indicar las reflexiones hechas siguiendo un camino filosófico hacia la búsqueda de respuestas frente a las interrogantes planteadas sobre las bases de lo que constituyen los análisis del fenómeno jurídico. La finalidad de la tesis no es simplemente una exposición de resultados, sino que comprende una reflexión ontológica y epistemológica que toma como punto de referencia la existencia de una relación jurídica administrativa entre el sujeto administrado a quien en el presente caso concreto se le denomina “contribuyente” y la Administración Tributaria como ente recaudador que a la vez ejerce la potestad sancionatoria administrativa. Lo cual pone como evidencia que por lo ontológico se entiende el análisis de la interacción social bajo la regulación normativa impuesta por el derecho: ser – debe ser. La ontología estudia el ser del Derecho en cuanto ser, y el Derecho cuyo contenido normativo implica él debe ser. De manera que el ser, en el presente caso concreto, lo consideramos como una existencia, como la realidad objetiva. Y, por otro lado, el debe ser se encuentra referido a la conducta que se encuentra regulada por una norma. Sin embargo, este concepto de debe ser no puede ser reducido a un concepto que pueda contenerlo, así (Kelsen, 2002), señala al definir el debe ser, debe responder: tú debes lo que debes por el cual se aplica el principio de identidad que se limita a señalar que el bien es el bien y no el mal,

que lo justo es lo justo y no injusto, que A es A y no, - A. Para la fundamentación ontológica es necesario explicar racionalmente el mundo. Pero una vez dentro del trabajo de investigación el objeto de estudio, parte si es posible que una sola persona que cometa defraudación tributaria reciba dos sanciones diferentes por el mismo hecho lesionando el Principio del Non Bis in Ídem incluso él debe ser a que se refiere Kelsen al presentarse como una doble consecuencia.

Conforme se desprende de lo anterior, se justifica el uso de la filosofía dentro del campo jurídico. Para lo cual a partir del criterio de racionalidad consideramos que al ser la vida humana una coexistencia, el vínculo indesligable que los une, se presenta no sólo entre sujetos sino también entre sujetos y objetos a fin preservar la coexistencia.

Con el surgimiento del Estado y sus órganos administrativos a través del cual presta servicios públicos, da origen a otro tipo de relación: La jurídico-administrativo, entre sujeto y Administración Pública o en el presente caso concreto se le denomina “contribuyente” y la Administración Tributaria. Es así que el Derecho Administrativo tiene por función regular la relación jurídica entre el administrado y la Administración a la vez de fijar la estructura interna de la Administración Pública. Por el cual la característica del derecho público es la tener una finalidad pública donde sus mandatos no están sujetos al interés privado de los administrados cuando ejercen la autonomía de la voluntad. De manera que cuando existe afectación al orden público se encuentra garantizada la intervención del Estado que ejerce el ius puniendi de dos formas: por la vía del Derecho administrativo sancionador a cargo de la Administración Pública y la otra, por la vía del Derecho penal a cargo del juez penal. Lo que confirma de este modo, que el Derecho como ser tiene esencia y existencia; siendo su esencia la que está constituido por todo en cuanto es: sujetos, normas, etc. Y por existencia que viene a ser la expresión de su esencia que lo plasma dentro de una realidad determinada o contexto histórico. Por tanto, el Derecho se encuentra dentro de lo ontológico. De lo que se infiere además que el ius puniendi también se encuentra regulado por la norma a fin de evitar la arbitrariedad, en el sentido de que el derecho busca lo justo y lo justo es lo justo. Es así que, en el Perú, la aplicación de este principio - en sede Administrativa Tributaria - permite al operador del

Derecho precisar o advertir que el Código Tributario ha configurado infracciones en la que es posible imponer más de una sanción por la existencia de varios tipos legales que pueden regular un mismo hecho (Sáenz, 1999). Así tenemos el caso o ejemplo siguiente: Una empresa que retiene el impuesto a la Renta de Quinta Categoría que no entrega al Fisco, constituye una infracción tributaria conforme al artículo 178° numeral 4 del Código Tributario. Pero a la vez, estos hechos constituyen el tipo objetivo del delito de defraudación tributaria, de acuerdo a lo señalado por el Decreto Legislativo No 813 en el numeral 2.b, por el cual advertimos que el artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta de dejar de pagar en todo el tributo tiende a un resultado que no diferencia entre lo penal de lo administrativo: dejar de pagar al Fisco, por lo que la diferencia del Derecho Penal con el Derecho Administrativo es mínima y se encuentra en el mismo procedimiento cuya finalidad de ambos revela lo siguiente: el Derecho penal persigue el delito bajo criterios de lesividad de los bienes jurídicos que revisten mayor gravedad que las infracciones administrativas; mientras que la finalidad propia de la Administración Pública se encuentra ligada al interés público y el bienestar general. El problema surge precisamente por la existencia de similitud entre la figura de la infracción con el delito al momento de la interpretación, lo que implicaría que la tipicidad no es precisa. Por tanto, es necesario determinar qué supuesto de hecho constituye delito o infracción administrativa.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, fue creada por Ley N° 24829, aprobada por Decreto Legislativo N° 501, es un ente administrativo de carácter técnico con personería jurídica de derecho público por el cual se encuentra sujeto a los principios del Derecho Administrativo, como el principio de legalidad contemplado en el Art. IV, núm. 1.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y, en virtud del cual, todos los funcionarios públicos tienen que ejercer sus funciones estrictamente en cumplimiento a la Constitución, la ley y al derecho. (Ley 27444, 2001). Consecuentemente, ante una obligación tributaria incumplida por un contribuyente se configura una infracción de naturaleza tributaria, no punible como sí lo es el delito tributario que acarrea la responsabilidad penal.

El artículo 172 del Código Tributario, prescribe que las infracciones

tributarias (administrativas) se configuran por el incumplimiento de las siguientes obligaciones: por la inscripción, por emitir y exigir comprobantes de pago, por llevar libros y/o registros, por presentar declaraciones y comunicaciones, por permitir el control, informar y comparecer ante la administración. (D.S. N° 133-2013-EF, 2013)

Como se observa, el Código Tributario tipifica las conductas que califican como infracciones administrativas; es decir, las conductas sancionables administrativamente previstas de manera expresa por las normas por exigencia del principio de legalidad. La sanción de carácter administrativo es impuesta por la Administración Tributaria a través del acto administrativo emitida por una autoridad administrativa siendo que en la mayoría de los casos las sanciones a imponer son las multas, que son sanciones pecuniarias u otras que afecten el interés y/o derechos del administrado. Las sanciones administrativas constituyen ejercicio de la potestad sancionadora que ostenta la Administración Pública. De otro lado, la sanción de carácter penal, preestablecida también en norma expresa, es aplicada por jueces penales que pertenecen al Poder Judicial y se materializa a través de las sentencias que imponen penas privativas de la libertad, días multas, consecuencias accesorias y fijan una reparación civil que, en el caso del delito por defraudación tributaria se establece en favor del sujeto pasivo, esto es el Estado, representado por la Administración Tributaria.

Ahora bien, estando a lo señalado, resulta claro que tanto la potestad sancionadora que ejerce la Administración Pública como la potestad punitiva a cargo de los órganos jurisdiccionales son una manifestación del ius puniendi del Estado que es uno sólo (poder público) y que, por decisión del legislador se aplicarán en el primer caso para sancionar a las infracciones administrativas y, en el segundo, a las infracciones penales; claro está en base a la calificación que haga el legislador de las conductas en consideración a su gravedad, siendo que las conductas menos lesivas se califican como infracciones administrativas y las más graves como delitos.

La dignidad del hombre se encuentra en la cima del orden objetivo de valores consagrado por la Constitución. Una aproximación a este punto nos lleva

a sostener que los derechos humanos son tan intrínsecos a la persona humana que incluso son anteriores al Estado mismo. Por tal motivo, el Estado constituye una creación concebida y diseñada por el hombre para el logro del bien común. El poder público, entonces, debe reafirmar la dignidad humana y no debe ser empleado para rebajarla u ofenderla aun cuando se encuentre inmerso en un procedimiento sancionatorio, se debe garantizar a la persona el derecho de defensa y el debido proceso. El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto y un claro ejemplo es este principio del non bis in ídem aplicable tanto a los delitos como a la infracciones administrativas.

Esta investigación busca determinar en qué medida se vulnera el principio - Non Bis in Ídem – cada vez que se sanciona administrativamente a un contribuyente con una multa emitida por la Administración Tributaria y a su vez se sanciona penalmente al contribuyente por defraudación tributaria en la Región Lambayeque, debido a los problemas que se suscitan en su aplicación en el campo administrativo tributario y la ley penal tributaria, efectuando para ello, un análisis de sus faceta material y procesal, sus manifestaciones (cosa juzgada y cosa decidida) triple identidad exigida (de la persona perseguida), del objeto de persecución y de la causa de persecución. Sin embargo, regresando al tipo penal de defraudación tributaria se indica que en lo que se refiere a la configuración del engaño, el ordenamiento jurídico penal tiene un concepto preciso de engaño. Por ello, resulta justo e importante determinar si el Derecho Tributario peruano tiene las suficientes bases como para sustentar su autonomía frente al procedimiento administrativo sancionador peruano. O si debemos proponer la primacía del Derecho Penal sobre el Derecho Administrativo Sancionador bajo determinadas circunstancias. De ahí que se deben analizar dos aspectos: el bien jurídicamente

tutelado y el supuesto normativo que regula la conducta infractora. Pues no resulta válido partir de que ambos, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador son diferentes por corresponder a ordenamientos jurídicos diferentes, por tanto, sustancialmente y procesalmente son desiguales en la aplicación del *ius puniendi* y que por ello las sanciones administrativas y penales son impuestas también con diferente intensidad correspondiendo a los intereses tutelados. Al respecto, El Tribunal Constitucional en el Exp. N° 2050-2002-AA/TC, de fecha 16 de abril de 2003, ha señalado que el principio de legalidad se aplica no sólo al Derecho Penal sino también al Derecho Administrativo Sancionador, por considerar que le son inherentes la tipicidad, la culpabilidad y la antijuricidad. Pues, las faltas deben estar tipificadas, así como las sanciones deben estar precisadas por la norma a efectos de excluir la arbitrariedad. Es, por tanto, que este principio, en lo que se refiere a la cuestión sancionatoria, prescribe que la falta debe estar tipificada como tal por la norma, sus exigencias son tres: Existencia de una ley, que esta sea anterior al hecho sancionado y que describa un supuesto de hecho estrictamente determinado, es decir *lex previa*, *lex certa* y *lex scripta* respectivamente.

(Buján, 2015), señala que el delito de defraudación tributaria se configura como un delito especial propio pues el legislador solamente atribuye la realización del tipo al sujeto que tiene una especial relación jurídico-tributaria con la hacienda pública.

La Ley del Procedimiento Administrativo General, en su artículo 230° reconoce que en la potestad sancionadora rigen principios del Derecho Penal tales como concurso de infracciones, tipicidad, presunción de licitud (presunción de inocencia) incluso la *non bis in ídem*, entre otros. (Ley 27444, 2001).

Consecuentemente, se debe precisar que al proceso sancionador administrativo le son también aplicables los principios del Derecho Penal, pues no obstante ser estructuras normativas diferentes, ambos son manifestaciones del *ius puniendi* del Estado.

Cuando se dice que: “Nadie puede ser sancionado dos veces por el mismo

hecho”, se revela la imposibilidad de que en una sola persona recaigan dos sanciones. Por lo que, en el caso concreto, es decir en materia tributaria resulta inconstitucional un doble castigo impuesto a un sujeto respecto de un mismo hecho cuya tipicidad esté contemplada al mismo tiempo en una norma penal y en una norma administrativa como en el caso de la defraudación tributaria. De manera que, si el hecho constituye un delito, se debe realizar la denuncia correspondiente al Ministerio Público y abstenerse de aplicar cualquier sanción administrativa por los actos ilícitos. Es como ocurre también en el principio denominado de no contradicción en el que: Un ilícito tributario no puede ser tipificado como delito o infracción administrativa al mismo tiempo. De ahí que existen límites determinados por sujeto pasivo, bien jurídicamente tutelado, la tipicidad, entre otros. Eso por cuanto corresponde al legislador fijar las conductas típicas y no a la propia Administración. En consecuencia, la norma debe describir con precisión la conducta infractora. “El subprincipio de tipicidad o taxatividad constituye una de las manifestaciones o concreciones del principio de legalidad respecto de los límites que se imponen al legislador penal o administrativo” (Tribunal Constitucional, 2004), así las sanciones administrativas o penales deben encontrarse debidamente redactadas y los ciudadanos comprenderán así que su no cumplimiento amerita sanción. Lo expuesto se plasma en la Ley No. 27444, cuando expresa que: “Sólo 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” (Ley 27444, 2001). El Artículo 190 del Código Tributario sobre la autonomía de las penas por delitos tributarios señala 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. Este artículo pone en evidencia la presunta vulneración del non bis in ídem, toda vez que admite explícitamente que un mismo hecho de lugar a una sanción penal y una administrativa.

Se comparte la posición de (Villegas H. , 2001), quien afirma que la potestad sancionadora administrativa es de carácter correctiva por tener como propósito sancionar infracciones administrativas pero cuyo efecto es orientar y

asegurar el orden público para lo cual utiliza la multa, comisos, cierres temporales entre otras formas. Pero en la relación jurídica tributaria, el vínculo o nexo entre el acreedor y el deudor tributario, es posible que el deudor tributario incurra en el engaño para no cumplir con el objeto de la obligación tributaria que al mismo tiempo da lugar a un delito denominado defraudación. Esto ha generado un serio problema para el acreedor tributario representado para el Estado ante la seria posibilidad de que el contribuyente sea sancionado dos veces.

Asimismo, el bien protegido jurídicamente, tanto en la sanción administrativa como penal, cuando el contribuyente declara cifras o datos falsos para dejar de pagar tributos, ocultando ingresos o consignando créditos falsos, es único “el tributo”. La sanción que se aplica en el ámbito administrativo está tipificada el artículo 178 numeral 1 del Código Tributario, establecido que es una multa del 50% de tributo dejado de pagar, y, por otro lado, se considera como perjuicio fiscal, precisamente el tributo dejado de pagar – D.L. 813 – en lo que al delito penal se refiere. Es decir, en ambas sanciones se tiene en cuenta lo mismo “el tributo dejado de pagar”, ello conlleva a la posición de que se está vulnerando el principio en estudio, no existiendo claramente ningún límite cuantitativo, por lo que nuestra norma penal no establece algún parámetro o monto mínimo para considerar defraudación tributaria, lo que puede conllevar a arbitrariedades o a penalizar importes mínimos.

En el contexto descrito; esto es, que un mismo hecho cuyo efecto sea el dejar de pagar el tributo puede configurar al mismo tiempo una infracción administrativa en los términos del artículo 178 numeral 1 del Código Tributario y un delito tributario conforme a lo previsto en el Decreto Legislativo 813, pues el artículo 190 del mismo Código Tributario admite expresamente la concurrencia de sanciones penales y administrativas; no hace más que reflejar que en este caso en concreto, el Estado peruano amparado en la norma tributaria ejerce dos veces el *ius puniendi* (poder público) vulnerándose manifiestamente el principio del *nom bis in idem*, ya que al Estado ante un hecho ilícito le corresponde sancionar una sola vez ya sea administrativamente o penalmente, pero no dos veces por los mismos hechos porque de ocurrir ello, el contribuyente (administrado) se encuentra sometido paralelamente al ejercicio de la potestad

sancionadora administrativa y al ejercicio de la potestad penal de los jueces, lo cual conlleva a su vez a la vulneración de otros derechos fundamentales como el derecho a la defensa y al debido proceso.

Resulta fundamental así entender, que dentro de la relación jurídica tributaria en la que se encuentra en un extremo el contribuyente (administrado) y en el otro extremo el Estado, al contribuyente como persona que es, le son inherentes un conjunto de derechos fundamentales que precisamente ese mismo Estado está llamado a garantizar por mandato de la Constitución que se erige como la primera norma en la cúspide de la pirámide de nuestro ordenamiento jurídico. Así lo consagra indubitablemente el artículo 1 de la Constitución Política del Perú, que prescribe que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado. La cuestión está en analizar hasta qué punto el Estado peruano garantiza ese respeto a la persona del contribuyente y sus derechos fundamentales cuando permite por intermedio de una norma de carácter infraconstitucional como lo es el Código Tributario, que ante el hecho de dejar de pagar el tributo debido al Estado sea posible que este despliegue dos veces su poder sancionador sobre el contribuyente, cuando basta una sola intervención del Estado para regular la conducta ilícita del contribuyente, ya sea a través de la Administración Pública o bien a través del Poder Judicial.

Por último, si bien el Estado peruano busca efectividad para sancionar severamente las conductas que causan un perjuicio al fisco cuando no se cumple con la obligación de pagar los tributos dada la importancia que tienen para el sostenimiento del gasto público, no se encuentra justificación alguna en el marco de un Estado constitucional y social de Derecho, que en ese afán de reprimir dichas conductas, el estado vulnere principios elementales como el *nom bis in idem* imponiendo paralelamente sanciones penales y administrativas al contribuyente por un mismo hecho, por cuanto es el Estado el primero en ser llamado a garantizar y respetar los derechos fundamentales de las personas.

CAPÍTULO III

Marco Teórico Conceptual

3.1 Antecedentes De La Investigación

3.1.1 En el Extranjero

- (Vanella, 2015). La prohibición de la persecución penal múltiple en los delitos económicos.

La presente tesis, considera que la misión es organizar la vida social, así pues, las garantías constitucionales han servido para reducir ciertos excesos que de una u otra forma derivan del ejercicio monopólico de la coacción estatal. “Juzgar sucesivamente lo que ya se realizó, como así también desafiar la suerte jurídica por segunda vez, no son vías aceptables para controlar el comportamiento ciudadano frente a las pautas de conductas” (Vanella, 2015). Tenemos pues que la protección constitucional respecto de las barreras garantizadoras no debe ni puede ceder en favor de los fines recaudatorios del Estado.

- (Hernández, 2013). Es importante destacar la investigación doctoral “El non bis ídem en el ámbito sancionador: Estudio comparado de los sistemas español y mexicano”.

Esta tesis, analiza situaciones de aplicación del non bis in ídem, en diferentes procedimientos, destacando que el procedimiento administrativo

sancionador debe suspenderse cuando en la infracción penal y administrativa exista la identidad del sujeto, hecho y fundamento, hasta que se tenga una resolución judicial firme. Para ello debe haber una comunicación fluida y recíproca entre la Administración y el Poder Judicial, como entes públicos, evitando el doble procesamiento y hasta posibles contradicciones en sus resoluciones. Es decir, la Administración debe abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo sancionador, cuando detecte indicios de delito penal, y comunicar al Ministerio Público, hasta que el poder judicial se haya pronunciado.

- (Brun, 2013). Doble Imposición y Ne Bis In Ídem en el Derecho Tributario Brasileño y español.

Esta tesis, analiza el derecho tributario y sancionador tributario en Brasil, y considera que en esos aspectos este país no considera la máxima ne bis in ídem, comparando que, España le lleva mucha ventaja con doctrinas importantes en dichas materias, quedando claro la prohibición del bis in ídem que permita controlar el ius puniendi del Estado. Asimismo, se comenta que la doctrina actual acepta que el ilícito penal y el ilícito administrativo tienen identidad ontológica, sin diferencias, por lo que debe reconocerse entonces tanto en el derecho penal y derecho sancionador tributario los mismos principios y en consecuencia las mismas técnicas, que permitan evitar la superposición de sanciones a los contribuyentes, permitiendo el cumplimiento de esta prohibición, respaldando el principio en estudio.

- (Morales, 2010). Destaca también la investigación realizada en México. Aplicación del principio "Non Bis In Ídem" en el ámbito fiscal. Tesis, Universidad Nacional Autónoma de México, México

Esta tesis, señala que a nadie se le puede auditar dos veces el mismo periodo o contribución, independientemente que en un primer procedimiento administrativo de fiscalización se le absuelva o se condene. Esto quiere decir entonces que, una nueva inspección para fiscalizarlo es inconstitucional por violar el principio de seguridad jurídica. A esto se le suma el principio non bis in

ídem aplicable al derecho administrativo en lo que se refiere al procedimiento lleva a que representaciones como la caducidad especial, que se da por el transcurso del tiempo, por disposición expresa de ley se comparen, como ocurre en el derecho penal con el sobreseimiento, a la cosa juzgada. “Esto trae consigo dos efectos, uno para el ciudadano y otro para la autoridad. Para el ciudadano redundaría en un fortalecimiento de la garantía de seguridad jurídica; para la autoridad, en la mayor eficiencia en su actuar” (Morales, 2010, pág. 58)

- (Iglesias, 2012). Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación.

Esta tesis, analiza la legislación española, en la cual si la omisión tributaria dejada de pagar, es decir la diferencia entre lo declarado y lo determinado por la Administración Tributaria, no supera los 120,000 euros no resulta punible penalmente y la Administración no puede denunciar un delito contra la Hacienda Pública, ello considerando que la intervención judicial, debe ser la última ratio, y evitando que innumerables casos sin interés fiscal, pasen a ser judicializados y que además se paralicen los procedimientos de liquidación y recaudación. Es decir, las leyes españolas han establecido un límite cuantitativo para determinar si se trata como ilícito administrativo o ilícito penal. Importante es tener en cuenta que, si el contribuyente al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica tiene un comportamiento insolidario que merece una sanción, y este no ingreso al tesoro público supera los 120,000 euros, estamos ante indicios de defraudación tributaria contra la Hacienda Pública. El autor hace notar que una cosa es colaborar con la Administración Tributaria proporcionándole los documentos e información que se requiere al Administrado y otra es la de no proporcionarlos, por el derecho a no auto incriminarse ante la comisión de delito de defraudación tributaria, por lo que las garantías procesales del contribuyente deben respetarse conciliando ambos aspectos. El proceso penal por defraudación tributaria produce un efecto suspensivo sobre el procedimiento liquidador y sancionador tributario, trasladando a los jueces la investigación del hecho punible y de la ocurrencia del hecho imponible. Sin

embargo, el principio en estudio -non bis in ídem-, no justifica que el juez también determine la cuota a liquidar, sino sólo la no duplicidad de sanciones.

- (Ramírez, 2010). El criterio de interpretación del principio non bis in ídem previsto en el artículo 45.3 de la Constitución española. Artículo de investigación publicado por la Revista *Ius et Praxis*, de la Universidad de Talca. Talca, Chile.

Lourdes Ramírez, doctora en Derecho Administrativo por la Universidad Carlos III de Madrid, España, en este trabajo de investigación hace un profundo análisis de la Constitución española referente al principio non bis in ídem, y su interpretación en la prevalencia del derecho penal sobre el derecho administrativo. Considerando contundentemente que lo dispuesto en el artículo 45.3 de la Constitución española, establece la preferencia del orden penal sobre el administrativo, como criterio de preferencia del principio de non bis in ídem, evitando la posibilidad de la doble sanción con la reiteración del puniendi estatal, ya que obliga a los poderes públicos a cumplirlo, siendo que debe extenderse a todas las manifestaciones. Todo ello, en virtud a la unidad del ius puniendi del estado, cuyo poder sancionatorio es único ya sea administrativo o penal. Así mismo establece sanciones por incumplimiento de lo que se ha dispuesto, penales o administrativas. (Ramírez, 2010, pág. 295)

- (Carranza, 2016). Es importante también destacar la investigación realizada en Huelva, España, denominada el Análisis de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo.

Este trabajo de investigación busca analizar la responsabilidad tributaria, por la aplicación de la técnica judicial del levantamiento del velo, mediante el estudio de las garantías materiales y procesales, constitucionales, haciendo énfasis en el análisis del principio de non bis in ídem, reconocido implícitamente por el Tribunal Constitucional Español, en el artículo 25.1 de la Constitución de España. Opinando el autor, que la concurrencia de la sanción administrativa y penal, en el ámbito tributario no procede porque las normas al respecto

establecen la prevalencia del aspecto penal sobre el administrativo, y que la Administración Tributaria debe abstenerse hasta la decisión del juez penal.

- (Echavarría, 2012). Importante investigación doctoral realizada en Barcelona, España es el “Análisis de la conducta típica y de la autoría en el delito de defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal” (Echavarría, 2012)

Esta tesis doctoral aborda el análisis de la conducta típica y la autoría en delitos como lo es el de defraudación tributaria ocurrida en España. El aporte que se encuentra en esta investigación, para efectos del presente trabajo, radica principalmente en que el autor, considera que el bien protegido por el derecho penal tributario son las funciones del tributo como instituto jurídico financiero, ello porque para la determinación de bien jurídico interesa el aspecto objetivo, del mismo que se desprende derechos patrimoniales de la Hacienda Pública, que se concreta en ingresos. En tal sentido, el bien protegido, tributo, es el instituto jurídico del que parte la construcción de la relación tributaria entre contribuyentes y Estado, y teniendo en cuenta las funciones del tributo como expresión en el ámbito tributario del deber de solidaridad. Asimismo, se indica que hay opiniones diferentes unas que consideran mayormente como bien protegido al interés público en la puntual y completa recaudación de los impuestos y otras opiniones que consideran que el bien protegido es la recaudación y el sistema tributario.

- (Barrera & Hessdörfer, 2012). El engaño como conducta típica en la defraudación tributaria: puntos de contacto y asimetrías entre el régimen infraccional y penal. Artículo de investigación, Universidad de Montevideo, Uruguay.

Jorge Barrera y Andrés Hessdörfer, docentes de Derecho Penal Y Derecho Financiero en la Universidad de Montevideo, Uruguay, señalan, al analizar el artículo 96° del Código Tributario Uruguayo, referido a la multa por el tributo defraudado y el artículo 110° de la misma norma, respecto a la sanción privativa de la libertad por delito tributario, que las sanciones administrativas y penales tienen naturaleza punitiva, y se deben regir por los mismos principios,

no teniendo las infracciones administrativas y las penales diferencias cuantitativas y cualitativas significativas, y en ambos casos se trata de un poder único ius puniendi estatal, por lo que se estaría vulnerando el principio del non bis in ídem. Asimismo, se considera con único bien jurídico protegido es el legítimo derecho de la percepción de los tributos por el Estado, es decir la Hacienda Pública, por lo que, en ambas normas, se sanciona el engaño. Debe tenerse en cuenta, por supuesto, que no es cualquier engaño sino aquel engaño calificado, que no sea un simple ocultamiento de ingresos ante los funcionarios de la Administración Tributaria, sino que debe revestir tal magnitud que debe inducir en error a la Administración Fiscal, debiéndose tener especial interés el carácter de última ratio del Derecho Penal. Asimismo, se concluye que debe estipularse en forma expresa que la aplicación de la infracción prohíbe la imputación en sede penal cuando se trata del mismo hecho juzgado.

- (Alvarado, 2003). El juzgamiento del delito tributario. Tesis para obtener el grado de Magister en Derecho Tributario de la Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, Ecuador.

Esta tesis, concluye que el delito tributario, es un delito de carácter especial, y consecuentemente los juzgadores deben tener en cuenta que debe respetarse los principios propios del Derecho Tributario Penal a fin de sancionar las conductas contrarias a la normativa tributaria que sean tipificadas como defraudación tributaria. Por ello, las normas deben establecer claramente el rol de cada órgano interviniente en el proceso, como la Administración Tributaria, Ministerio Público y Jueces, y de esta forma realicen las funciones adecuadamente a las competencias que le corresponden. Asimismo, indica la necesidad de creación de tribunales especiales tributarios que investiguen delitos tributarios en cada distrito del país, para lograr mayor celeridad y eficiencia en los procesos.

3.1.2 Nacional

- (Chinguel, 2015). Mencionaré también la investigación denominada “El principio de ne bis in ídem analizado en torno a la diferencia entre el

injusto penal e infracción administrativa: buscando soluciones al problema de la identidad de fundamento” (Chinguel, 2015). Universidad de Piura, Perú.

En esta tesis se señaló que, en tanto el Derecho Penal proporciona mayores garantías materiales y formales a los ciudadanos, la regla debería ser que sea éste quien castigue las conductas y sólo de manera excepcional, en base a una justificación razonada, lo haga el Derecho administrativo sancionador. Asimismo, la prevalencia del orden penal y el consiguiente deber de suspensión que tiene la Administración Pública, son reglas jurídicas que sirven como instrumentos preventivos garantizarían el principio de ne bis in ídem.

- (Leal, 2015). Importante investigación también es: “La Inaplicación del Principio Non Bis In Ídem en la relación de sujeción especial de los Funcionarios y Servidores Públicos” (Leal, 2015). Universidad Nacional de Trujillo - Perú.

En esta investigación se señala que el procedimiento administrativo sancionador incluye características propias del Derecho Penal, así como también que ambas imponen sanciones o penas según corresponda. Respecto a la primera, esta atribuye sanciones pecuniarias o no pecuniarias que van a depender de las limitaciones en el ejercicio de derechos de los ciudadanos y, respecto del Derecho Penal, impone sanciones limitativas o privativas de derecho (Leal, 2015, pág. 86) . Finalmente, se considera el principio ne bis in ídem como un derecho fundamental de los administrados para no ser sancionado nuevamente por el mismo hecho.

- (Rojas, 2014). Destaca la investigación realizada en Lima, Perú: “Los principios constitucionales limitadores del *Ius Puniendi* ¿Qué límites rigen el Derecho Administrativo Sancionador en el Perú?

Esta tesis, incluye pronunciamientos de tribunales peruanos relevantes respecto a la articulación penal y administrativa, en casos en los que se pone en tela de juicio la aplicación del ne bis in ídem. Se puede afirmar entonces que, en

el Perú, la doctrina y jurisprudencia están de acuerdo que “El Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal provienen de un único ius puniendi del Estado” (Rojas, 2014, pág. 92). Sin embargo, pretender mostrar una diferencia significativa entre el ilícito penal y administrativo, pareciera que solo dependería del legislador al analizar cada caso en concreto, entonces, la doctrina y jurisprudencia están de acuerdo en un plano simplemente enunciativo.

- (Banda, 2016). Importante investigación realizada en Lima, Perú “Proscripción de la Imputación Individual Múltiple en Materia Penal Tributaria” (Banda, 2016).

Para el autor la Administración Tributaria señala el reconocimiento legal del principio de Non Bis in Ídem, que se encuentra en el Código Tributario. Sin embargo, surge la interrogante para poder determinar si existe una real aplicación del mismo en los casos justiciables ya sea a nivel administrativo por la vía contenciosa, o por la vía penal, porque de acuerdo a lo observado la Administración Tributaria, hace mención a este principio, aun así, teniendo en cuenta su criterio de discrecionalidad, impone sanciones muchas de las cuales son remitidas también al fuero penal con la finalidad que igualmente ahí se determinen responsabilidades, lo cual en su opinión es una muestra totalmente contraria al principio del non bis in ídem, y que deviene en inconstitucional.

Asimismo, el autor concluye que el más importante desacuerdo respecto al non bis in ídem se sustenta en: “El ámbito del derecho tributario sancionador y del derecho penal tributario, en la medida que existe homogeneidad de estructuras jurídicas” (Banda, 2016, pág. 120). Por ello, si ambos mecanismos intervienen ante un comportamiento que merece ser castigado trae como consecuencia la imposición de sanciones en cada uno de ellos, vulnerando así el principio del non bis in ídem.

- (Gamba, 2007). Importante artículo de investigación, Universidad San Martín de Porres, Lima - Perú: “La prohibición de aplicar más de una sanción por un mismo acto ilícito en el ámbito tributario” (Gamba, 2007).

César Gamba, doctor en derecho por la Universidad Complutense de Madrid, analiza los principios del ordenamiento sancionador administrativo en el Perú, concluyendo que “El non bis in ídem exige que una conducta sólo pueda ser tipificada como delito o infracción administrativa, pero no como ambos al mismo tiempo” (Gamba, 2007, pág. 11). Esto alineado con el hecho de que se debe suspender el procedimiento administrativo sancionador tributario, cuando la Administración Tributaria comunique al Ministerio Público la denuncia penal por defraudación tributaria. Considerándose, además, que los artículos 190° y 192° del Código Tributario, vulneran el principio de non bis in ídem por lo que deben ser declarados inconstitucionales, al afectar doblemente administrativa y penalmente a los contribuyentes.

- (Cobián, 2014). Investigación importante, también es el “Análisis de constitucionalidad de la facultad de la Contraloría General de la República para sancionar por responsabilidad administrativa funcional y su relación con el principio del ne bis in ídem” (Cobián, 2014).

En esta tesis, se analiza el principio de ne bis in ídem, a efectos de establecer el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, cuando interviene en forma punible administrativa y penalmente, señalando que se encuentra doctrinariamente sustentada la carencia de una uniforme jurisprudencia por parte del Tribunal Constitucional. Criticando asimismo, que existan normas como el artículo 190° del Código Tributario, que establece “las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a las que hubiere lugar” Código Tributario citado por (Cobián, 2014, pág. 95), que indican que son independientes las sanciones penales y administrativas, basándose solo en una supuesta diferencia de la identidad de fundamento, la naturaleza del bien protegido, el origen y ámbito, lo que conlleva a la vulneración de este principio.

- (Tuero, 2013). “Los Delitos Contra El Patrimonio Cultural: Delimitación de los Ámbitos de Responsabilidad Penal y Administrativa”. Investigación realizada en Lima, Perú.

Esta tesis, nos aporta a nuestro trabajo, porque analiza el principio de ne bis in ídem, como principio que prohíbe duplicidad de procesos y de sanciones (pena o sanción). Siendo ello vinculado estrechamente a la seguridad jurídica y legalidad, que permita a los ciudadanos conocer de manera anticipada la reacción punitiva o sancionadora del Estado, ante el incumplimiento de lo establecido en la Ley. Señalando, asimismo, que la diferencia entre aplicar una sanción administrativa o penal va desde diferencias cualitativas y cuantitativas, de tal forma que solo será sanción penal, cuando éste sea la última ratio, respondiendo a mínima intervención. Cualitativas referidas a la conducta que lesionan los bienes jurídicos protegidos y cuantitativas referidas al grado de lesión a esos bienes jurídicos protegidos. En consecuencia, concluye, que los principios de mínima intervención, de fragmentariedad y subsidiariedad, deben considerarse para la limitación entre el delito y la infracción administrativa.

- (Caro, 2005). Artículo importante, lo constituye “El principio del ne bis in ídem, en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional” (Caro, 2005),

Carlos Caro, Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca, España, publica este trabajo de investigación, en el que considera que el Tribunal Constitucional Peruano, siguiendo la línea del Tribunal Constitucional Español, fundamenta este principio, en dos vertientes con diferente connotación constitucional, vertiente material y la procesal, conforme a su STC del 16 de abril del año 2003, expediente N° 2050-2002-AA-TC. La vertiente material implica la triple identidad sujeto, hecho y fundamento, teniendo un nexo vinculante con los principios de legalidad y proporcionalidad, es decir exigencia de una ley previa y de certeza y punición proporcional a la conducta antijurídica, sin exceso. No se puede dejar de mencionar que en lo que respecta a la legalidad, la Administración no tiene la autoridad para conocer o saber respecto a hechos de contenido penal, ya que ello le corresponde al Ministerio Público, o a la autoridad jurisdiccional. Así en España, la Administración Tributaria debe paralizar el proceso sancionador si los hechos pueden ser ilícitos penales, a fin de no sancionar por los mismos hechos, en el ámbito administrativo y en el penal. Nuestro Tribunal da una relevancia prioritaria si se trata del mismo fundamento,

entendida como identidad del bien jurídico o de interés. Respecto a la vertiente procesal no se puede juzgar a alguien por el mismo hecho dos veces. Asimismo, se refiere a que el artículo 190° del Código Tributario, debe tener una interpretación restrictiva para no vulnerar el principio de ne bis in ídem, y solo se puede sancionar por delitos tributarios y sanción administrativa cuando se trate de sanciones múltiples de injustos de diferentes contenidos. La Administración debe respetar la cosa juzgada.

- (Bellomo, 2014). El sistema procesal de los delitos tributarios internos y su incidencia en el control de la evasión tributaria en el Perú Bienio 2011-2012 en la Corte de Lima, Perú.

Esta tesis, aporta a esta investigación, porque nos ubica en la realidad del sistema procesal penal de delitos tributarios en nuestro país, e indica que no contamos con suficientes jueces especializados en el juzgamiento de ilícitos penales tributarios, lo que dificulta la garantía de un debido proceso y de una sanción ejemplar cuando corresponda a conductas ilícitas tributarias contra el sistema de recaudación tributaria. Asimismo, en el Perú los niveles de informalidad y evasión tributaria son muy elevados que hacen imperiosa la necesidad de contar con un sistema procesal penal tributario sólido que pueda generar riesgo para minimizar los delitos tributarios, debiendo, asimismo, fomentar una coordinación estrecha entre la Administración Tributaria y las autoridades fiscales y jurisdiccionales. Actualmente, nuestro sistema sancionatorio tributario y penal es poco eficaz, y no está de acorde con la recuperación de deuda determinada.

- (Chamorro, 2011). “Los Delitos Tributarios en el Perú. Problemas Fundamentales” (Chamorro, 2011). Lima, Perú.

El autor Beyker Chamorro López, actual director de la Dirección de Política Criminal en Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, en este trabajo de investigación, nos indica que para incurrir en delito tributario, no basta con cometer una infracción por el hecho de dejar de contribuir en el mantenimiento de los gastos gubernamentales, mediante el pago de tributos, sino que además

se requiere que el sujeto realice una conducta dolosa, con clara intención de defraudar al Estado, esta conducta puede ser comisiva u omisiva. Nuestra norma penal no establece algún parámetro o monto mínimo para considerar defraudación tributaria, lo que puede conllevar a arbitrariedades o a penalizar importes mínimos. Asimismo, se está de acuerdo con la propuesta de crear un ente adjunto al Ministerio Público que en las investigaciones de estos delitos trabajen coordinadamente con la Administración Tributaria, y de esta forma este órgano no se vea acumulada con requerimientos fiscales de supuestos delitos tributarios, distraendo su objetivo fundamental la recaudación tributaria. Así pues, se observa que en estos casos el bien jurídico protegido es en primer plano la recaudación del Estado (proceso) y en segundo plano, la Hacienda Pública.

3.2 Bases Teóricas o Científicas

3.2.1 La Defraudación Tributaria

La defraudación fiscal se configura a partir de la intención dolosa de dañar a la Administración cuando se realiza una serie de actos destinados a inducir a error a la autoridad con el propósito de sustraerse de todo o parte de la obligación bajo el supuesto que la falta de pago es conforme a ley. (Abanto, 2000). Según el artículo 98° del Modelo de Código Tributario para América Latina: “Comete defraudación quien, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier forma de engaño, induce en error al fisco, del cual resulte, para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción del tributo”.

En ese sentido el hecho ilícito puede observarse dentro de dos perspectivas: la infracción tributaria la cual conlleva a una Sanción Administrativa y el delito tributario que conlleva a una Sanción Penal.

3.2.2 Sistemas

La Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, hace referencia a los sistemas como un conjunto de principios, normas, procedimientos, técnicas e instrumentos por medio del cual se organizan las actividades de la Administración Pública y se presentan de dos tipos:

1. **Sistemas funcionales**, que tienen como propósito garantizar el cumplimiento de las políticas públicas que requiere la participación de los entes estatales.
2. **Sistemas administrativos**, que regulan la utilización de los recursos en las entidades de la administración pública, promoviendo la eficacia y eficiencia en su uso.

3.2.3 Sistema Administrativo Peruano

Se sustenta en los principios esenciales de libertad, seguridad, propiedad privada, soberanía popular, separación de las funciones supremas del Estado, así como también reconoce los derechos fundamentales. Principio de los que se deriva la igualdad ante la ley y el necesario conocimiento de que el desarrollo del país se realiza en el marco de una economía social, conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 008-2003-AI/TC.

En la definición de sistema administrativo que ofrece la norma se evidencia que la realización de las actividades de la Administración Pública se encuentra regulada por normas y principios. Se considera entonces que la “administración” es objetivamente una acción, una actividad que tiene por fin la satisfacción del interés público. (Ley 27444, 2001) Se recuerda que la palabra latina *administratio* significa “servir a” lo cual implica la prestación de un servicio a la colectividad. (Definición, 2008). Y subjetivamente como “Administración” es una estructura orgánica o entes estatales que atienden intereses públicos. Por lo que existe dos puntos de vista para definir la Administración Pública, desde la perspectiva del objeto de la ciencia administrativa es así que (Martínez, 1994) refiere que la definición orgánica está conformada por los entes que dependen

del Poder Ejecutivo. Y la dinámica o funcional, constituida por acciones del poder público.

Se entiende como entidades de la Administración Pública A Poderes tales como el Ejecutivo, el Legislativo; El Poder Judicial; así como también a Los Gobiernos Regionales; Locales; Los Organismos a los que la Constitución las leyes confieren autonomía y a las personas jurídicas bajo el régimen privado. (Ley 27444, 2001)

El Estado no siempre ejerce un poder pues su fundamento no es la soberanía sino el servicio público. En ese sentido, se afirma “El concepto de servicio público hay que plantearlo en el marco de un esquema más general: el de los fines del Estado” (Ariño, 2004, pág. 552). Y uno de los fines del Estado es la satisfacción de las necesidades públicas.

Por lo tanto, a partir de la Administración Pública de un Estado de Derecho, se establecen relaciones con personas ya no de poder si no como ciudadanos; en este último caso es una relación de cooperación para la satisfacción de necesidades. La Constitución, señala en el Art 39: “*Todos los trabajadores y funcionarios públicos están al servicio de la Nación*” (Constitución Política del Perú, 1993) . Lo que expresa la base axiológica de la Administración Pública en un Estado Social de Derecho. En la sentencia del Exp. N° 3330-2004-AA del 11 de julio del 2005, expedida por el Tribunal Constitucional, se afirma que la economía social de mercado es representativa de los valores constitucionales de la libertad y la justicia por ser compatible con los fundamentos axiológicos y teleológicos que infunden positivamente en un Estado social y democrático de derecho. De acuerdo a esta Sentencia del Tribunal, lo social en la economía señala tres dimensiones:

- a) Como legitimidad para fijar restricciones a la actividad de los ciudadanos en su actuación como agentes económicos.
- b) Como un principio de solidaridad que corrige las fallas y distorsiones del mercado.

- c) Como una forma de promover el uso sostenible de los recursos naturales.

En consecuencia, el Estado debe procurar que todos los ciudadanos tengan iguales oportunidades.

3.2.3.1 Los Sujetos que forman parte del Proceso Administrativo:

1. Administrados

La persona natural o jurídica que lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos. O aquellos que, sin haberlo iniciado resulten afectados en sus intereses, derechos u obligaciones por la decisión a adoptarse (Uladech, 2010). Tiene facultades, tales como:

- **Contradicción.** Cuando un acto viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o interés legítimo el administrado tiene la facultad de contradecirlo en la vía administrativa buscando que se revoque, modifique, anule o se suspendan sus efectos. (Napurí, 2013)

- **La de solicitar información.** El administrado tiene el derecho de solicitar la información que obra en poder de la Administración, con el límite de la intimidad personal y familiar, así como la información calificada como “secreta” por razones de seguridad nacional. (Napurí, 2013)

- **Formular consultas.** El administrado puede consultar a las autoridades competentes sobre materias que estén a su cargo. (Napurí, 2013)

- **Formular peticiones de gracia.** El administrado puede solicitar a la autoridad competente la emisión de un acto sujeto a su discrecionalidad o la prestación de un servicio que no puede exigir por carecer de un título legal específico. (Napurí, 2013)

2. Autoridad Administrativa

Es el agente de las entidades que, bajo cualquier régimen jurídico, y ejerciendo potestades públicas conducen el inicio, la instrucción, la sustanciación, la

resolución, la ejecución, o que de otro modo participan en la gestión de los procedimientos administrativos. (Uladech, 2010)

3. Terceros Administrados

“Si durante la tramitación de un procedimiento es advertida la existencia de terceros determinados no comparecientes cuyos derechos o intereses legítimos puedan resultar afectados con la resolución que sea emitida, dicha tramitación y lo actuado les deben ser comunicados mediante citación al domicilio que resulte conocido, sin interrumpir el procedimiento. Respecto de terceros administrados no determinados, la citación es realizada mediante publicación o, cuando corresponda, mediante la 4 realización del trámite de información pública o audiencia pública, conforme a esta Ley. Los terceros pueden apersonarse en cualquier estado del procedimiento, teniendo los mismos derechos y obligaciones de los participantes en él.” (Uladech, 2010)

Incluso el propio el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 03283-2007-PA/TC ha señalado que:

“(…) la motivación de una decisión no solo consiste en expresar la norma legal en la que se ampara, sino fundamentalmente en exponer suficientemente las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada”.

La motivación es “sinónimo de justificación y por ello la esencia de este concepto se encuentra en que su decisión es conforme a derecho y ha sido adoptada con sujeción a la ley” (Colomer, 2003, pág. 59). Sin duda alguna se considera que la debida motivación excluye a la arbitrariedad, pero esta –la motivación- debe ser adecuada, suficiente y congruente como bien lo ha señalado el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 05401-2006-PA/TC.

La Ley N.º 27444, en el artículo 6, inciso 3º dispone que: “(…) no son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto”. De otro lado, el numeral 1.2) del

artículo IV del Título Preliminar de la citada Ley establece que forma parte del debido procedimiento administrativo el derecho del administrado a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Dicha motivación debe efectuarse de acuerdo a lo establecido en la Ley. (Ley 27444, 2001)

Es necesario señalar que con fecha 20 de diciembre de 2016, la Ley 27444 fue modificada por el D.L. N° 1272, por el cual no se podrá imponer sucesiva o simultáneamente una doble sanción: la pena y una sanción administrativa por un mismo hecho. Dicha prohibición se extiende también a las sanciones administrativas. Dicha norma además de derogar el silencio administrativo hace mención a otras modificaciones al procedimiento sancionador que tienen como propósito optimizarlo. En consecuencia, dicha norma incorpora tres principios:

- **El Principio de Ejercicio Legítimo del Poder**, por el cual se delimita a la Administración para evitar abusos.
- **Principio de Responsabilidad**, que obliga a la administración responder ante los administrados por el mal manejo de sus funciones.
- **Así como el acceso a la información**, conociendo de manera oportuna el estado de sus trámites.

Por otro lado, el Decreto citado, Art. 236-A, establece supuestos en donde los administrados no tendrán responsabilidades:

Asimismo, se aumentan 12 faltas administrativas cuyo incumplimiento puede ocasionar hasta la destitución del funcionario. Siendo algunas no resolver expedientes dentro del plazo; desconocer de cualquier modo la aplicación de la aprobación automática o silencio positivo ante la propia u otra entidad administrativa; incumplir con los criterios, procedimientos y metodologías para la determinación de los costos de los procedimientos y servicios administrativos y cobrar montos de derecho de tramitación por encima de una (1) UIT, sin contar con autorización previa.

3.2.3.2 La Función Administrativa

La función pública es “la actividad que efectúan órganos de la Administración Pública” (Delgadillo & Lucero, 1994, pág. 23). Es la actividad que de alguna manera afecta a los administrados en general. Y es que las entidades administrativas públicas tienden a la satisfacción de intereses colectivos a través del ejercicio de su actividad. Entonces lo que prima o prevalece en la relación administrativa, no es el interés particular sino el interés público general. Esta relación administrativa no sólo se presenta entre personas naturales o físicas sino también entre personas jurídicas y la Administración. Pero además hay una actividad interna propia de la Administración, cuando se da entre sus propios órganos que la constituyen.

Las formas jurídicas de la función administrativa son:

El Reglamento. Que, constituye una declaración unilateral por ser fuente de mandato que afecta situaciones jurídicas generales.

Acto de administración interna.

Son todos aquellos que contribuyen a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios. Estos actos son regulados por cada entidad. (Ley 27444, 2001, págs. Art. 1, Inc. 1.2)

Contrato de la Administración Pública. Es una relación jurídica en la que una de las partes es la Administración Pública, que representa al Estado, que al ejercer la función administrativa; lo realiza para el cumplimiento de los fines públicos de dicho Estado.

Hecho administrativo. (Dromi, 2008) Refiere que el hecho administrativo es un conjunto de operaciones, actuaciones físicas que se ejecutan dentro de la función pública y que tienen consecuencias jurídicas. Lo que implica que el hecho administrativo es apreciable por los sentidos. Por ejemplo: cuando un embajador atiende a un extranjero en cumplimiento de sus funciones.

Acto administrativo. Tal como señala (Morón, 2011) el acto administrativo se ubica dentro del procedimiento administrativo que lo regula. Constituye un fenómeno unitario por tratarse de una manifestación de la voluntad unilateral de la Administración Pública que produce efectos jurídicos en un caso concreto individual e individualizable y por el cual afecta el interés, el derecho u obligación del administrado. Esta declaración mencionada, se presenta por el ejercicio del ius imperium del Estado, por lo que la voluntad del propio administrado no es un elemento indispensable o esencial del acto administrativo ya que no la integra, así sea el mismo, quien formule la petición administrativa. Para (Dromi, 2008) la base del acto administrativo se encuentra en las siguientes declaraciones: Una declaración decisoria que contiene una declaración de voluntad. Una de conocimiento cuando certifica el conocimiento de un hecho como en el caso de las partidas de nacimiento. Y una declaración de opinión cuando se valora un hecho y emite un juicio.

Los actos administrativos para (Morón, 2011), se clasifican en:

“**Actos de autoridad**, son aquellos en los cuales el Estado ejercita su potestad de mando y, por tanto, los dicta unilateralmente, de iure imperium. Desde luego, analiza previamente la situación, profundiza en la realidad, ejecuta comprobaciones, tiene en cuenta el sentido finalista del derecho, que es eminentemente social.

Actos de gestión. El Estado entra en negociación con los administrados o con extranjeros no domiciliados en igualdad o similares condiciones, por lo que su decisión (voluntad) produce efectos exclusivamente por la concordia de voluntades de los involucrados; dándose entonces una categoría bilateral o multilateral del acto. Típica contratación administrativa.

Acto condición. Según la teoría del acto administrativo, este es aquel que por sí mismo no constituye negocio jurídico completo, sea porque no genera un derecho subjetivo porque le falta otra expresión de voluntad ineludible para la concreción legal propia del acto.”

3.2.4 La Facultad Sancionadora de la Administración

El Estado liberal de derecho en su versión Democrática y Liberal surgió con la Revolución Francesa. Elias Diaz afirma que este estado se caracterizó por el imperio de la ley que regula el poder y lo limita en oposición al Estado absoluto totalitario (Díaz, 1981). Lo que se contrastó con la famosa expresión del monarca absolutista Luis XIV: el Estado soy yo. El poder y la actividad del Estado quedaron regulados y limitados por la norma. Esta vinculación entre Estado y Derecho significó entonces la primacía del principio de legalidad límite absoluto de todas las potestades del Estado. Es así como lo refiere Samhan, Fiorella que fue la Revolución Francesa la primera en modificar el derecho positivo al formular el non bis in ídem de manera definitiva al referirse a la cosa juzgada; lo que influyó en las legislaciones posteriores tales como el Código Brumario hasta la inclusión en la quinta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos. (Samhan, 2015)

Es así que el *ius puniendi* constituye una expresión latina que alude a la facultad de punir o sancionar; la misma que se ejerce por la Administración Pública y se encuentra regulado por la ley, que lo delimita. (Morón, 2011) Manifiesta que en la potestad sancionadora convergieron la consolidación de los roles normativos y la tendencia a la despenalización de los delitos y el incremento de los ilícitos administrativos. Esta potestad sancionatoria tiene sustento en la auto tutela, es decir en las prerrogativas que tiene la propia Administración Pública para hacer cumplir sus finalidades y obligaciones que son de interés público.

El artículo 230, inciso 1 de la Ley N° 27444 refiere que por el principio de legalidad resulta necesario una norma con rango de ley para atribuir a las entidades la autoridad para sancionar; privación de un bien o servicio, por mencionar alguno, así como también para imponer obligaciones; y en las que en ningún caso se dispondrá la privación de libertad.

En lo expuesto, se advierte la existencia o manifestación de dos potestades sancionadoras: la administrativa y la penal siendo esta última como (Nieto, 2002) afirma: "(...) la última ratio del Poder siempre cabe pensar que si no la ha previsto que si no la ha prevista es porque ha decidido utilizar las

soluciones alternativas menos agresivas” (p. 95). En razón a la existencia de estas dos potestades que no son otra cosa que el poder político organizador del Estado es que se está ante un poder legitimado por el cual el Derecho Administrativo hace uso de los conceptos e instrumentos del Derecho Penal que ha evolucionado más teóricamente en lo que se refiere a la potestad sancionadora del Estado.

Los delitos son acciones que atentan contra la sociedad en la que el Estado regula de manera rigurosa todas las figuras típicas de los tipos delictivos, por categorías, siendo que hay delitos de daño grave a menor grado que son aquellas faltas en que se puede pagar la pena con una indemnización o multa, entre estas podemos encontrar las infracciones, pero este tipo de infracciones también tienen actos jurídicos a si nos da a conocer Blanco Isidoro (Blanco, 2007) que refiere que cada norma contienen dentro de sus presupuestos las conductas delictivas y las consecuencias jurídicas de manera que conforme al principio de ofensividad sólo contempla comportamientos lesivos o peligrosos.

Definición

La potestad sancionadora es la facultad que ejerce la Administración Pública, para reprimir conductas transgresoras de normas, es decir las faltas administrativas. También se considera como la facultad de aplicar correcciones a los administrados que han incurrido en infracciones administrativas (Cazorla, 2014). En ese sentido, la Administración establece las infracciones y las sanciones que se aplican cuando se presentan en la relación jurídica administrativa sobre sujetos que no mantienen vínculo laboral con la Administración. Conforme al artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444 (Ley 27444, 2001), se rige por los siguientes principios:

Con respecto a la Administración tributaria dentro de su potestad sancionadora, establece en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Cabe resaltar que existen principios especiales que adicionalmente deben tener en cuenta las entidades para la aplicación de sus facultades sancionatorias:

Principio de Legalidad. La Comisión Permanente del Congreso de la República (2001) en su artículo 230° inc. 1) de la Ley 27444, señala lo siguiente con respecto al principio de legalidad:

“Sólo 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” (Ley 27444, 2001). Sin embargo, por ningún motivo se acepta la privación de libertad.

Es así que sólo la norma habilita a la entidad de fijar las sanciones preestablecidas sin tener que agregar otro tipo de sanciones que se encuentran fuera del margen de la norma. La potestad sancionadora, es la facultad para sancionar los determinados hechos cometidos de las personas por sus malas conductas establecidas por lo que cabría imponer, por ejemplo: multa, suspensión o inhabilitación de derechos. En el principio de legalidad los funcionarios y servidores públicos proceden de acuerdo con las normas legales establecidas, ya que implican en las entidades administrativas, además a través del marco legal es el desenvolvimiento impedido de actuar fuera de los límites de los propósitos propuestos.

Principio del debido procedimiento. La Ley 27444, en su art. 230° inc. 2) señala en lo que se refiere a este principio: “Las entidades aplicarán sanciones sujetándose al procedimiento establecido respetando las garantías del debido proceso” (Ley 27444, 2001).

Por el cual la Administración debe aplicar las sanciones, pero sujetándose a un proceso. Pero no cualquier proceso, sino que debe ser el debido, es decir respetando las garantías que permitan ejercer el derecho de defensa de manera digna. Este principio no sólo tiene alcance jurisdiccional por cuanto también es aplicable en sede administrativa como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional conforme a las diversas jurisprudencias internacionales. Así el debido proceso contenido en el artículo 139, inciso 3) tiene una dimensión judicial y administrativa. (Morón, 2011) Refiere que este procedimiento debe comprender una serie de garantías y derechos; y señala tres emblemáticos como son el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en Derecho.

El propósito de este principio es la de fijar las garantías mínimas que deben presentarse en todo procedimiento administrativo, y si alguna de ellas faltara, el procedimiento podría incurrir en una situación de ilegalidad y tener como consecuencia la nulidad.

Principio de Razonabilidad. Al respecto se sintetiza lo siguiente con respecto al art. 230° inc. 3) de la Ley 27444:

“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” (Ley 27444, 2001), de igual forma se debe tener en cuenta criterios tales como la intencionalidad, perjuicio causado y la repetición de la infracción.

Este principio busca eliminar el exceso de punición, por lo que, en el momento de elegir la sanción a aplicarse, de manera que la Administración debe prever que la conducta reprochable no sea beneficiosa para el infractor al

extremo de preferir esta que el cumplimiento de las normas correctas o asumir la sanción, debiendo ser proporcionales a la infracción cometida teniendo en cuenta los criterios establecidos en la ley.

Este principio implica entonces que la Administración pública actuará con justa razón, es decir, con criterio de razonabilidad y proporcionalidad cuando aplique la sanción al administrado por la infracción cometida.

Principio de Tipicidad. Al respecto el art. 230° inc. 4) de la Ley 27444 señala “Sólo 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” (Ley 27444, 2001).

Por este principio de tipicidad, solo pueden sancionarse las conductas que hayan sido descritas como infracciones en forma expresa por una norma con rango de ley, sin admitir la interpretación extensiva o la analogía en la aplicación de estas leyes. Este principio ha sido constitucionalizado en el artículo 2 literal 24) de la Constitución Política de 1993, que con respecto a la libertad de las personas señala: “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado por la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley” (Constitución Política del Perú, 1993). (Morón, 2011) Refiere que este principio exige el cumplimiento de tres elementos concurrentes, que son la reserva de la ley y la exigencia de certeza de conductas que configuran infracciones, así como la interdicción de la analogía y la interpretación extensiva.

Principio de irretroactividad. El Art. 230° del inc. 5) de la Ley 27444 nos da a conocer que conforme al artículo 103 de la Constitución, la ley desde la entrada en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tienen efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando le favorezca al reo. Es así, que la irretroactividad es aplicada al administrado ante el ordenamiento jurídico con las normas actuales ante la conducta reprochable que pudo haber cometido, a menos que las normas posteriores sean más favorables (Ley 27444, 2001).

Principio de Concurso de Infracciones. Este principio exige a los funcionarios públicos a realizar un estudio acerca de las acciones efectuadas cuando existe más de una infracción. Este principio trata cuando el administrado incumple con más de una infracción y que por lo tanto se le sancionará con la infracción de mayor gravedad que son establecidas por el ordenamiento jurídico (Ley 27444, 2001).

Se requiere para imponer sanciones que haya transcurrido por lo menos 30 días desde la última sanción. En consecuencia, necesita la identidad activa, la subjetiva pasiva, pluralidad fáctica, así como también proximidad temporal (Ley 27444, 2001).

Principio de continuación de infracciones. El art. 230° de la Ley 27444 en el inc. 7) con respecto al principio de continuación de infracciones menciona que para establecer la procedencia por la imposición de sanciones por infracciones en las que se incurra en forma continua, es necesario que hayan pasado por lo menos treinta (30) días hábiles desde la imposición de la última sanción además de demostrar que se solicitó al administrado que acredite haber cesado dentro del plazo en mención con la infracción (Ley 27444, 2001).

La norma establece que serán nulos los actos cuando aplicando este principio se encuentre en trámite un recurso administrativo interpuesto teniendo en cuenta los plazos para impugnar la última sanción administrativa, cuando aún no es firme el acto administrativo que fue impugnado y cuando la conducta que determinó la imposición de la sanción administrativa original haya perdido el carácter de infracción administrativa por modificación en el ordenamiento, no olvidando la observancia de la irretroactividad señalada en el inciso 5 del art. 230° (Ley 27444, 2001).

Principio de Causalidad. Art. 230° de la Ley 27444 en su inc. 8) con respecto al principio de causalidad manifiesta lo siguiente: *“La responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable”* (Ley 27444, 2001).

A eso se le denomina Principio de Personalidad pues la responsabilidad administrativa incurre en la persona que cometió la infracción, por tanto, no puede ser sancionado por hechos cometidos por otra persona. Además, no se puede asignar castigos por acciones u omisiones que no son claramente aplicables a la persona que, debiendo y pudiendo actuar de manera diferente, realizó la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción grave o muy grave.

Principio de Presunción de Licitud. Art. 230° de la Ley 27444 en el inc. 9) con respecto al *principio de presunción de licitud* fundamenta señala que las entidades deben suponer que los sujetos han procedido adheridos a sus deberes mientras no exista una prueba que indique lo contrario (Ley 27444, 2001).

En el procedimiento sancionador se presume que el administrado ha actuado conforme a sus atribuciones, obligaciones, competencias y otros elementos relacionados al desempeño de la función, salvo prueba en contrario. Es decir, la carga de la prueba recae en la Administración encargada del procedimiento sancionador.

Principio del Non Bis in Ídem. El artículo 230° de la Ley 27444 en el inc. 10) en relación a este principio dice que No se podrá imputar de manera continua o simultánea una pena y una sanción administrativa por el mismo acontecimiento en los casos que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento (Ley 27444, 2001). No se puede sancionar dos veces por el mismo hecho ya sea sucesiva o simultáneamente por parte del mando administrativo. No se puede repetir un castigo y una sanción administrativa por el mismo delito o acto cometido por el administrado y que además este impuesto por ley.

Para el jurista Nieto Alejandro (Nieto, 2002) las diferencias radican en las prevalencias que tiene cada rama del Derecho como en la resolución penal, por un lado, que es aquí en donde asegura los derechos individuales frente a cualquier arbitrariedad del Estado, y, por el otro lado, la sanción administrativa que procede de la Administración. Con respecto a lo que menciona dicho autor, que los comportamientos delictuosos implican violación de la ley penal; pero para los administrativo es cuando se afecta la inobservancia de las norma con

sanciones que sean pecuniarias, y que además esta es una organización que tiene comportamiento directo o indirecto relacionándolo con la Administración Pública y con los administrados, a fin de satisfacer y lograr las finalidades distintas del interés público con la que se debe tener en la sociedad. Por tanto, en la doctrina como en la actualidad queda prohibida la sanción doble a un sujeto debido a que se estaría vulnerando el principio de non bis in ídem, si existe la concurrencia de los mismos elementos que son identidad de supuesto: sujeto, hecho, y fundamento.

Este principio de non bis in ídem consta con diferencias en las ramas del derecho tanto penal como administrativo, lo penal contienen delitos que se dan solo por los comportamientos declarados ilícitos por la ley; y las infracciones administrativas son la inobservancia de órdenes o mandatos administrativos. El quid del asunto es cuando ambas sanciones administrativas y penales de entrecruzan para sancionar un mismo hecho.

3.2.4.1 El Procedimiento Sancionador Garantista

Como se sabe a través de la historia el Estado es el ente donde se tiene a todas las diferentes potestades, a las cuales los administrados resultan obligados, ya que efectivamente el propio Estado tiene la facultad de punir, sancionar o castigar, en caso de incumplimiento de las normas jurídicas. (Mejía Aguilar, 2015)

Así las cosas, por la potestad sancionadora la Administración Pública impone sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendiéndose que se aplica la sanción administrativa como consecuencia de una conducta ilícita del administrado, con finalidad represora. Para Northcote, Crithian (Northcote, 2012), respecto a la configuración del procedimiento administrativo sancionador, esto ocurre cuando el administrado se le sanciona por incumplir las disposiciones legales establecidas, y ello se materializa en el procedimiento administrativo que tiene la finalidad de verificar dicho cumplimiento.

Características

Según (Sante, 2016) dentro de las principales características del procedimiento administrativo, se encuentran:

1. “Es un servicio prestado por el Estado de forma gratuita.
2. El procedimiento administrativo es un medio específico al servicio de uno o varios fines: la calidad del acto administrativo por su objetividad, la protección del ciudadano contra el poder o arbitrariedad de la administración, etc. Además, se dice que el procedimiento es una garantía del buen funcionamiento de la administración pública, el buen funcionamiento de la administración pública se encuentra expresado en el funcionamiento de cada una de las entidades que conforman la administración pública.
3. Son preceptos de carácter instrumental que tienen por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas.
4. El procedimiento administrativo prescribe la forma cómo debe actuar la administración y procuran que esta no ejerza su poder, con lesiones inherentes en forma injusta e irrazonable.
5. El procedimiento administrativo pone de manifiesto que debe tender a determinar la verdad real que satisfaga el interés público que rige la gestión administrativa.”

El Artículo 190 del Código Tributario señala 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. Lo cual pone en evidencia la presunta transgresión del non bis in ídem.

El artículo 171 del Código Tributario, establece que “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.

3.2.5 El Derecho Penal Tributario

El Derecho Penal Tributario está constituido por un conjunto de normas que describen o tipifican las conductas ilícitas tributarias. Para (Lomelí, 1961) el Derecho Penal Financiero o Tributario es vinculación de la sanción y la pena por

el incumplimiento de las normas legales que garantizan el ingreso fiscal. Pero debe precisarse que el Derecho Penal Tributario existe por el Derecho Tributario pues como advierte (Jarach, 2010), por cuestiones de evolución histórica no se ha incorporado al Derecho Penal común por corresponderle sancionar las conductas que han incurrido en los ilícitos fiscales.

Es una rama del Derecho y existen diversas teorías que la ubican de la siguiente forma:

Teoría Penalista.

En la presente teoría (Sanabria, 1997), señala que los propulsores de esta teoría han considerado que los ilícitos tributarios pertenecen al Derecho Penal Común por la identificación que existe entre el delito de defraudación tributaria y los delitos patrimoniales. De lo que se concluye que para esta teoría los ilícitos tributarios son delitos con penalidades ordinarias. Surgió en Alemania a fines del siglo XIX como una reacción ante la falta de pagos de tributos.

Teoría Administrativista.

(Sanabria, 1997), señala que fue James Gold Schmidt quien en su obra *Verwaltungsstrafrecht*, elaboró el concepto de Derecho Penal Administrativo y partió de la diferencia entre la infracción administrativa, considerando como “omisiones” de prestar ayuda a la Administración Estatal; y la infracción referida al menoscabo de los bienes jurídicos. Sin embargo, esta tesis resta importancia a la lesividad de los bienes impone penas leves.

Teoría Autonomista

(Samhan, 2015), nos indica que esta teoría representado por Giovanni Carano-Donvito, se refiere a que el ilícito tributario presenta una naturaleza específica de carácter especial. En consecuencia, el ilícito tributario está conformado por la parte sancionatoria que corresponde a cada norma y es autónomo por lo que debe aplicarse sus normas propias diferentes al resto.

3.2.6 La Ley Penal Tributaria

Etimológicamente la palabra ley proviene del latín *lex*, que se genera de *legis*. Pero diversos autores afirman que su verdadero origen es el verbo *legere* que significa escoger (Pabón de Acuña, 1983). Escoger entre lo debido lo no debido, que según Villegas no siempre se cumple el comportamiento debido y por lo tanto se transgrede la norma. En el caso del derecho tributario los comportamientos ideales o debidos son el pago de tributo propios o de terceros, esto es el comportamiento debido (Villegas H. B., 1986). Sin embargo según Héctor Villegas, cuando la transgresión se lleva a cabo respecto a deberes tributarios, estamos en el ámbito del Derecho Penal Tributario o sea cuando no se cumple con pagar el tributo que el fisco exige siendo esto un ilícito (Villegas H. B., 1986)

La ley penal tributaria es una ley especial fuera del Código Penal que contribuye a configurar un tratamiento integral y particularizado de los delitos tributarios. (Torres L. F., 2013)

La Ley Penal Tributaria, toma en cuenta como principal eje el hecho que el legislador busca evitar maniobras evasivas por parte de los contribuyentes o de terceros. (Matteucci, 2012)

Por Decreto Legislativo N. ° 813 del año 1996 se aprobó la Ley Penal Tributaria, bajo el amparo de la delegación que el Poder Legislativo otorgó al Poder Ejecutivo mediante la Ley N. ° 26557 cuyo artículo 1° refiere sobre el que usa cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otro forma fraudulenta en su provecho o de tercero para dejar de pagar todo o en parte los tributos que establecen las leyes será reprimido con pena privativa de libertad. El artículo 2° del citado cuerpo de leyes, precisa la conducta bajo las siguientes modalidades:

- a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.
- b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Por otro lado, el hecho considerado punible también motiva una infracción administrativa se debe precisar el sujeto solamente ha atentado una vez contra el bien jurídico y por lo tanto solo merece una sanción. El Juez penal que conozca un proceso por delitos tributarios donde ya ha existido la imposición de una sanción administrativa, debería abstenerse de abrir siquiera un proceso penal. (Abanto, 2000).

Características

(Peña, 1997), refiere que la ley en general y la Penal Tributaria en particular, reúnen las siguientes características:

- 1. Obligatoria.** Porque deben acatarla tanto los particulares como los órganos del Estado.
- 2. Exclusiva.** Pues efectivamente, es la única capaz de calificar delitos y establecer penas. Ello está vinculado al principio jurídico *Nullum Crimen Nullum poena sine lege*; no hay delito no hay pena si no está previamente establecida por ley.
- 3. Ineludible.** Tiene que cumplirse mientras está en vigencia y no sea derogada por otra ley. “La ley deberá cumplirse desde el día siguiente a su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la propia ley que posterga su vigencia en todo o en parte” (Constitución Política del Perú, 1993).
- 4. Igualitaria.** Porque ante la ley todos estamos ubicados en el mismo plano.

3.2.7 El Delito Tributario

Según el Modelo de Código Tributario para América Latina, la defraudación viene a ser la simulación, ocultación, maniobra o cualquier otro engaño que induce en error al Fisco para enriquecerse para sí mismo o a favor de un tercero. Por lo que evidencia un comportamiento dependiente totalmente de la voluntad que configura el ánimo de “engañar”. Como así lo expresa (Villegas H. , 2001), que manifiesta: “(...) requiere, subjetivamente la intención deliberada de dañar al Fisco (...) y sustraer en todo o en parte la obligación de pagar tributos” (p. 382). Esta evasión económica que se hace al Estado puede

tener la finalidad de un beneficio propio o de una ventaja a otro sujeto, utilizando el engaño, astucia, para así lograr, dejar de solventar todo o parte de los tributos, que tienen el deber de realizarlo, será sancionando con pena privativa de libertad y días multas. Al respecto (Arancibia, 2004) también coincide con (Villegas H. , 2001) cuando resalta que el provecho es propio o de un tercero valiéndose del artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta.

Se puede afirmar que la defraudación tributaria, consiste en la evasión económica total o parcial donde se tiene el deber de pagar tributos al Estado, infringiendo normas establecidas, que conllevan a la sanción penal por la ejecución del delito. Este ciudadano, contribuyente, debe tener la voluntad y conocimiento de consumir dicho acto, es decir el tipo subjetivo debe ser el dolo. De lo que se observa que existe un obrar humano con un propósito deliberado. Así encontramos:

En el delito de comisión se describe una conducta prohibida de manera positiva, esto es, un “hacer”. Por ejemplo: matar (art.106 del Código Penal). En el delito de omisión se describe la conducta de una forma negativa, como expresión de un “no hacer” lo debido o lo exigido por la ley penal. Por ejemplo: omisión de auxilio (art.127° Código Penal).

Modalidades de la Defraudación

El texto del artículo 2° de la Ley Penal Tributaria reglamenta las modalidades respecto del delito por defraudación tributaria. Allí se determina que son modalidades de defraudación tributaria es así que la inicial modalidad consiste en ocultar los bienes, ingresos es decir los activos que pueda percibir el sujeto en su patrimonio, y añade a eso la manifestación de deudas que son inexistente, teniendo la finalidad de reducir el deber tributario que tiene la persona, obteniendo un beneficio propio o que pueda beneficiar a un tercero. En lo que se refiere al ocultamiento de bienes, ingresos o consignar pasivos falsos para buscar anular o disminuir lo que corresponde como tributo pagar, (Paredes, 2007), señala que esta modalidad tiene en cuenta, dos posibilidades: La ocultación de bienes, ingresos o rentas (activos) del contribuyente y la

declaración de deudas inexistentes (pasivos). Ello para dejar de pagar o reducir la capacidad contributiva del sujeto.

En modalidad de defraudación tributaria, por no entregar al acreedor tributario el monto de la retención o percepción por tributos efectuados, en el plazo de ley. Se aprecia que existe una conservación, en el cual el sujeto no cumple con otorgar al Estado, las retenciones o las percepciones que se hubieran efectuado teniendo como deber entregarlo, en esta fase del delito se configura cuando ha transcurrido el plazo que establece la ley. (Paredes, 2007), considera que es cuando el agente no cumple con entregar al Estado la retención o percepción.

Tipos de Delitos

Defraudación tributaria tipo base. Este delito es el tipo base, en la cual existe una total o parcial eliminación de lo que está destinado al tributo, deber que tiene el sujeto de realizar, y para evadir esta obligación utilizan conductas que van en contra del ordenamiento jurídico, con existencia clara de dolo. La descripción se encuentra en el Artículo 1° del Decreto Legislativo N° 813, en el cual se explica que si a costa de cualquier forma fraudulenta no se pagan los tributos aun cuando las leyes así lo establecen, serán privados de su libertad (D.L. N° 813, 1996), sanción que puede ir de 5 a 8 años y de 365 a 730 días multa.

Defraudación tributaria tipo atenuado. Los atenuantes son situaciones que establecen que un delito tributario sea penado con menor aflicción que el establecido en el tipo base. Ello sucede por la magnitud del daño que causa al Estado, teniendo en cuenta la naturaleza del bien jurídico. De lo que se infiere que el tipo atenuado va en correspondencia con la función del perjuicio económico (Paredes, 2007).

Defraudación tributaria tipo agravado. Los agravantes son escenarios que conllevan a que la penalidad o sanción de un delito sea mayor con relación al establecido en el tipo base. Es decir, estarían implicados conceptos como infamia, deliberación, ventaja, alevosía u otros, que se utilicen como medios para

ejecutar el delito. En una primera situación se podrá agravar la pena cuando se consiga alguna exoneración por simulación, utilizando un engaño, un ficticio e incluso fingiendo un estado de insolvencia para evadir tributos. El tipo agravado está regulado en el artículo 4° de la Ley Penal Tributaria, que precisa una pena de privación de la libertad, de 8 a 12 años, cuando se haya simulado hechos para obtener devoluciones, exoneraciones, crédito fiscal.

En ese sentido, la defraudación tributaria requiere, en forma subjetiva, que exista intención clara de causar daño al Estado (dolo), y en forma objetiva, que existan actos o maniobras para que no se paguen los tributos establecidos por ley. Estos engaños están intencionalmente destinados a inducir en error a la autoridad tributaria para que no detecte la falta de pago o ésta aparezca aparentemente como conforme a ley, y de allí la mayor gravedad de estas infracciones, traducidas en mayores sanciones. La primera modalidad consiste en ocultar los bienes, ingresos es decir los activos que pueda percibir el sujeto en su patrimonio, y añade a eso la manifestación de deudas que son inexistentes. En la otra modalidad, existe una conservación, en el cual el sujeto no cumple con otorgar al Estado, las retenciones o las percepciones que se hubieran efectuado teniendo como deber conceder. Existe el tipo base de defraudación tributaria, el atenuado y agravado. La tipificación objetiva está basada en el sujeto activo, es decir, el deudor tributario, conocido como contribuyente, y el sujeto pasivo es el Estado, ello, por la afectación que sufre, el bien jurídico protegido, que son los ingresos o tributos del Estado, aunque algunos indican que es la operatividad del Estado. Finalmente se puede afirmar que la tipicidad subjetiva en el delito tributario es meramente dolosa.

Tipo Subjetivo y Objetivo del Delito

a) Tipicidad objetiva

Sujeto activo. La tipificación tiene especificado que quien puede realizar este delito tributario, es quien tiene la obligación de brindar el tributo al Estado. Entonces no, es que cualquier persona pueda cometer este hecho delictivo. (Buján, 2015), señala que el delito de defraudación tributaria se configura como un delito especial propio, ya que el legislador solamente le atribuye al sujeto que

tiene una especial relación jurídico-tributaria con la hacienda pública, esto es, al sujeto que, según la normativa tributaria, se halla obligado al pago de la deuda tributaria o, en su caso, es el sujeto que obtiene la devolución indebida o el beneficio fiscal ilícito.

Sujeto pasivo. El sujeto pasivo es el Estado y la administración se realiza a través de sus entes administrativos, como SUNAT, teniendo el deber de proporcionar el tributo correspondiente al Estado, en beneficio de la propia sociedad. Claramente el bien protegido es la hacienda pública, a través de la recaudación del tributo.

Bien jurídico protegido. Existe una controversia en señalar cual es bien jurídico protegido, diversos autores han creado dos inclinaciones, una de ellas señala que el bien jurídico es el patrimonio de la Administración Pública. Sin embargo, esta ideología es limitada, ya que existen más bienes jurídicos protegidos. La otra posición, toma en cuenta la funcionalidad del ente administrativo, lo cual señalan que el bien jurídico protegido no solo debe estar fijado en el patrimonio sino también a la función constitucional de los tributos, cabe mencionar el proceso de ingresos y egresos del Estado, visto como operatividad de la Administración Pública.

Tipicidad subjetiva. La defraudación tributaria es considerada un delito cuando ocurre, de resultado, es decir, que será consumado cuando haya un perjuicio económico en el Estado, es decir, cuando haya tributo dejado de pagar. Es un delito netamente doloso, ya que existe la voluntad y el conocimiento del sujeto para aprovecharse utilizando maniobras para evadir el pago del tributo establecido por Ley. No se considera que es un delito culposo, porque el autor tiene pleno conocimiento de lo que implica ejecutar el hecho delictivo.

3.2.7.1 Independencia de la Infracción y el Delito Tributario

En la sentencia del Exp. Nro. 3330-2004-AA del 11 de julio del 2005, expedida por el Tribunal Constitucional, se afirma que la economía social de

mercado es representativa de los valores constitucionales de la libertad y la justicia por ser compatible con los fundamentos axiológicos y teleológicos de un estado con democracia. En consecuencia, lo social en la economía señala tres dimensiones:

- a) Como legitimidad para fijar restricciones a la actividad de los agentes económicos.
- b) Como un principio de solidaridad que corrige las fallas y distorsiones del mercado; y viabilizar la política social.
- c) Como una forma de promover el uso sostenible de los recursos naturales.

La Economía Social de Mercado – ESM - influye en la participación de los grupos en armonía con el bien común, respetando el interés general. Si se considera que la riqueza es el soporte de las naciones, el Estado garantiza la participación de los agentes económicos, pero establece límites a sus libertades económicas, por cuestiones de seguridad, higiene, salud, para preservar el ambiente, entre otros. Asimismo, el Estado debe procurar que todos los ciudadanos tengan iguales oportunidades. Dentro de los **elementos** de la ESM se considera: Bienestar Social: Trabajos dignos, empleos y Mercado Libre: iniciativa privada, libre competencia y respeto a la propiedad. Otro elemento es el Estado subsidiario: Intervención auxiliar: seguridad interna, salud, educación.

Así pues, de acuerdo al artículo 43 de nuestra constitución, nos encontramos en un Estado Social de Derecho, en el cual lo social constituye un valor de solidaridad que deben practicar todos los habitantes de la Nación. Incluso la STC N° 0004-2004-AA/TC ha señalado que todo tributo tiene implícitamente el propósito de contribuir con los gastos públicos como una manifestación del principio de solidaridad. Evidenciando, que el texto constitucional ha predeterminado que la relación tributaria se encuentra sometida al Derecho y sobre todo a la Constitución, el cual involucra a los principios y valores que legitiman las situaciones y relaciones jurídicas, sobre todo. Por el cual el poder estatal no solo se encuentra legitimado, sino que impone límites a ese poder y uno de esos límites es pues el principio del Non Bis

in Ídem, que cobra relevancia jurídica cuando aparece una acumulación de procesos por un hecho ilícito que corresponde tanto a la jurisdicción penal y a la Administración pública. Lo cual configura una garantía al administrado de que no será sancionado dos veces por el mismo hecho.

El Artículo 190 del Código Tributario sobre la **autonomía** de las penas por delitos tributarios señala 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. Lo cual pone en evidencia la presunta transgresión del non bis in ídem.

El artículo 171 del Código Tributario, establece que “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.

Por otro lado, refiere, (Villegas H. , 2001), que la potestad sancionadora administrativa es de carácter correctiva por tener como propósito sancionar infracciones administrativas pero cuyo efecto es orientar y asegurar el orden público para lo cual utiliza la multa, comisos, cierres temporales entre otras formas. El cual no podría ser de otra manera. No obstante, es posible también que, en la relación jurídica tributaria, el vínculo o nexo entre el acreedor y el deudor tributario, sea posible que el deudor tributario incurra en el engaño para no cumplir con el objeto de la obligación tributaria. Lo cual constituye un serio problema para el acreedor tributario representado para el Estado y por tanto para el país. Además de un serio problema jurídico de enfrentar la seria posibilidad de ser sancionado dos veces. Pero el artículo 190 del Código Tributario, afirma la posibilidad de acumular ante una misma infracción; lo administrativo con lo penal. Sin embargo: ¿Qué norma debe prevalecer, la especial que corresponde a lo tributario o la norma general del artículo 230 de la Ley 27444? Esta interrogación se resuelve aplicando el artículo VI del Código Procesal Constitucional sobre el control difuso que realizan los jueces sobre incompatibilidad de una norma inferior con la Constitución, debe preferirse a la segunda. Por otro lado, se debe aplicar el artículo III sobre la actuación de la Administración, que se encuentra sujeta a la Constitución; el artículo IV.1.1 de la Ley N° 27444, que alude a las autoridades que deben actuar conforme a la Constitución según el principio de

Legalidad. De lo cual se concluye que la Administración debe actuar de acuerdo a la Carta Magna.

Asimismo, se debe recurrir al principio de Legalidad tal para determinar la ley previa a fin de tener certeza en la imposición de más de una sanción. La Ley Penal Tributaria Peruana en su artículo primero, refiere que serán sancionados con pena privativa de libertad, el que dejará de pagar tributos utilizando engaños o formas fraudulentas. (D.L. N° 813, 1996), la cual puede ir de 5 a 8 años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa. El cual según el artículo 190 del Código Tributario, es pasible de sanción administrativa. El Non Bis In Ídem, comporta la imposibilidad de que una persona sea perseguida dos veces o más por un mismo hecho, tanto en la jurisdicción penal como en la jurisdicción administrativa. Si bien es frecuente que el legislador tipifique como delito acciones u omisiones que simultáneamente pueden estar previstas en la norma administrativa sancionadora, ello permite al Estado ejercitar el ius puniendi a través de dos vías: el proceso penal y el proceso administrativo de sanción. No obstante, el Derecho penal tiene preeminencia sobre el derecho administrativo, lo cual no hace más que reconocer de forma expresa la subordinación de los actos de la administración pública de imposición de sanciones a la autoridad judicial.

Lo expresado anteriormente, no contraviene lo dispuesto en la Ley N° 27444 sobre la **AUTONOMÍA DE LAS RESPONSABILIDADES**, reguladas en los artículos 243.1 del citado cuerpo de leyes, que alude a que las consecuencias civiles, administrativas o penales de la responsabilidad de las autoridades son autónomas y deben aplicarse conforme a la respectiva legislación. Por tanto, en estas situaciones, no nos encontramos ante la flagrante violación del principio del Non Bis In Ídem.

Es indudable que la potestad sancionadora de la Administración es una manifestación del ius puniendi del Estado, en el cual converge lo penal y lo administrativo, lógicamente con propósitos distintos. Lo que determina aquí es la intervención del Estado, que ejercita el ius puniendi de manera funcional, jurisdiccional y administrativo: la sanción por falta administrativa y por la comisión

de un delito. Sin embargo, se debe advertir que en el proceso sancionador administrativo que se encuentran formados por actos complejos y legales constituyen actos cuasi jurisdiccionales reconocidos en nuestra Carta Magna, siendo que la función jurisdiccional recae en el Poder Judicial, señalando como únicas excepciones: la militar y la arbitral. Por tanto, la potestad sancionadora administrativa sólo alcanza a reprimir conductas que transgredan el normal funcionamiento de la Administración y la afectación al orden público. Así mismo, su actuación tiene ciertas limitaciones de carácter constitucional. Un ejemplo: la imposibilidad de sancionar con pena privativa de libertad al infractor administrado, lo que pone en evidencia la gravedad y trascendencia del hecho calificado como falta administrativa o delito resulta esencial para determinar la aplicación del Non Bis In Ídem. Lo cual nos lleva a pensar en el Principio de Lesividad contenida en la norma IV del Título Preliminar del Código Penal, el cual expresa que el bien jurídico constituye el factor determinante para señalar cuando el hecho imputado encuadra en el tipo penal. Entonces este Principio de Lesividad, nos permite diferenciar entre el bien jurídicamente tutelado en la defraudación tributaria como delito y como posible infracción. Así tenemos, que la mayor parte de la doctrina señala que el bien jurídicamente tutelado desde la perspectiva del delito es la recaudación tributaria, es decir el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, lo que concluye que se trata de proteger al propio Estado. En lo que se refiere a la infracción tributaria, busca proteger el buen funcionamiento de la Administración Tributaria. Por lo que un mismo hecho, con identidad de sujetos, etc., no puede constituir infracción y delito a la vez, es decir no puede revestir de gravedad como el ilícito penal y de levedad como la contravención administrativa. En consecuencia, si el acto u omisión se encuentra tipificado como delito y como infracción administrativa, considerando el Principio de Lesividad debe ser sancionado como delito por la gravedad de los hechos. De lo que se concluye que la existencia de dos procedimientos sancionatorios viola el principio non bis in ídem.

3.2.8 La Potestad Tributaria

Se sabe por la Constitución que sólo el Congreso de la República puede crear tributos, y el poder ejecutivo, por delegación de facultades. Pero además los gobiernos locales tienen autonomía tributaria para regular tasas y contribuciones dentro de su jurisdicción municipal pero sólo pueden ser establecidos dentro de los límites que fije la ley y su destino se limita a financiar el gasto público de los servicios directos para los que fueron creados. (Luna-Victoria, 2007). De manera que el bien jurídico tutelado en el delito tributario es la recaudación de los tributos sin lugar a duda.

La relación jurídica tributaria se encuentra regulada por una norma tributaria que tiene como sustento la capacidad contributiva (Carmen del Pilar Robles Moreno, 2002). Los sujetos que intervienen en dicha relación es el Estado que ejerce su potestad tributaria, que es la facultad de crear, modificar y derogar tributos y asimismo otorgar beneficios (Constitución Política del Perú, 1993, pág. Art. 74). Y el deudor tributario, quien cumple con pagar sus obligaciones tributarias de acuerdo con su capacidad contributiva, es decir según su ingreso económico o signos de riqueza. (Castañeda, 2000)

Por otro lado, se debe considerar que las obligaciones fiscales son de naturaleza pública y por tanto constituyen un vínculo o nexo entre el deudor tributario y el acreedor tributario. (Carmen del Pilar Robles Moreno, 2002). Este vínculo o nexo al encontrarse establecido por la ley, tiene por objeto la determinación del hecho imponible y el cumplimiento de la prestación tributaria, resulta ser exigible coactivamente (Ramos, 2012) La relación Jurídica Tributaria constituye el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (León, 2005). Este vínculo Jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente contenidos en la Ley. (Ramos, 2012)

3.2.8.1 Sistema Tributario Peruano

En opinión de (Ataliba, 2000), el sistema tributario es un conjunto coherente de tributos la misma que supone la acomodación de ese colectivo tributario a unos principios, criterios u objetivos; la finalidad financiadora de los tributos no debería atender contra su racionalidad.

El Sistema Tributario peruano tiene su fundamento en el orden normativo positivizado como es el Código Tributario y la Ley Penal Tributaria. Tributos que forman este sistema son:

- a. Tributos del Gobierno Central:
Que gravan la capacidad contributiva el patrimonio y el consumo
- b. Tributos del Gobierno Local:
 - 1. Impuesto Predial.
 - 2. Impuesto de Alcabala.
 - 3. Impuesto al Patrimonio Vehicular.
- c. Tributos para otros fines:
 - 1. Contribuciones a la Seguridad Social.
 - 2. SENATI.
 - 3. SENCICO.

Régimen Tributario

Existe un principio de legalidad en el artículo 74 de la Constitución, pues dicha norma suprema establece que:

Los tributos se crean, los tributos se modifican, también se derogan, o se establece una exoneración exclusiva por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, pero los aranceles y tasas, son regulados por decreto supremo.

De manera que el Estado en sus distintos niveles, es el que autorizado por la Constitución, ejerce potestad tributaria en razón del principio de legalidad, que constituye el fundamento esencial de todo Estado de Derecho, y está reconocido en la casi totalidad de las Constituciones vigentes, la cual se entiende como aquella en que la ley es la que debe establecer el objeto y la cantidad de

la prestación, es decir, el criterio con que debe evaluarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado. Según (Evans, 1997) esta potestad del Estado tiene las siguientes características:

Irrenunciable porque el poder de imponer tributos se utiliza para el cumplimiento de los fines de bien común que debe cumplir el Estado, según lo establece la Constitución.

Abstracta porque, independiente de que se ejerza o no la facultad de aplicar los tributos y el cobro de los mismos, el poder tributario existe radicado en el Estado aun antes de que se materialice su ejercicio.

Permanente porque resulta connatural a la existencia del Estado, su poder de gravar a las personas sin que sea dable admitir que tal facultad desaparezca por caducidad, prescripción o cualquier otra forma.

Indelegable porque la Constitución señala que sólo por Ley se pueden establecer tributos, sin que sea posible, al menos en nuestro ordenamiento, que esa facultad se delegue o transfiera a otros entes o potestades.

El tributo es una prestación pecuniaria, de carácter coactivo, ejecutada por un contribuyente para beneficio del estado. Perspectiva estática: El tributo como prestación obligatoria de carácter coactivo. (Bravo, 2003), refiere que el tributo presenta dos perspectivas, una estática en la que el tributo es la prestación de dar de carácter pecuniario. En relación con la dinámica el tributo es un fenómeno normativo. Por otro lado, el tributo es un instrumento indispensable que permite al Estado crear ingresos de los ciudadanos para cubrir el gasto público.

3.2.8.2 Principios de la Potestad Tributaria

Conjunto de directivas, elevadas a nivel constitucional, que informan las atribuciones estatales en materia de imposición de tributos a los contribuyentes, los cuales se encuentran en la Constitución, artículo 74 y son los siguientes:

a) Principio de legalidad, los tributos se crean, se modifican o incluso se derogan exclusivamente por ley o por decreto legislativo (por delegación de facultades). (Constitución Política del Perú, 1993, pág. Art. 74)

b) Principio de reserva de ley, Jorge Bravo Cucci sostiene que el principio: “(...) atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), solo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos al ordenamiento jurídico, a través de una ley p norma con rango análogo”. (Bravo, 2003)

c) Principio de igualdad tributaria, el tribunal constitucional ha sostenido que: “(...)el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes” (STC Exp. N° 033-2004-AI/TC, 2004)

a) Principio de respeto a los derechos fundamentales de las personas, (Ramos, 2012) Ha sostenido que:

“El artículo 74 de la constitución reitera lo que ya se entiende de su propio art. 2, es decir el deber de todo ciudadano o institución de respetar de manera irrestricta los derechos fundamentales de la persona, sea esta natural o ideal (...)”.

“(...) Interesando a derechos constitucionales como:

- Derecho a la intimidad personal y familiar.
- Derecho a la no violación del domicilio.
- Derecho a la presunción de inocencia.
- Derecho a la no discriminación por razón de sexo, religión (...)”.

b) Principio de no confiscatoriedad de los tributos, el tribunal constitucional ha sostenido que:

“Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando,

desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. (...)” (STC Exp. N° 2727-2002-AA/TC, 2003)

3.2.9 Funciones a los Principios del Derecho

Son tres las funciones significativas en las normas del ordenamiento jurídico de los principios generales del derecho (Romero, 2009):

La función de Información e Inspiración (creativa): el legislador crea, imagina, se inspira antes de normar, y es que es necesario que conozca los principios del derecho para poder plasmarlos en normas jurídicas. Según (Torres A. , 2015), los principios generales quedan positivizados cuando se incorporan al ordenamiento jurídico a través de la actividad legislativa (leyes), ejecutiva (reglamentos) y jurisdiccional (sentencias)

La función de Interpretar: el legislador y todo operador de derecho debe tener presente todos los principios para interpretar acertadamente las normas jurídicas y no solo limitarse a la aplicación de la Ley.

La función de integrar: los vacíos legales deben ser llenados teniendo presente claramente los principios del Derecho, a fin de garantizar una sólida seguridad jurídica.

El non bis in ídem es pues un principio de interpretación que se encuentra vinculado al principio de legalidad por cuanto se busca establecer la pauta de qué procedimiento debe prevalecer en la potestad sancionatoria del Estado: el procedimiento penal o el procedimiento administrativo. Si bien en la mayoría de los casos y bajo una percepción simple de los hechos, este principio de no sancionar dos veces por el mismo hecho no podría configurar dudas en el caso de los delitos, el problema se presenta cuando un mismo hecho configura una infracción y un delito. Lo cual atenta contra el derecho de la persona de no resistir dos veces el peso de una sanción aun cuando la norma administrativa o penal lo admitiera por la supremacía de la Constitución.

Este principio comprende que existen dos ordenamientos sancionadores en el Estado, que tienen doble incriminación de conductas, tipificadas como penal y el administrativo. (Morón, 2011)

Lo que se trata es de prohibir respecto a los mismos hechos dos o más sanciones administrativas o una sanción administrativa y penal.

Esta doble tipificación se presenta por motivo de que el procedimiento sancionatorio administrativo guarda similitud al proceso penal; y por el cual se exigen la tipicidad de las infracciones y de los delitos, aunque en este último es mucho más riguroso por la lesividad de los bienes jurídicamente titulados.

Por otro lado, el Derecho Administrativo Sancionador actúa como respuesta a conductas reguladas por su propio ordenamiento legal, y de ningún modo actúa rigiéndose por el principio de lesividad.

3.2.10 El Principio de NON BIS IN ÍDEM

Definición:

El remoto aforismo *ne bis in ídem* o *non bis in ídem* se ubica en Roma cuando prohibían se instaure otro juicio a través de una denuncia o demanda sobre la misma materia. Es pues una garantía que brinda la seguridad jurídica de no ser perseguido dos veces por los mismos hechos. No obstante, el **ne bis in ídem** atrae la atención la partícula inicial «**ne**» o «**non**». Según (Bertelotti, 2001), la expresión **ne**, **alude** el adverbio de negación non que niega un hecho real como: **non venit**: “**no vino**”. Por el contrario, **ne** es usado como prohibición o deseo: **ne eas**: “**no vayas**”, el cual tiene un carácter prescriptivo.

Este aforismo latino **non bis in ídem** o **ne bis in ídem**, se traduce como “no dos veces en lo mismo”, para lo cual se sustenta en la interdicción de la doble sanción sobre las identidades de sujeto, hecho y fundamento. Principio que puede verse en la cláusula 8.4 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, más conocida como Pacto de San José de Costa Rica.

Según (Polaino, 2008), por la *non bis in ídem* no cabe la duplicidad sancionatoria en caso de identidad plena y, por tanto, nadie puede ser procesado, juzgado ni condenado dos veces por la misma acción. Según este jurista este principio de *non bis in ídem* tiene la prohibición de la condena en un sujeto que se encuentre en estos supuestos de concurrencia ya sea de sus hechos y fundamentos que se le realicen en su virtud de su nombre porque se le estaría juzgando dos veces por la misma acción antijurídica de la normatividad legal.

(De Leon, 1998), califica a este principio como un criterio de solución al conflicto que se presenta entre la seguridad jurídica y la búsqueda de la justicia material bajo un criterio de que lo cumplido no debe volverse a cumplir. De la misma manera podemos considerar que sancionar a una persona dos veces por lo mismo está yendo en contra de este principio, ya que de una manera u otra está brindando una protección al ser humano. Por tanto, es fundamental que el Estado garantice o brinde este derecho relacionándolo con el debido proceso. Por otro lado, (Cabanellas G. , 1992) también lo define como un principio que prohíbe la doble sanción y agrega que este principio significa no dos veces sobre lo mismo. Y es que este principio se constituye como un parámetro que nos brinda el citado autor en el sentido que la sanción doble debe ser determinadamente prohibida.

Como (Márquez, 1994) refiere, que este principio del *non bis in ídem* es una expresión, principio, declaración, manifestación, especificación, y testimonio, que por tanto no se le debe juzgar a un ser humano o sujeto respecto a la misma acción, los mismos hechos, la misma identidad o fundamentación y es más sancionarle o privarle de su libertad. Así pues, visiblemente indica este principio de *non bis in ídem*, que debe anularse o archivarse el segundo proceso que se le sigue al titular, para que no corresponda juzgarle con posterioridad a un segundo proceso, por cuanto ya ha tendido una acción juzgada anterior de su comportamiento.

Este principio consiste en la prohibición de incurrir en *bis in ídem*, es decir el derecho de toda persona a no ser procesada ni sancionada dos o más veces por los mismos hechos. (Morales, 2010)

Deja entrever que el principio también se encuentra en el debido proceso como así lo contiene el artículo 8.4 de la Convención Americana de Derechos Humanos, el mismo que dispone que cuando a un acusado se le exime en una sentencia firme, ya no puede nuevamente ser enjuiciado por los mismos hechos.

Aun cuando el ámbito tradicional en el que suele discutirse la aplicación de este principio es el penal (como criterio limitador del proceso y de la condena penal); sin embargo, en la actualidad aquél principio es reconocido (a nivel legislativo, jurisprudencial y doctrinal) como uno de los principios informadores del Derecho sancionador en general.

Definición en su formulación material. Cuando se hace referencia al enunciado, "Nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho", "nadie puede ser penado varias veces por el mismo hecho" o "nadie puede aplicársele una sanción penal por un hecho punible ya juzgado", se está expresando la imposibilidad que por un mismo hecho ilícito se sancione dos veces a un ciudadano. De ahí su carácter garantista al impedir el exceso del poder punitivo del Estado de Derecho. Los requisitos que se exigen para impedir lo indicado es que se junten la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Esta imposibilidad de ser sancionado doblemente tiene su fundamento en la cosa juzgada, es decir en la inmutabilidad de las decisiones jurisdiccionales por seguridad jurídica frente al hecho juzgado a efectos de preservar el orden público en una sociedad. Asimismo, debe precisarse que el non bis in ídem incluso ante la amenaza de doble enjuiciamiento a las mismas personas, por los mismos hechos y el mismo fundamento jurídico como se aprecia en su formulación procesal, por el cual existe una íntima conexión entre el principio de legalidad y proporcionalidad. En el primero, la Constitución lo prescribe en el artículo 2º, inciso 24, literal d), en el cual indica que a nadie se le puede procesar por actos que cuando han sido cometidos no se encontraban establecidos como

faltas en la ley y por lo tanto aplicable de sanción (Constitución Política del Perú, 1993). Lo segundo, es que la gravedad de la pena debe corresponder a la gravedad del hecho, en otras palabras, la lesividad.

Definición en su vertiente procesal. Cuando se dice que “Nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos”, se está afirmando que el mismo hecho no puede estar sometido a dos procesos por diferentes que sean, incluso puede ser en los aspectos administrativo y penal. Se alude entonces a la persecución penal múltiple. (Binder, 1999), refiere que el aparato estatal cuando inicia la persecución penal con el propósito de condenar, lo debe realizar una sola vez. El mismo hecho ilícito no puede generar o iniciar dos procesos penales diferentes. Tal como el Código Penal Peruano, establece en su artículo 90°, referido a que, si ya se falló firmemente sobre un hecho ilícito, ninguna persona puede nuevamente ser perseguido por lo mismo.

3.2.10.1 Fundamentos de la Infracción Tributaria Y El Delito Tributario,

Si bien es cierto existe una pugna entre el procedimiento administrativo sancionatorio y procedimiento punitivo penal, por lo que es necesario explicar las diferencias y fundamentos. Según (Alva, 2012) tanto la Infracción Tributaria Y El Delito Tributario tienen como fundamento el bien o interés protegido el cual detalla de la siguiente manera:

- **El bien o interés protegido.** En el caso del delito de defraudación tributaria, el interés protegido es la recaudación tributaria, el tributo, que impacta en el gasto público. En la infracción tributaria, el interés protegido es la Administración pública, es decir la finalidad pública de cada administración. Asimismo, se puede indicar que, para algunos el interés protegido es único, y es el tributo administrado por la Hacienda Pública.

Asimismo (Alva, 2012) sugiere que para poder diferenciar entre la Infracción Tributaria Y El Delito Tributario es necesario analizar:

- La gravedad del hecho ilícito;

- La culpabilidad;
- La naturaleza de la sanción;
- La entidad que sanciona y
- La base legal que lo sustenta.

A continuación se desarrolla cada una de ellas:

- **La gravedad del hecho ilícito.** En el delito el hecho ilícito es calificado como grave. En lo que a infracción de las normas tributarias se refiere, los hechos ilícitos son señalados leves, es decir que no son calificados como graves.
- **La culpabilidad.** Es obrar de manera que se pueda imputar la comisión de un delito bajo los supuestos de dolo y culpa, esto es con intención o negligencia. Existiendo esa imputación nace el derecho de defensa, lo que importa reconocer que el sujeto pasivo de la imputación tiene la posibilidad procesal, el derecho de acceder al proceso o investigación preliminar, a ser escuchado por la autoridad competente en todas y cada una de las instancias en que la causa se desenvuelve. Como lo advierte (Bramont-Arias & García, 1997), la característica fundamental del delito de defraudación tributaria es el dolo, la ejecución consciente de actos que tienen por finalidad dejar de pagar el tributo perjudicando la recaudación y el gasto del erario. De igual parecer es (Vidal, 1992) que manifiesta que la configuración del delito tributario es con la demostración de la intención dolosa.
- **La naturaleza de la sanción.** En cambio, la sanción aplicable a las infracciones tributarias puede ser de dos tipos: las pecuniarias que están representadas por las multas, referidas a cobro de dinero por sanción, y las no pecuniarias que se manifiestan como la clausura de locales, el comiso de bienes, el internamiento temporal de vehículos y la suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones y autorizaciones. En el caso del delito de defraudación tributaria la sanción a imponerse es el de pena privativa de libertad.
- **La entidad que sanciona.** El Estado a través del Poder Judicial sanciona para el caso del delito de defraudación y por intermedio de la Administración Tributaria, sanciona la infracción tributaria.

- **La base legal que lo sustenta.** Por Decreto Legislativo N° 813 del año 1996 se aprobó la Ley Penal Tributaria, artículos 1 y 2 describen el tipo o conducta delictuosa. El artículo 172 del Código Tributario, ante el incumplimiento de la obligación tributaria, tipifica las infracciones.

3.2.10.2 Aplicación Del Principio De Non Bis In Idem

De lo que se infiere que el ne bis in ídem, se presenta no sólo dentro y exclusivamente en el ámbito penal sino también entre el procedimiento administrativo sancionador (PAS) y el proceso penal. El desarrollo del ne bis in ídem procesal en la jurisprudencia peruana ha tomado en cuenta la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 17 de septiembre de 1997, caso de María Elena Loayza Tamayo contra el Estado Peruano, por el cual la jurisdicción militar valoró las pruebas de la conducta imputada y se pronunció sobre los hechos objeto de la acusación, ya no se permitiría una posterior persecución, por la misma conducta, en la jurisdicción común.

El profesor (Abanto, 2000) detalla que: "Efectivamente, si el hecho considerado punible es el mismo que motiva una infracción administrativa, en realidad el sujeto solamente ha atentado una vez contra el bien jurídico y por lo tanto solo merece una sanción. El Juez penal que conozca un proceso por delitos tributarios donde ya ha existido la imposición de una sanción administrativa, debería abstenerse de abrir siquiera un proceso penal. (...) Por cierto que no habrá violación del principio "ne bis in ídem" en todos los casos, sino solamente cuando la Administración Tributaria, además de efectuar el cobro coactivo del tributo adeudado, imponga una multa y. el juez penal, independiente de ello imponga una pena"

La concurrencia de la triple identidad dentro de los distintos contenidos del principio non bis in ídem (Antonioli, 2014). Los criterios de aplicación del principio *ne bis in ídem*, fijan la existencia de:

1. **La identidad del sujeto: (ídem personae).** La identidad del sujeto es únicamente la identidad de la persona perseguida penalmente. Se debe aclarar que, en el Derecho Penal, no es relevante la persona del denunciante.

Además, las sanciones penales recaen siempre en la persona física y no en las jurídicas, como sucede en la sanción administrativa. Por lo que se debe considerar además la diferencia entre la persona natural y la persona jurídica las personas jurídicas no delinquen.

- 2. La identidad del objeto: (ídem res).** Denominado identidad del objeto de persecución (identidad objetiva), por el cual la imputación tiene que ser idéntica, es decir el mismo comportamiento, la misma persona. Es así que la identidad del objeto tiene que ser observada desde una perspectiva fáctica. Bajo el criterio del non bis in ídem que prohíbe la persecución sucesiva o simultánea: “no es cierto que pueda admitirse un nuevo proceso sobre la base de los mismos hechos y una calificación jurídica distinta” (Roy, 1997). No obstante, no hay vulneración del principio en el concurso ideal de delitos, por cuanto concurren varias acciones que son considerados como un solo hecho al configurar varias figuras delictivas. Por lo que no existiría vulneración del principio al tener un sustento diferente.
- 3. La identidad de fundamento (ídem causa petendi).** La causa petendi es la causa, la razón o el motivo de pedir. En lo que respecta a la identidad de fundamento resulta necesaria su concurrencia de este hecho y cuyo contenido está conformada por la lesión de un mismo bien o interés protegido. “No cabe la doble sanción del mismo sujeto por un mismo hecho cuando la punición se fundamenta en un mismo contenido injusto” (Nuñez, 2010, pág. 52), no sólo es necesario para el test de identidades del ne bis in ídem, la identidad del sujeto, del objeto sino también que el contenido sea el mismo interés protegido. Al respecto la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema en la R.N. N° 2090-2005-Lambayeque fija algunos criterios del non bis in ídem, estableciendo relaciones y diferencias entre el procedimiento sancionador administrativo y el penal:

“**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.

Sexto: Que el principio de ne bis in ídem 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 administrativa en que incurrió el funcionario por haber cometido graves irregularidades en el desempeño de sus funciones, es independiente de la responsabilidad penal; 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 (...).

Los criterios para determinar si existe identidad de fundamento entre dos sanciones, deben partir por el carácter hipotético de la norma que tipifica o regula la conducta a fin de observar si estos se asemejan en sus elementos tanto sustanciales como constitutivos. De ser así existiría la identidad de fundamento; lo cual tiene como consecuencia la vulneración del principio del ne bis in ídem. Este criterio se aprecia además en el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, específicamente en el caso Franz Fischer vs. Austria, ya que utiliza el método de comparación ilícitos entre la infracción administrativa y el delito penal, para

confirmar o no la posible existencia de identidad de fundamento. El caso es que Franz Fischer recibió una doble sanción por conducir bajo los efectos del alcohol por cuanto el hecho estaba regulado por dos normativas, el Código de Circulación y el Código Penal. Cuando debió ser sancionado por la comisión del delito por el Principio de Lesividad y por el bien jurídicamente tutelado, precisándose que dicho principio es de naturaleza penal y no administrativa pues esta última busca garantizar la continuidad del servicio público y proteger el interés público.

Por otro lado, tenemos el Caso Full Goods vs. SUNAT signado con el número de expediente 1457-2010-1706-JR-CI-09. Proceso de amparo mediante el cual la empresa alega afectación a su derecho de propiedad y debido proceso para lo cual solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia número 055-3Q0000/2010-000124, del 9 de abril del 2010 que declara improcedente su solicitud de devolución de mercancías, El motivo, la fiscalía había dispuesto el archivamiento de la denuncia por delito tributario, alegando que se trataba de una infracción administrativa por no existir el mismo fundamento o causa petendi, que consiste en la existencia de una superposición exacta entre los bienes jurídicos protegidos y los intereses tutelados con las distintas normativas sancionadoras, de manera que si ambas normas tienen el mismo fundamento, no procederá la doble punición. En consecuencia, la Sala declara improcedente el amparo.

Tomando en cuenta al autor (Barja, 2004), el fundamento del *non bis in ídem* tiene como base fundamental ser un principio general del derecho, que nadie puede ser juzgado ni castigado dos veces por el mismo hecho.

Por el cual debe considerarse que la *non bis in ídem* es un principio de amplia y profunda razón que justifica que no debe ser un sujeto sancionado ni perseguido dos veces por el mismo hecho y es más ante el mismo titular de derecho, que es el Estado. Este tiene como finalidad el de evitar las consecuencias posteriores por un segundo proceso ya que estaría vulnerando el principio de la legalidad. Las imposiciones de las sanciones a un mismo sujeto estarían afectándolo consecuentemente, debido a que se estaría incurriendo en

un grave error por sus hechos y por su doble enjuiciamiento lo que implicaría una desproporcionalidad constitucionalmente. Se sabe que el Derecho regula nuestras normas, con interés de cada titular y que a la misma vez nos protege. Como lo es este principio del non bis in ídem que estaría protegiéndonos con el fin de evitar la doble sanción que se justifica por los mismos hechos y comportamientos que puedan haber infringido. La condición del sujeto activo es por los imperfectos que hace en cierta normativa. Es así que con este principio como lo consideran todos los autores mencionados con anterioridad; es la regular, evitar una sanción más en los mismos términos ya todas las leyes protegen distintos bienes jurídicos. Por ello cabe recalcar que dicho principio es de gran importancia para los sujetos que por desconocimiento se les interpone una doble sanción ,que con ello se encuentran nuestros gama de derechos y tiene una garantía fundamental en la que se basa y en la que nos debe brindar el Estado para las injusticias que en la realidad se aplica con todo sus recursos y autoridad encargadas por mando de otros superiores, por lo que también este le afecta al sujeto activo tanto en su dignidad, libertad y otros derechos que se nos regula para nuestro ayuda y beneficios así como también que las personas naturales tienen deberes y obligaciones que cumplir con la finalidad de que no caigan en un injusto penal o administrativo.

Caso de Ruotsalainen Vs. Finlandia

El caso Ruotsalainen, cuyo fallo fue expedido el 16 de junio del 2009 resulta relevante dentro del ámbito del derecho europeo. Por cuanto resuelve sobre un caso de doble sanción por los mismos hechos, es así que frente a una sanción administrativa por “tasa sobre combustibles”, se aplica una pena con multa por la comisión de un delito tributario, consistente en la utilización de combustible gravado con impuesto menor sin que se haya comunicado a la administración sobre la utilización pues existe una ley finlandesa sobre combustibles que tuvo por finalidad evitar el uso de fuel oil en lugar de diésel, es decir no prohibió directamente el uso de dicho combustible, pero quienes querían usar el fuel oil se les obligaba a notificar a la administración y pagar una tasa de 252, 28 euros por día. Y su omisión es pasible de sanción con pena con tasa gravada. Al respecto el Tribunal afirmó que la tasa conlleva una sanción

administrativa y penal. Por otro lado, la evasión tributaria en lo que respecta al pago del impuesto a los combustibles también se encuentra en el Código Penal como defraudación tributaria menor.

A partir de esta normativa, el 26 de febrero de 2001, en sede penal, se aplicó a la actora una multa de 121 euros en un proceso penal; y con posterioridad, el 17 de septiembre de 2001, en sede administrativa se impuso una multa de 15.137 euros. Por lo que se interpuso un recurso ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que debió dilucidar si resultaba violatoria del art. 4 del Protocolo 7 de la Convención Europea de Derechos Humanos, referida a que cuando una persona ya tenga un fallo definitivo, por motivos de una infracción no podrá ser perseguido o castigado nuevamente por lo mismo.

En ese sentido el Tribunal acude a los principios para discriminar los conceptos "imputación penal" y la de "sanción" de los artículos 6 y 7 de la Convención, conocidos como los "criterios Engel" por el cual se fijan tres criterios para determinar si hubo, o no, una "imputación penal", los cuales son:

- La clasificación legal de la infracción por parte de la ley nacional;
- El segundo es la verdadera naturaleza de la infracción; y
- tercero es el grado de severidad de la sanción que la persona afectada se arriesga a recibir.

En el presente caso, la primera sanción (la multa por defraudación tributaria menor) fue impuesta en un procedimiento penal, y se constituyó en cosa juzgada. Sin embargo, bajo los "criterios Engel", quedaba claro que la "tasa sobre combustibles" no estaba clasificada como penal, sino como parte del régimen fiscal pero dicho criterio no era lo decisivo puesto que el Tribunal había decidido previamente que: "(...) el ámbito considerado en el sistema legal finlandés como "administrativo" incluye ciertas infracciones que tienen connotaciones penales, pero que son demasiado leves como para ser reguladas por la ley y el procedimiento penal...". Pero a continuación, uno de los argumentos centrales de la sentencia, es aquella en la cual el Tribunal considera la verdadera finalidad de la "tasa sobre combustible". Se rechaza entonces, en primer lugar, que la imposición de la tasa pudiera tener únicamente un propósito

resarcitoria (como argumento del Estado finlandés), especialmente debido a su importe, que triplica el monto normal del tributo. Ante lo cual refiere el Tribunal: "...Respecto al argumento del Estado de que la "tasa sobre combustibles" fue concebida como resarcimiento pecuniario por un daño, no resulta convincente para el Tribunal, de acuerdo a las circunstancias del presente caso. Puede ser que la "tasa sobre combustible" aplicada se haya correspondido con el daño causado, concretamente con la recaudación perdida. Sin embargo, debe ser destacado que la "tasa sobre combustible" impuesta consistía en el triple de la cuota tributaria". Como consecuencia, descartada la finalidad únicamente resarcitoria, el Tribunal concluye que la tasa fue instituida por el legislador con fines preventivos y retributivos, dos características que definen a las sanciones de naturaleza penal. Definida de esta manera la naturaleza de la sanción impuesta, esto es, el carácter penal del procedimiento resulta innecesario entrar en el análisis del tercero de los criterios. Para el Tribunal ha quedado suficientemente acreditado que la segunda de las sanciones fue impuesta también en un "procedimiento penal", tal como lo exige el artículo 4 de la Convención. Sólo queda por determinar la configuración del elemento "ídem", es decir, si ambas sanciones fueron aplicadas por un mismo hecho. Para hacerlo, el Tribunal acudió al criterio definido en el precedente "Serguei Zolotukhin v. Rusia", resuelto apenas unos meses antes, en el cual se armonizaron los diferentes enfoques utilizados hasta ese momento a lo largo de su jurisprudencia, para definir en los hechos la existencia de una doble sanción por la "misma infracción". A partir de "Zolotukhin" se adoptó el criterio de que el elemento "ídem" es determinado por la existencia de una segunda persecución, o enjuiciamiento, derivada de "...hechos idénticos o de hechos que son sustancialmente los mismos...", a los que constituyeron la infracción sancionada en la primera oportunidad. En consecuencia, la conclusión de la sentencia sobre este punto es, pues, que se estaba cuestionando una misma conducta, de la misma persona, el mismo hecho que en ambos procedimientos apenas difieren; es decir que los hechos que dieron origen a la sanción de ambas infracciones resultan ser "sustancialmente los mismos", en aplicación del artículo 4° de la Convención. Por tanto, el Tribunal ha dado preeminencia a la identidad de hecho que si bien contiene la figura del Código Penal de manera, que el

Tribunal pudo establecer que la aplicación de la "tasa sobre combustibles", por parte de la Administración resultó ser en realidad una segunda sanción penal, impuesta a causa de una infracción por la que el recurrente ya había sido condenado en un procedimiento penal previo, todo ello en violación al principio *non bis in ídem*, contemplado en la Convención Europea de Derechos Humanos.

(Reátegui, 2006) Manifiesta que la naturaleza jurídica de este principio se presenta como **un derecho genérico**, porque la acción persecutoria del delito y la intervención estatal sólo se realiza una sola vez, como **debido proceso**, por el cual el principio del *ne bis in ídem* es parte integrante del debido proceso que se encuentra relacionado a los requisitos que se debe observar en el proceso para garantizar una adecuada defensa, también tenemos la no violación al **derecho de defensa**, porque el principio del *ne bis in ídem* forma parte del legítimo derecho a la defensa pues el imputado tiene como mecanismo de defensa la excepción de la cosa juzgada y, finalmente se presenta como el **principio de legalidad**, por el cual este principio constituye un límite al ejercicio excesivo o arbitrario de la potestad sancionadora. Al mismo tiempo que constituye una garantía al tipificar la conducta delictuosa o infractora en la norma y fijar las posibles sanciones. (Reátegui, 2006)

Existen dudas que se presenta tanto en su doctrina como en la aplicación de las sanciones administrativas, pues con ello se genera que al interponer un castigo se genera un mal en su receptor o sujeto por ello tenemos las siguientes finalidades, conforme el autor García, C. (García, 2008) manifiesta que son:

Finalidad preventiva. Que serían en dos supuestos el primero, que las conductas que deben tener tipificación en lo administrativo, pues la amenaza de sanción crea un incentivo externo en el administrado que le motivara a cumplir con sus obligaciones legales para que su conducta no perturbe el buen funcionamiento de un determinado sector administrativamente. Y con respecto al segundo supuesto, entender claramente que la prevención debe centrarse en el ámbito de la imposición de la sanción administrativa. Es decir, dado que su imposición generará un estímulo externo negativo, tanto en el que cometió la infracción administrativa como en los demás (quienes al notar el contenido

aflictivo que sufre el infractor tienen la sensación de riesgo de sanción), preverá la comisión de futuras infracciones; y, de manera indirecta, protegerá el interés general.

Finalidad Re estabilizadora. Que conforme al derecho se puede afirmar que la sanción administrativa tiene esta finalidad en la medida que, cuando se impone, su contenido aflictivo se orienta a restablecer el correcto funcionamiento global de un sector administrativamente regulado. Estas finalidades que contribuyen al principio son de la rama del derecho administrativo sancionador que manifiesta que están son medidas de ayuda para las sanciones que se le pueda interponer a los administrados en ocasiones que incumplan con la normativa que regula dicha administración y que ello consecuentemente se le afecta con amenazas de sanciones.

Los Ilícitos Tributarios. El hecho ilícito penal tiene como consecuencia una pena que el Estado impone a los sujetos que han vulnerado el ordenamiento jurídico por haber realizado una conducta típica, antijurídica y culpable. Sin embargo, se debe tener presente que tanto el Derecho Penal como el Administrativo como lo señala (García-Pablos, 2012) son: “Medios de control social”, por configurar conductas conjuntamente que controlan y sancionan la conducta antisocial. Pero existen entre ambas grandes diferencias como, por ejemplo: en el hecho ilícito penal por el grado de lesividad de los bienes jurídicos y por las sanciones ocupa la escala más alta del ius puniendi del Estado. Lo que no sucede con el ilícito administrativo o infracción administrativa. Sin embargo, aún perdura la discusión ontológica de la identidad del ilícito penal como conductas contrarias al Derecho sujetas a sanción que involucran su aplicación a un mismo caso concreto con una vulneración al principio materia de estudio.

El problema radica en la falta de precisión sobre la potestad punitiva del Estado: el poder punitivo y el poder sancionador administrativo pese a ello nunca se podría cuestionar su legitimidad, como revela (Nieto, 2002) al encontrarse entroncado ambos en un solo Poder común del Estado. Ahora dentro de los elementos integrantes de los hechos ilícitos tanto del delito como de la infracción, se presentan:

- **La Tipicidad:** Por este principio se describen con precisión y claridad las conductas reprochables.

- **La Antijuricidad:** (Muñoz, 2002) señala que la antijuricidad es un juicio negativo de valor por el cual se pone en evidencia que ese comportamiento es contrario al ordenamiento jurídico. La antijuricidad es la conducta típica descrita en una norma como delito. Y por su juicio negativo forma parte de la estructura de la infracción administrativa.

- **La Culpabilidad:** No basta la sola concurrencia de una conducta típica y antijurídica, se necesita la culpabilidad por el cual la conducta típica y antijurídica resulta ser reprochable y justifica la imposición de una sanción. Es así que Gómez, Jesús afirma que la culpabilidad se basa en la decisión libre del sujeto que se encuentra en la capacidad de controlar sus inclinaciones y elegir la realización de valores. (Gómez, 2005)

Los hechos ilícitos vulneran los derechos fundamentales reconocidos por el Derecho tales como: dignidad, propiedad, etc. Estos actos ilícitos no forman parte del proceso económico pues no solo ocasionan perjuicios a la sociedad, sino que además generan una injusta competencia con los ciudadanos que realizan actividades lícitas.

En el Sistema Tributario resulta también vigente la problemática del tributo proveniente de actividades ilícitas que debe analizarse. Por cuanto el tributo sirve para financiar los gastos públicos o para satisfacer necesidades colectivas a cargo del Estado; desde un punto de vista simple no importaría de dónde venga el tributo sino el fin que es el desarrollo de la sociedad. Sin embargo, si se parte de la tendencia actual de la doctrina que busca consolidar la existencia de un Estado Constitucional, se debe tener en cuenta que los hechos ilícitos vulneran los derechos fundamentales reconocidos por la Carta Magna.

Hay que aseverar que a través de un acto ilícito un sujeto puede acrecentar su patrimonio, significa reconocer que el delito es un acto lícito y por

tanto permitido por el ordenamiento jurídico. En consecuencia, quien comete delito no puede jamás llegar a ser titular del producto de su ilegal actuar, motivo por la cual no podría sostenerse que incrementó su patrimonio. (Falcón y Tella, 1998) señala desde la perspectiva de la capacidad contributiva el manejar fondos obtenidos de manera ilegal jamás puede ser identificado con el derecho de propiedad que constituye un derecho subjetivo reconocido y protegido por la norma por lo que no puede existir capacidad contributiva ni realizado el hecho imponible consistente en la obtención jurídica y no simplemente material de la renta.

Casuística

Caso Nicolás de Bari Hermoza Ríos

Los abogados, están en su mayoría de acuerdo con el fallo del Tribunal Constitucional (TC) de la Sentencia del 12 de Noviembre del año 2007 (Expediente: N° 034382-2007 PA/TC), respecto a la independencia administrativa de SUNAT y jurisdiccional del Derecho Penal aplicado por el Poder Judicial en la Región Lambayeque durante el año 2016. El “non bis in ídem” exige que una conducta sólo pueda ser tipificada como delito o infracción administrativa, pero no como ambos al mismo tiempo, como señala César Gamba.

En el caso concreto se formuló acusación contra Nicolás Hermoza y familia por ocultar dolosamente sus ingresos y rentas a la Administración Tributaria por no declarar el dinero depositado en las cuentas bancarias abiertas en Suiza; lo cual tuvo como consecuencia un perjuicio fiscal por el monto de total de US \$ 20'550,000.00 (Veinte Millones Quinientos Cincuenta Mil y 00/100 Dólares Americanos por los delitos de peculado y cohecho pasivo propio, por la apropiación de fondos públicos y el recibo de soborno. Los hechos al ser considerados como patrimonio oculto a la Administración Tributaria fueron tipificados como delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos, previsto en el tipo penal complementario de los artículos 268 y 269, inciso 2, del Código Penal (vigente hasta abril de 1996). Pero cuya configuración fue recogida como tipo penal complementario del Decreto

Legislativo 813, Ley Penal Tributaria Por otro lado, se hace referencia que existió un proceso administrativo y tributario previo al proceso penal. Para posteriormente iniciarse un proceso de amparo. Es por ello que frente al amparo promovido por De Bari Hermoza Ríos, afirma que la SUNAT ha vulnerado el principio de legalidad tributaria por cuanto ha determinado deuda tributaria e impuesto multas sobre hechos no contemplados en la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N.º 774, desde el momento que manera errónea aplicó la presunción legal de incremento patrimonial no justificado, según lo prescribe el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando resulta al detectar un incremento patrimonial, siempre y cuando no sean provenientes del delito pues todos los bienes que provengan del delito no constituyen un incremento patrimonial del contribuyente.

En este caso particular, el criterio del Tribunal Constitucional al emitir sentencia ha sido que para la aplicación del artículo 52º de la LIR no es relevante el origen –lícito o ilícito– del incremento patrimonial por lo siguiente:

1. Del artículo 74º de la Constitución, se infiere que no es función de la administración tributaria, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica. Tampoco se le debe exigir a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico del incremento patrimonial.
2. Que la administración tributaria deba verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia a todas luces irrazonable.
3. El impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas.
4. La determinación del impuesto a la renta es un procedimiento que excluye la sanción penal. La SUNAT no impone penas.

En consecuencia, el Tribunal Constitucional declara infundada la demanda de amparo. En el caso concreto el Tribunal Constitucional reafirmó la independencia de la Administración Tributaria respecto a los hechos descritos.

3.3 Definición De Términos Básicos

Administración Tributaria: “Es la entidad facultada que administra los tributos señalados por ley, son órganos de la Administración: la SUNAT y los gobiernos locales” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 6)

Auditor Tributario: “Es el funcionario encargado de realizar el análisis de los registros contables, de la documentación sustentatoria y de la veracidad de lo informado en las declaraciones juradas” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 18).

Auditoria Tributaria: “Control crítico y sistemático, que usa un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 19).

Base Cierta: “Son los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 20).

Base Imponible: “Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota (tasa) del tributo” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, p.20). Por otro lado, se define como “La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas” (Cabanellas G. , 2006, pág. 54).

Capacidad Contributiva: “Aptitud que tiene una persona natural o para tributar, conforme a su disponibilidad de recursos con que cuenta” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 31). También podemos decir que es un “Concepto fiscal, según el cual las contribuciones deben estar relacionadas con el ingreso o la riqueza de los contribuyentes” (Diaz, 2012, pág. 23).

Capacidad Jurídica: “La aptitud que tiene la persona, para ser sujeto o parte, por sí o por el representante legal, en las relaciones de Derecho; ya como titular de derechos o facultades, ya como obligado a una prestación o al cumplimiento de un deber” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 31).

Código: “Del latín codex con varias significaciones; entre ellas, la principal de las jurídicas actuales: colección sistemática de leyes” (Cabanellas G. , 2006, pág. 87), por otro lado, se puede decir que es el “Ordenamiento legal que compila una serie de preceptos relativos a una rama del derecho. Por ejemplo: Código Civil, Código Fiscal, Código Penal, entre otros” (Díaz, 1981, pág. 26).

Código Tributario: “Conjunto de Disposiciones del ordenamiento Jurídico - Tributario” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 36).

Contribuyente: “Sujeto que realiza el hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria” (Defensoria del Contribuyente y Usuario Aduanero, s.f., pág. 6), también se puede decir que es “La persona Natural o Jurídica que tenga patrimonio, ejerza actividades económicas o haga uso de un derecho que conforme a ley genere la obligación tributaria” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 47).

Declaración Tributaria: “Manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar” (Defensoria del Contribuyente y Usuario Aduanero, s.f., pág. 7).

Defraudación: “Delito comprendido en el concepto genérico de estafa” (Ossorio, s.f., p. 269), al respecto también se puede decir que “El delito se configura por defraudar a otro en la sustancia, calidad o cantidad de las cosas que se le entreguen en virtud del contrato o de un título obligatorio” (Ossorio, s.f., pág. 269).

Defraudación Fiscal: “Es el delito mediante el que se evita el pago total o parcial de tributos establecidos en la ley a través de artificio, engaño, astucia,

ardid u otra forma fraudulenta” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 55).

Delito: “Etimológicamente, la palabra delito proviene del latín delictum, expresión también de un hecho antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa” (Cabanellas G. , 2006, pág. 140), también podemos decir que es el “Acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal” (Jiménez, 1997, pág. 207).

Delito Tributario: “Es la acción dolosa prevista en la Ley que se puede manifestar en las siguientes modalidades: Defraudación Fiscal, contrabando, elaboración clandestina de productos gravados, fabricación o falsificación de timbres, marcas, sellos o documentos en general” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 56).

Deudor Tributario: “Es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable” (D.S. N° 133-2013-EF, 2013).

Evasión Tributaria: Viene a ser: “Toda situación con dolo, violatoria de las disposiciones tributarias, destinada a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 83), la evasión tributaria es señalada por el Código Penal como una modalidad de defraudación tributaria.

Facultad de Fiscalización: Conforme a nuestro Código Tributario en el Art. 62°, esta es ejercida discrecionalmente e incluye las inspecciones, investigaciones y controles de los cumplimientos de las obligaciones formales y sustanciales tributarias de los contribuyentes (D.S. N° 133-2013-EF, 2013).

Impuesto: La Norma II del Título Preliminar, del Código Tributario, señala que es un “Tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado” (D.S. N° 133-2013-EF, 2013).

Infracción Tributaria: Es el resultado de omitir o violar normas tributarias, la cual es determinada de forma objetiva y sancionada administrativamente (D.S. N° 133-2013-EF, 2013).

Non bis in ídem: Este es un término que en latín significa que no se puede juzgar a una persona dos veces por la misma causa, Así mismo, “En materia penal, significa que no cabe castigar dos veces por el mismo delito; ya sea aplicando dos penas por un mismo hecho o acusando por segunda vez por un delito ya sancionado” (Cabanellas G. , 2006, pág. 323).

Potestad: “Dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre una cosa. A esta definición académica cabe añadir también la que se ejerce sobre una persona” (Ossorio, s.f., pág. 753).

Sanción: “Acción tomada por el Poder Ejecutivo dentro del proceso de elaboración de leyes” (Díaz, 2012, pág. 99), también se le define como “Consecuencia jurídica desencadenada al haberse desobedecido el mandato establecido en una norma” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 205), término que comúnmente denominamos castigo.

Sanción Administrativa: Sanción que es impuesta ya sea por el Poder Ejecutivo o por alguna autoridad de ese orden, “Por lo general se reduce a multas, cuantiosas en ocasiones, como las represivas del contrabando y la especulación. En otros casos significa una inhabilitación, por privar del pase, patente, autorización o documento que permite ejercer una profesión o actividad” (Ossorio, s.f., pág. 871).

Sanción Penal: “La amenaza legal de un mal por la comisión u omisión de ciertos actos o por la infracción de determinados preceptos” (Ossorio, s.f., pág. 871).

Sanción Tributaria: “La SUNAT aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, consistentes en multas, comiso y cierre temporal de establecimientos de acuerdo a la tabla que aprobarán mediante Decreto Supremo” (Instituto de Administración Tributaria, 1995, pág. 205).

Tributo: “Cantidad en dinero o en especie, que está obligado a cubrir al Estado el miembro de una colectividad determinada, por disposición de una ley” (Díaz, 2012, pág. 111), también se puede decir que es el “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal” (Ossorio, s.f., pág. 967).

CAPÍTULO IV

Presentación, Análisis e Interpretación De Resultados

4.1 Validez Y Confiabilidad De Los Instrumentos

4.1.1 Validez del instrumento

Conforme a lo indicado por (Corral, 2009) a fin de verificar la validez de contenido se debe evaluar el grado en que un instrumento muestra un dominio específico del contenido de aquello que queremos medir. Es decir, se determinará si los ítems de un instrumento representan el universo de contenido de lo que queremos medir. Buscamos, la respuesta a la pregunta si el comportamiento seleccionado de nuestra muestra es representativo.

Se utilizaron los formatos que establece la Universidad Alas Peruanas a fin de validar los instrumentos de investigación, con el uso de la opinión o juicio de expertos.

A fin de validar el contenido del instrumento, cuestionario para los abogados del Departamento de Lambayeque, se contó con la opinión o juicio de **cinco (05) expertos**, que, con criterio de independencia, determinaron la aplicabilidad y validez de la formulación de cada pregunta del cuestionario.

Los cinco jueces o expertos tuvieron previamente la información suficiente y necesaria, respecto al objetivo del instrumento, las variables de investigación y su operacionalización, las dimensiones e indicadores correspondientes, así

como la conceptualización del universo de contenido. Asimismo, los expertos recibieron un instrumento de validación, que contiene la congruencia ítem-dominio, así como las observaciones.

Se consideró a cinco expertos, con el grado de doctor, con conocimientos en Administración y Dirección de Empresas, Metodología de la Investigación, Derecho, Tributación y Asesoría Fiscal de Empresas, los mismos que son:

Exp. N° 01 - Jorge César Fernando, NAKAZAKI SERVIGON, Doctor en Administración y Dirección de Empresas de Negocios, quien es egresado de la Universidad de Chiclayo, maestro en Administración de Negocios. Ingeniero industrial de la Universidad de Lima, Catedrático del Programa de Maestría y Doctorado en Administración de Negocios de la Escuela de Post Grado de la Universidad Particular de Chiclayo, Coordinador Académico de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras de la Universidad San Martín de Porres, Gerente General de la Autoridad Portuaria Regional de Lambayeque.

Exp. N° 02 - Luis Manuel, SUCLUPE QUEVEDO, Doctor en Educación, graduado en la Universidad Privada César Vallejo, tiene maestría en Ciencias, con mención en Docencia Universitaria e Investigación Educativa de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo de Lambayeque. Profesor de diversas universidades del país. Con especialización y conocimientos en Metodología de la Investigación Científica.

Exp. N° 03 - María Manuela, HERNÁNDEZ VALDEZ, Doctora en Educación por la Universidad Privada Norbert Wiener, Maestro en Educación con mención den docencia y gestión educativa. Directora de Instituto Superior Tecnológico Público Íllimo. Con especialización y amplios conocimientos en Metodología de la Investigación Científica.

Exp. N° 04 - Enrique Martin, SAN MIGUEL ROMERO, Doctor en Derecho, graduado en la Universidad Alas Peruanas, tiene maestría en Tributación y Asesoría Fiscal de Empresas de la Universidad César Vallejo de Trujillo. Profesor de diversas universidades del país. Con especialización en tributación y derecho.

Exp. N° 05 - Mary Carmen, OLAYA MONTEJO, Doctora en Gestión Pública y Gobernabilidad, graduada en la Universidad Privada César Vallejo, tiene maestría en Tributación y Asesoría Fiscal de Empresas y es magister en Gestión Pública de la Universidad Privada César Vallejo. Con especialización en tributación y gestión pública.

Método de juicio de experto: Agregados Individuales

A los cinco expertos o jueces seleccionados, se solicitó en forma individual, que validen los indicadores establecidos por la Universidad Alas Peruanas, como claridad, objetividad, actualidad, organización, suficiencia, intencionalidad, consistencia, coherencia, metodología y pertinencia. Recibiendo cada juez, la información suficiente y necesaria que les permita emitir su opinión, conociendo claramente cuál es el propósito de los cuestionarios y su respectiva tabla de operacionalización de las variables de la investigación, dimensiones e indicadores.

Evaluación de los expertos:

Individualmente, cada experto o juez, recepcionó los instrumentos para que validarán las dos variables con los ítems. Las listas de cotejos validadas fueron recepcionadas.

Con el sistema de concordancia, se verificó y corroboró por cada ítem, la forma de elección de sus alternativas. La alternativa de los ítems fue fundamentada individualmente por los expertos.

Tabla 2

Validez a juicio de expertos

Criterio	Expertos					Total
	Exp. 1	Exp. 2	Exp. 3	Exp. 4	Exp. 5	
Claridad	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Objetividad	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Actualidad	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Organización	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Suficiencia	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Intencionalidad	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Consistencia	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Coherencia	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Metodología	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Pertinencia	95%	97%	98%	100%	100%	98%
Total	95%	97%	98%	100%	100%	98%

Fuente: Elaboración propia luego de la aprobación de los expertos.

Se calcula el valor promedio para los diez criterios de los cinco expertos que participaron en la validación del instrumento que fue de 98%, por lo tanto, este instrumento puede ser aplicado tal como ha sido elaborado. Los expertos o jueces determinaron la validez y aplicabilidad de los instrumentos, lo que queda evidenciado en las respectivas tablas (ver el Anexo 5).

4.1.2 Confiabilidad del instrumento

“La exactitud con la que un instrumento mide lo que se quiere medir, se denomina confiabilidad” (Ruíz, 2013). Entre los métodos para estimar la confiabilidad, se encuentra la medida del Coeficiente Kuder Richardson.

La confiabilidad se obtuvo mediante una prueba piloto equivalente al 26% de la muestra, es decir 30 encuestados de la muestra de 116.

Para el análisis estadístico y para determinar el grado de concordancia entre los encuestados se utilizó el Método Coeficiente Kuder Richardson (r_{20}), que requiere de una sola administración del instrumento y se basa en la medición de la respuesta del sujeto con respecto a los ítems del cuestionario. Se operativizó mediante el programa estadístico SPSS 22.0 para Windows, para los 15 ítems.

-Cálculo del coeficiente Kuder Richardson

$$r_{20} = \left(\frac{k}{k-1}\right)\left(\frac{\sigma^2 - \sum pq}{\sigma^2}\right)$$

Donde:

k = número de ítems del instrumento

p = porcentaje de personas que responde correctamente cada ítem

q = porcentaje de personas que responde incorrectamente cada ítem

σ^2 = varianza total del instrumento

Al procesar los resultados se obtuvo un Kuder Richardson (r_{20}) que indica una confiabilidad significativa del 0.892 respectivamente, que supera el mínimo establecido de 0.50, lo que denota un nivel alto de precisión del instrumento.

Tabla 3

Estadísticas de fiabilidad

Kuder Richardson	N de elementos
0.892	15

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.

4.2 Análisis De Las Tablas Y De Los Gráficos. Interpretaciones:

A continuación se presentan, analizan e interpretan los resultados del

cuestionario dirigido a los abogados del Departamento de Lambayeque por variables y dimensiones.

4.2.1 Resultados por Variable:

4.2.1.1 Variable Independiente: Sanción por defraudación tributaria.

Tal como se puede apreciar en la Figura 1, el 88.8% de los abogados encuestados, indica que la aplicación conjunta de una sanción penal y administrativa por defraudación tributaria, no está armonizada con lo mencionado en el artículo 171 del código tributario. Además no están de acuerdo con el ejercicio de una sanción penal por defraudación tributaria cuando el contribuyente regularice su situación tributaria, cancelando sus deudas tributarias (tributos y multas), antes de que se inicie cualquier investigación al respecto por parte del Ministerio Público y manifiestan que se deben suspender las sanciones administrativas en tanto el Poder Judicial dicte sentencia definitiva.

Tabla 4

Resultados de la Dimensión Sanción por defraudación tributaria

Respuesta	n	%
No	103	88.8
Si	13	11.2
Total	116	100.0

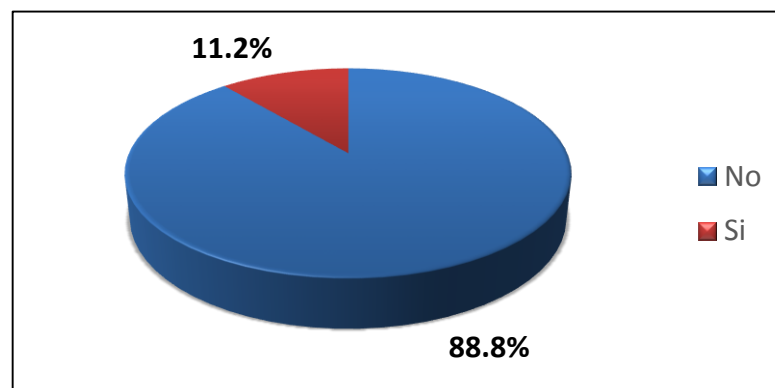


Figura 1. Resultados de la Var. Indep.: Sanción por Defraudación Tributaria.

4.2.1.2 Variable Dependiente: Principio Non Bis In Idem.

La Figura 2 muestra que el 90.5% de los abogados encuestados, indican que el principio del Non Bis in Ídem, es un principio constitucional que debe respetarse siempre.

Por lo tanto, el Estado, al momento de ejercer su facultad de imponer sanciones administrativas (Administración Tributaria) y penales por defraudación tributaria (Poder Judicial) debe aplicar este principio legal de relevancia constitucional, por cuanto ambas sanciones se fundamentan en el mismo bien jurídico protegido, que es la recaudación o tributos del Estado.

Tabla 5

Resultados de la Dimensión Principio Non Bis In Idem

Respuesta	n	%
Si	105	90.5
No	11	9.5
Total	116	100.0

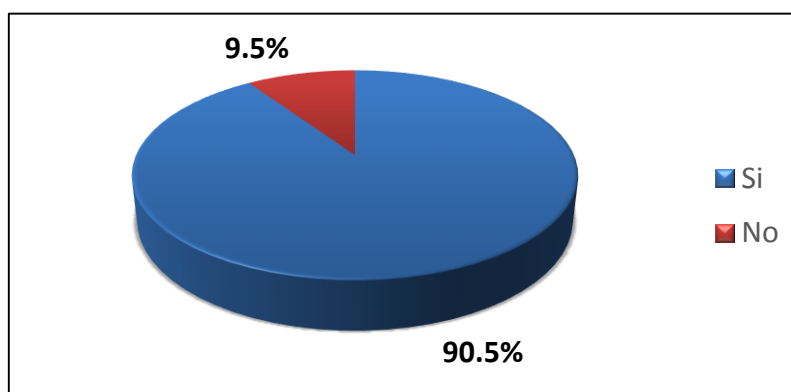


Figura 2. Resultados de la Variable Dependiente: Non Bis In Idem

4.2.2 Resultados por Dimensión:

4.2.2.1. Sanción Administrativa

La Figura 3 muestra que el 89.7% de los abogados encuestados están de acuerdo con el hecho de que la Administración Tributaria tiene dentro de sus facultades, sancionar administrativamente a los contribuyentes por defraudación tributaria y que no debe proceder la continuidad de una sanción penal por el mismo tenor cuando ya ha sido sancionado administrativamente, o en todo caso, debe suspenderse la sanción administrativa en tanto el Poder Judicial dicte sentencia definitiva ante los indicios de defraudación tributaria detectados, debido a que hay un único hecho imponible y la declaración de su existencia o inexistencia en sede penal debe ser vinculante para la jurisdicción administrativa. Además, consideran que el procedimiento administrativo tributario no es garantista y sólo busca recaudar impuestos y aplicar sanciones sin incentivar el cumplimiento o regularización voluntaria de los contribuyentes.

Tabla 6

Resultados de la Dimensión Sanción Administrativa

Respuesta	n	%
Si	104	89.7
No	12	10.3
Total	116	100.0

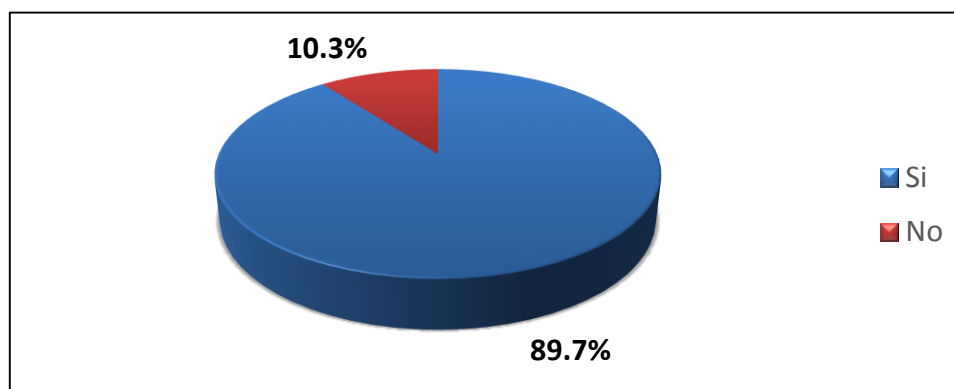


Figura 3. Resultados de la Dimensión: Sanción Administrativa

4.2.2.2. Sanción Penal

En la Figura 4 se puede observar que el 96.6% de los abogados encuestados afirman de que las denuncias por defraudación tributaria tanto penales como administrativas son necesarias para proteger los intereses del estado y la población. Sin embargo, el aplicar sanciones penales sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y a la vez, la aplicación de las sanciones administrativa que hubiere lugar, no estaría armonizada con el artículo 171 del código tributario, el cual establece que “la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”, por lo que los abogados están de acuerdo con que el hecho de que cuando el contribuyente regularice su situación tributaria, cancelando sus deudas tributarias (tributos y multas), antes de que se inicie cualquier investigación al respecto por parte del Ministerio Público, y por tanto no debe proceder el ejercicio de la acción penal por defraudación tributaria.

Tabla 7

Resultados de la Dimensión Sanción Penal

Respuesta	n	%
Si	112	96.6
No	4	3.4
Total	116	100.0

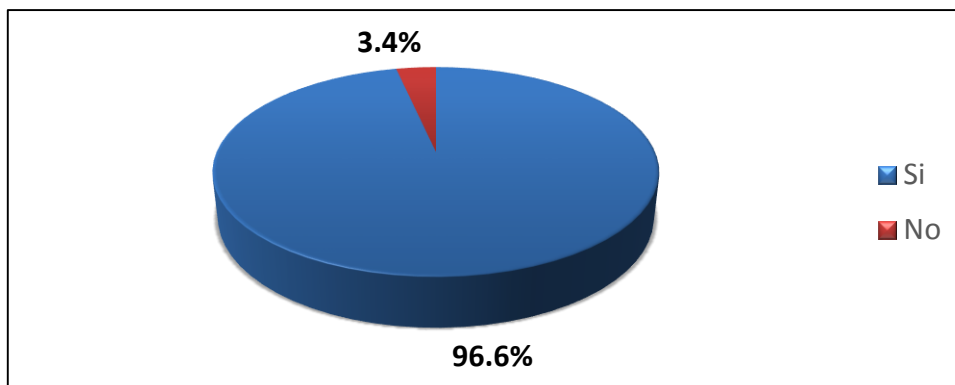


Figura 4. Resultados de la Dimensión: Sanción Penal

4.2.2.3. Fundamento

En la Figura 5 se muestra que el 81.9% de los abogados encuestados están a favor de que la sanción por defraudación tributaria tanto en el ámbito penal como administrativo influye en el fundamento del principio de non bis in idem debido a que protege el mismo bien jurídico que son los ingresos o tributos del Estado. Expresan también que, en el caso del delito penal por defraudación tributaria, el interés protegido es la recaudación tributaria, el tributo, el cual impacta en el gasto público, en cambio, en la infracción tributaria administrativa, el interés protegido es la Administración pública, es decir la finalidad pública de cada administración por tanto se puede indicar que, para algunos el interés protegido es único, y es el tributo administrado por la Hacienda Pública. Los encuestados también señalan que el principio de Non bis in ídem tiene relevancia constitucional, y por lo tanto debe aplicarse en nuestra legislación cuando se aplica la sanción administrativa tributaria y penal por defraudación tributaria.

Tabla 8

Resultados de la Dimensión Fundamento

Respuesta	n	%
Si	95	81.9
No	21	18.1
Total	116	100.0

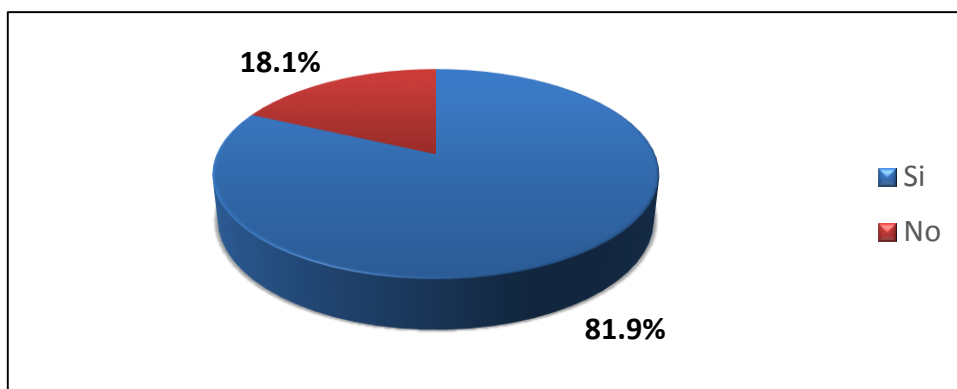


Figura 5. Resultados de la Dimensión: Fundamento

4.2.2.4. Aplicación

Al observar la Figura 6, se puede apreciar que el 94% de los abogados encuestados afirman que según el artículo 171 del Código Tributario, la Administración Tributaria al momento de ejercer su facultad de imponer sanciones debe aplicar los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem y que, cuando SUNAT sanciona administrativamente y condena penalmente al contribuyente por defraudación tributaria vulnera el principio de Non bis in ídem.

Así mismo, respaldan a Manuel ABANTO VÁSQUEZ, quien manifiesta que el principio "ne bis in ídem" es aplicable cuando la Administración Tributaria, además de efectuar el cobro coactivo del tributo adeudado, imponga una multa y el juez penal, independiente de ello imponga una pena por lo que se estaría violando dicho principio y que según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el caso de Ruotsalainen Vs. Finlandia en la aplicación del principio de Non bis in ídem, no hay diferencia entre el tipo de dos infracciones, una penal y otra administrativa, por el hecho de que la primera exija intencionalidad dolosa y la segunda mera culpa. Es decir, la duplicidad está dada en función del sujeto, hecho y no del marco legal o el sector administrativo en el que se desarrolla, por lo que no depende de la clasificación legal que se asigne a la infracción sancionada

Tabla 9

Resultados de la Dimensión Aplicación

Respuesta	n	%
Si	109	94
No	7	6
Total	116	100.0

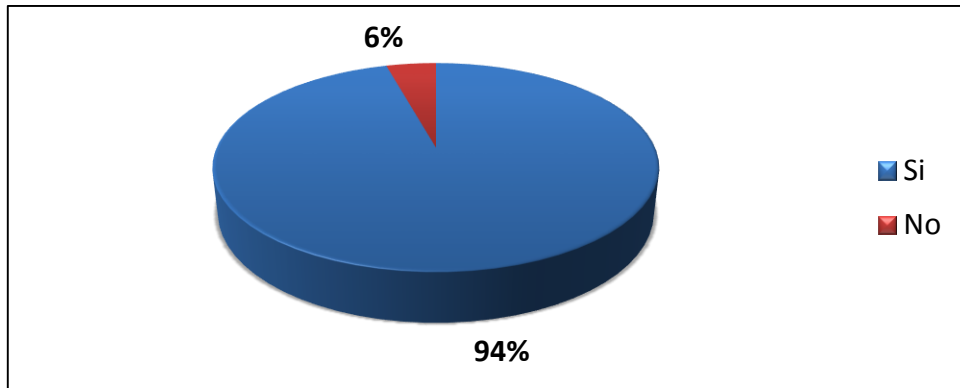


Figura 6. Resultados de la Dimensión: Aplicación

4.3 Prueba De Hipótesis

4.3.1 Hipótesis General

H₀: La sanción por defraudación tributaria no influye en el principio non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

H₁: La sanción por defraudación tributaria influye en el principio non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016

Para la prueba de hipótesis se realizó un análisis correlacional utilizando el coeficiente de correlación de Spearman (ρ), por tratarse de variables categóricas discretas, y un nivel de confianza del 99%, encontrando los siguientes resultados:

Tabla 10

Correlaciones bivariadas entre las variables Sanción por defraudación tributarias y el Principio del Non Bis in Ídem.

Correlaciones			X	Y
Rho de Spearman	Sanción por defraudación tributaria	Coeficiente de correlación	1,000	,401**
		Sig. (bilateral)	.	,000
		N	116	116
	Principio del Non Bis in Ídem	Coeficiente de correlación	,401**	1,000
		Sig. (bilateral)	,000	.
		N	116	116

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

$\rho = 0.401$

$p = 0.00$

$\alpha = 0.01$

Decisión: como el valor p es menor que α , entonces se debe aceptar la hipótesis de investigación.

Conclusión: al 99% de confianza se puede afirmar que la sanción por defraudación tributaria influye en el principio non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016

4.3.2 Hipótesis Secundarias

a. **H₀:** La sanción por defraudación tributaria no influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

H₁: La sanción por defraudación tributaria influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

Para la prueba de hipótesis se realizó un análisis correlacional utilizando el coeficiente de correlación de Spearman (ρ), por tratarse de variables categóricas discretas, y un nivel de confianza del 99%, encontrando los siguientes resultados:

Tabla 11

Correlaciones bivariadas entre la variable Sanción por defraudación tributarias y la dimensión Fundamento

Correlaciones			X	p3
Rho de Spearman	Sanción por defraudación tributaria	Coeficiente de correlación	1,000	,311**
		Sig. (bilateral)	.	,001
		N	116	116
	Fundamento	Coeficiente de correlación	,311**	1,000
		Sig. (bilateral)	,001	.
		N	116	116

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

$$\rho = 0.311$$

$$p = 0.001$$

$$\alpha = 0.01$$

Decisión: como el valor p es menor que α , entonces se debe aceptar la hipótesis de investigación.

Conclusión: al 99% de confianza se puede afirmar que la sanción por defraudación tributaria influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016

- b. **H₀:** La sanción por defraudación tributaria no influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

H₁: La sanción por defraudación tributaria influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

Para la prueba de hipótesis se realizó un análisis correlacional utilizando el coeficiente de correlación de Spearman (rho), por tratarse de variables categóricas discretas, y un nivel de confianza del 99%, encontrando los siguientes resultados:

Tabla 12

Correlaciones bivariadas entre la variable Principio del Non Bis in Ídem y la dimensión Sanción Penal

Correlaciones				
			Y	p8
Rho de Spearman	Sanción por defraudación tributaria	Coeficiente de correlación	1,000	,167
		Sig. (bilateral)	.	,00134
		N	116	116
Aplicación		Coeficiente de correlación	,167	1,000
		Sig. (bilateral)	,00134	.
		N	116	116

$$\rho = 0.167$$

$$p = 0.00134$$

$$\alpha = 0.01$$

Decisión: como el valor p es menor que α , entonces se debe aceptar la hipótesis de investigación.

Conclusión: al 99% de confianza se puede afirmar que efectivamente, la sanción por defraudación tributaria influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.

4.4 Prueba De Normalidad

En la presente investigación el conjunto de datos recopilados fue sometido a una prueba de normalidad con la finalidad de determinar y calcular si el conjunto de datos están bien modelado y se distribuya normalmente. Para lo cual se utilizó procedimientos estadísticos para determinar que la muestra proviene de una distribución normal.

Para determinar si los datos siguen una distribución normal se utilizó el estadístico de prueba de Kolmogorov-Smirnov con la corrección de significación de Lilliefors ya que la muestra es superior a 50, probándose la siguiente hipótesis:

H₀: Los datos siguen una distribución normal.

H₁: Los datos no siguen una distribución normal.

Tabla 13

Prueba de Kolmogorov-Smirnov

Prueba de Kolmogorov-Smirnov para una muestra		
N		116
Parámetros normales ^{a,b}	Media	19,8879
	Desv. Desviación	2,46989
Máximas diferencias extremas	Absoluto	0.080
	Positivo	0.080
	Negativo	-0.079
Estadístico de prueba		0.080
Sig. asintótica(bilateral)		0.065 ^c

a. La distribución de prueba es normal.

b. Se calcula a partir de datos.

c. Corrección de significación de Lilliefors.

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS

Tabla 14

Pruebas de normalidad

Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
Estadístic	gl	Sig.	Estadístic	gl	Sig.
o			o		
.080	116	.065	.974	116	.024

a. Corrección de significación de Lilliefors

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS

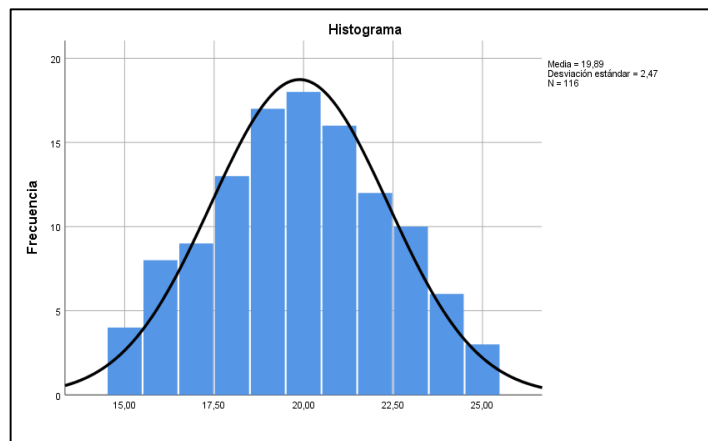


Figura 7. Histograma Resultado obtenido según programa SPSS.

Del resultado obtenido se evidencia una distribución normal de los datos.

$$\alpha = 5\% = 0.05$$

$$p = 6.5\% = 0.065$$

Decisión: como el valor p es mayor que α , entonces se debe aceptar la hipótesis de normalidad.

Conclusión: al 95% de confianza existe evidencia suficiente para decir que los datos siguen una distribución normal.

4.5 Discusión de Resultados

1. De acuerdo con lo probado estadísticamente a través de las pruebas de hipótesis, se obtuvo como resultado, que la sanción por defraudación tributaria tanto administrativa como penalmente, influye en el principio del non bis in ídem, esto queda sustentado a través de las encuestas realizadas donde los abogados lo reafirmaron. Asimismo, cabe indicar que todos los resultados obtenidos en la presente investigación guardan relación con lo que sostienen los investigadores como (Brun, 2013), (Barrera & Hessdörfer, 2012), (Vanella, 2015), (Morales, 2010), (Hernández, 2013), quienes señalan que al sancionar al contribuyente administrativamente con una multa emitida por la administración tributaria y a su vez sancionar penalmente al contribuyente influye vulnerando dicho principio. Estos autores, además, expresan que deben reconocerse tanto en el derecho penal y derecho sancionador tributario los mismos principios, siendo uno de ellos el principio de non bis in ídem y que la multa por el tributo defraudado y la sanción privativa de la libertad por delito tributario influye vulnerando dicho principio. Así mismo, indican que no se debe juzgar sucesivamente lo que ya se realizó o auditar dos veces el mismo periodo o contribución y que la Administración debe abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo sancionador, cuando detecte indicios de delito penal. Ello es acorde a lo que se ha encontrado en la presente investigación, es decir se determina que, la sanción por defraudación tributaria influye en el principio de Non Bis in Ídem en el Departamento de Lambayeque, 2016.
2. En lo que respecta a si la sanción por defraudación tributaria, influye en el fundamento del principio de Non bis in ídem, según los resultados obtenidos de la aplicación del cuestionario, se puede afirmar al 99% de confianza, que ambas sanciones, tanto administrativa como penal, protegen al mismo bien jurídico, lo cual permite inferir la sanción por defraudación tributaria influye en el fundamento del principio del non bis in ídem, en la facultad sancionadora estatal en sede administrativa y en

sede judicial, por defraudación tributaria, en el Departamento de Lambayeque, 2016, por cuanto, en ambas sanciones, según la mayoría de los encuestados manifiestan que el Estado busca proteger tanto en la vía administrativa como penal al mismo bien jurídico: el tributo, la recaudación tributaria. Considerando que tanto la condena penal por defraudación tributaria, como la sanción administrativa por no incluir ingresos en sus declaraciones (declarar cifras o datos falsos), para dejar de pagar tributos, se fundamentan en el mismo bien jurídico.

Todo ello guarda relación con diversas opiniones como la de Echavarría, en su investigación doctoral realizada en Barcelona, España “Análisis de la conducta típica y de la autoría en el delito de defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal” (Echavarría, 2012), quien considera que el bien protegido por el derecho penal tributario es el tributo, como el instituto jurídico del que parte la construcción de la relación tributaria entre contribuyentes y Estado.

Barrera & Hessdörfer en “El engaño como conducta típica en la defraudación tributaria: puntos de contacto y asimetrías entre el régimen infraccional y penal”. Artículo de investigación, Universidad de Montevideo, Uruguay (Barrera & Hessdörfer, 2012), considera como único bien jurídico protegido al legítimo derecho de la percepción de los tributos por el Estado, es decir a la Hacienda Pública, tanto para la sanción administrativa como la sanción penal.

Alvarado Marcy, en su investigación “El juzgamiento del delito tributario” (Alvarado, 2003), quien indica que la aplicación de sanción administrativa y penal, que tienen el mismo fundamento, vulnera el principio non bis in ídem.

Iglesias por su parte en su análisis a la legislación española “Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación” (Iglesias, 2012), indica que ante la concurrencia de la sanción administrativa y penal, en

el ámbito tributario se establece la preferencia del orden penal sobre el administrativo e incluso se señala que en caso la omisión tributaria dejada de pagar entre lo declarado y lo determinado por la Administración Tributaria, no supera los 120,000 euros no resulta punible penalmente y la Administración no puede denunciar un delito contra la Hacienda Pública. Es decir, se ha establecido un límite cuantitativo para determinar si se trata como ilícito administrativo o ilícito penal, ya que el bien jurídico protegido para la Hacienda Pública es el mismo, tanto para la sanción administrativa como la sanción penal. Por lo que dicha opinión de establecer un límite cuantitativo en el presente estudio se recomienda, ya que el fundamento tanto en la vía administrativa como penal es el mismo bien jurídico (tributo). Por lo que al proteger el mismo bien jurídico, la sanción por defraudación tributaria en sede administrativa y en sede penal influye en la identidad del fundamento del principio del non bis in ídem, en el departamento de Lambayeque, 2016

3. Finalmente, con respecto a la influencia de la sanción por defraudación tributaria en la aplicación del principio de non bis in ídem, a la facultad sancionadora estatal, aun cuando se trate de diferentes instancias como sede administrativa y sede penal. A partir de los resultados obtenidos se determina al 95% de confianza que la sanción por defraudación influye en la aplicación del principio del non bis in ídem a la facultad sancionadora del Estado, por cuanto la opinión de los abogados indica, que cuando el Estado ejerce su facultad sancionadora tanto en la vía administrativa como penal de manera autónoma cada una de ellas, a un contribuyente por un mismo hecho, es el principio de non bis in ídem el cual tiene relevancia constitucional, y limita el ejercicio de dicha potestad sancionadora, la misma que se deberá ejercer en atención al grado de lesividad al bien jurídico que busca proteger, siendo que a menor afectación se sancionará la conducta administrativamente y a mayor afectación, se sancionará penalmente, teniendo siempre presente el principio de intervención mínima en el derecho penal o de última ratio.

Por lo tanto, según el resultado obtenido en la presente investigación se determina la sanción por defraudación tributaria influye en la aplicación del principio a la facultad sancionadora del Estado, sea administrativa o penal, y además según opinan, en su mayoría de los abogados encuestados, se debe suspender las sanciones administrativas hasta tanto el poder judicial dicte sentencia definitiva a fin de armonizar las disposiciones legales y respetar el principio de Non bis in ídem.

Todo ello guarda relación con diversas opiniones como lo que señala Leal, María Teresa, en su importante investigación; “La Inaplicación del Principio Non Bis In Ídem en la relación de sujeción especial de los funcionarios y Servidores Públicos” (Leal, 2015), quien establece que, para la aplicación adecuada de la facultad sancionadora, debe tenerse en cuenta que el procedimiento administrativo sancionador incluye características propias del derecho penal, por lo que en su aplicación debe considerarse el principio de non bis in ídem como un derecho fundamental de los administrados para no ser sancionado doblemente por el mismo hecho

Similar opinión relacionada a los resultados obtenidos es la que realiza Tuero en su investigación. “Los Delitos Contra El Patrimonio Cultural: Delimitación de los Ámbitos de Responsabilidad Penal y Administrativa” (Tuero, 2013). Quien analiza el principio de ne bis in ídem, como principio que prohíbe duplicidad de procesos y de sanciones (pena o sanción). Siendo ello vinculado estrechamente a la seguridad jurídica y legalidad, que permita a los ciudadanos conocer de manera anticipada la reacción punitiva o sancionadora del Estado, ante el incumplimiento de lo establecido en la Ley. Concluyendo de esta manera, que los principios de mínima intervención, de fragmentariedad y subsidiaridad, deben considerarse para la limitación entre el delito y la infracción administrativa. Ello es acorde a lo encontrado en la presente investigación, es decir que el principio de non bis in ídem es aplicable a la facultad sancionadora del Estado, en todas las esferas, sean administrativas y penales, en tanto es el propio Estado el obligado a

garantizar el cumplimiento de este principio, y a la vez el que debe sancionar adecuadamente solo una vez.

Por lo tanto en base a los resultados obtenidos en cada una de las hipótesis específicas que contribuyen a probar la hipótesis general y el análisis de los antecedentes, la doctrina, el marco legal y teórico, con opinión en el mismo sentido de los abogados del Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque, queda demostrado entonces que, el Non bis in ídem se refleja en nuestro ordenamiento jurídico, como principio y restricción de la potestad sancionadora estatal y resguardo del derecho a la libertad individual, a la legalidad, al debido procedimiento, no pudiendo ser sancionado o procesado dos o más veces el sujeto, por el mismo hecho, aún cuando se trate de instancias diferentes como la administrativa y penal. Así, se determina que la sanción por defraudación tributaria en vía administrativa o penal influye negativamente vulnerando el principio de non bis in ídem, cuando además, se determina que la sanción por defraudación tributaria influye de la misma manera en fundamento del principio, ya que protege el mismo bien jurídico, el tributo, la recaudación de ingresos. La propia norma tributaria considera que la sanción administrativa, por declarar cifras o datos falsos es de acuerdo al tributo dejado de pagar y para la sanción penal, el perjuicio fiscal es también el tributo dejado de pagar, corroborando que buscan ambas normas proteger el mismo bien jurídico, el tributo.

CAPÍTULO V

Conclusiones y Recomendaciones

5.1 Conclusiones

1. La sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye negativamente vulnerando el principio del non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque durante el año 2016. Ello, por cuanto el Estado ejerce dos veces su poder sancionador o ius puniendi respecto de un mismo hecho que ha calificado previamente como sanción administrativa y sanción penal en su legislación, desconociendo los límites que como Estado social y constitucional de Derecho está llamado a respetar tanto en el fundamento como en la aplicación de dicho principio.
2. Se determina que la sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye en forma negativa el fundamento del principio del non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque durante el año 2016, ya que tanto la sanción administrativa como penal protegen el mismo bien jurídico: la recaudación tributaria, el tributo. Los otros dos elementos del principio non bis in ídem, hecho y sujeto, no ofrecen discusión en su fundamento.
3. La sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye negativamente en la aplicación del principio del non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque durante el año 2016. Ello, por cuanto la facultad sancionadora estatal tanto en sede administrativa y penal constituye el límite al ejercicio de

dicha potestad sancionadora, la misma que deberá ejercerse en atención al grado de lesividad al bien jurídico que se busca proteger, siendo que a menor afectación se sancionará la conducta administrativamente y, a mayor afectación, penalmente, teniendo siempre presente el principio de intervención mínima en el Derecho Penal o de última ratio.

5.2 Recomendaciones

1. Se recomienda que el legislador peruano regule la defraudación tributaria, sancionando el hecho de dejar de pagar tributos, en vía administrativa o penal, pero no en ambas al mismo tiempo; garantizando de esta manera el cumplimiento del principio del non bis in ídem: Para lo cual, debe incluirse el quantum de la defraudación tributaria como elemento diferenciador entre la sanción administrativa y la penal, así, hasta determinado monto de perjuicio fiscal, basado en Unidades Impositivas Tributarias (UIT) se sancionaría el hecho como infracción administrativa y, cuando la defraudación tributaria supere dicho monto establecido como límite, se sancionaría como delito.
2. Es necesario modificar el artículo 190° del Código Tributario prescribiendo que la defraudación tributaria se sancionará solo administrativamente cuando el monto del tributo dejado de pagar no supere el límite establecido por ley. En el mismo sentido, corresponde también modificar el tipo penal base de la defraudación tributaria previsto en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria, incluyendo el quantum del monto de defraudación tributaria como elemento del tipo penal objetivo ya que dentro del fundamento del principio del non bis in ídem se protege el mismo bien jurídico.
3. A efectos de garantizar la estricta aplicación del principio constitucional de non bis in ídem, en sede administrativa y penal, la Ley Penal Tributaria, debe incluir un artículo donde se establezca que en caso la Administración Tributaria, detecte indicios de defraudación tributaria, ésta no sancione con multa administrativa, cuando la lesión al bien jurídico protegido sea de tal gravedad, que corresponda a los jueces aplicar la condena penal. Así, se cumple con el principio de última ratio del derecho penal que implica sancionar las conductas más graves.

Bibliografía

- Abanto, M. (2000). *Derecho Penal Económico. Parte Especial*. Oima, Peú: IDEMSA.
- Alva, M. (2 de Enero de 2012). *¿Cuándo se configura el Delito De Defraudación Tributaria?* (PUCP, Editor) Recuperado el 15 de Marzo de 2016, de Blog de Mario Alva Matteucci: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/01/02/cu-ndo-se-configura-el-delito-de-defraudaci-n-tributaria/>
- Alvarado, M. R. (2003). *El juzgamiento del delito tributario*. Tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador. Recuperado el 12 de Noviembre de 2016, de http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/2638?mode=full&submit_simple=Muestra+el+registro+Dublin+Core+completo+del+%C3%ADtem
- Antonioli, D. M. (2014). <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2014/05/Dante-Mendoza-Antonioli-El-non-bis-in-idem.pdf>.
- Arancibia, M. (2004). Defraudación Tributaria. *Actualidad Empresarial*. Recuperado el 6 de Marzo de 2016, de http://aempresarial.com/web/revitem/1_4641_24676.pdf
- Ariño, G. (2004). *Principios de Derecho Público Económico*. Lima, Perú: ARA.
- Ataliba, G. (2000). *Hipótesis de la incidencia tributaria*. Lima, Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Banda, E. G. (2016). *Proscripción de la Imputación Individual Múltiple en Materia Penal Tributaria*. Tesis, Universidad de San Martín de Porres, Lima, Lima. Recuperado el 5 de Enero de 2017, de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/2478/1/banda_ceg.pdf

- Barja, J. (2004). *El principio non bis in ídem*. Madrid, España: DIKINSON. Recuperado el 20 de Setiembre de 2016, de https://books.google.com.pe/books?id=6g7dBAAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false
- Barrera, J., & Hessdörfer, A. (2012). El engaño como conducta típica en la defraudación tributaria: puntos de contacto y asimetrías entre el regimen infraccional y penal. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo*. Recuperado el 25 de octubre de 2016, de <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=10&sid=c1c7d5ae-bd79-4818-97c2-5188635e402c@sessionmgr4006>
- Bellomo, G. (2014). *El sistema procesal de los delitos tributarios internos y su incidencia en el control de la evasión tributaria en el Perú Bienio 2011-2012 en la Corte de Lima*. Tesis, Universidad San Martín de Porres, Lima, Perú. Recuperado el 10 de Noviembre de 2016, de <http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/handle/usmp/1128>
- Bertelotti, M. (2001). *El principio ne bis in ídem: un análisis desde una perspectiva histórico-comparada*. (C. E. Hendler, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Hendler. Recuperado el 22 de marzo de 2017
- Binder, A. (1999). *Introducción al Derecho Penal* (Segunda ed.). Buenos Aires, Argentina: AD-HOC S. R. L. Recuperado el 4 de Mayo de 2016, de <https://polancoadrian.files.wordpress.com/2013/09/introduccion-al-derecho-procesal-penal-alberto-binder.pdf>
- Blanco, I. (2007). *Derecho Penal*. Alicante, España: Universidad de Alicante.
- Bramont-Arias, L., & García, M. (1997). *Manual del Derecho Penal. Parte Especial* (Vol. Tercera Edición). Lima, Perú: San Marcos. Recuperado el 12 de Agosto de 2016
- Bravo, J. (2003). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Lima, Perú: Palestra.

- Brun, F. (2013). *Doble Imposición y Ne bis in Idem en el Derecho Tributario Brasileño y Español*. Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, Salamanca. Recuperado el 3 de julio de 2016, de https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/124082/1/DDAFP_GoldschmidtBrunFabio_Tesis%20.pdf
- Buján, C. (2015). *Derecho Penal Económico y de la Empresa* (Quinta ed.). Madrid, España: Tirant editorial. Recuperado el 20 de Enero de 2017
- Cabanellas, G. (1992). *Repertorio Jurídico de Principios Generales del Derecho, Locuciones, Máximas, y Aforismos Latinos y Castellanos*. (E. H. S.R.L., Ed.) Buenos Aires, Argentina: Heliasta S.R.L. Recuperado el 17 de Abril de 2016
- Cabanellas, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Recuperado el 13 de noviembre de 2013, de <https://es.scribd.com/doc/88047784/Diccionario-Juridico-Elemental-Guillermo-Cabanellas-de-Torres>
- Carmen del Pilar Robles Moreno, M. A. (2002). La Sujeción Pasiva En La Relación Jurídica Tributaria y la Capacidad de Pago. *Foro Jurídico*.
- Caro, C. (2005). *El principio de ne bis in idem en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Análisis Legal, Caro & Asociados, Lima, Perú. Recuperado el 25 de octubre de 2017, de http://www.ccfirma.com/publicaciones/pdf/caro/EI%20principio_de_ne_bis_in_idem.pdf
- Carranza, J. J. (2016). *Análisis de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo*. Tesis, Universidad de Huelva, Huelva, España. Recuperado el 12 de octubre de 2016, de http://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/12753/Analisis_de_la_responsabilidad_tributaria.pdf?sequence=2

- Castañeda, E. S. (2000). Sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria. *Derecho & Sociedad*.
- Cazorla, L. (2014). *Derecho Financiero y Tributario*. Navarra, España: ARANZADI.
- Chamorro, B. (2011). *Los delitos tributarios en el Perú*. Trabajo de Investigación, Universidad San Martín de Porres, Lima, Perú. Recuperado el 15 de noviembre de 2016, de <https://es.scribd.com/doc/74455613/LOS-DELITOS-TRIBUTARIOS-EN-EL-PERU>
- Chinguel, A. (2015). *El principio de ne bis in idem analizado en torno a la diferencia entre el injusto penal e infracción administrativa: buscando soluciones al problema de la identidad de fundamento*. Tesis, Universidad de Piura, Piura. Recuperado el 6 de setiembre de 2016, de https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/2256/DER_029.pdf?sequence=1
- Cobian, E. (2014). *Análisis de constitucionalidad de la facultad de la Contraloría General de la República para sancionar por responsabilidad administrativa funcional y su relación con el principio del "ne bis in idem"*. Tesis, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú. Recuperado el 12 de octubre de 2016, de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/5509>
- Colomer, I. (2003). *La motivación de las sentencias, sus exigencias constitucionales y legales*. Valencia, España: Tirant lo Blanch.
- Constitución Política del Perú. (30 de diciembre de 1993). Constitución Política del Perú. Perú.
- Corral, Y. (2009). *VALIDEZ Y CONFIABILIDAD DE LOS INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS*. Valencia, Valencia, España: Revistas Ciencias de la Educación. Recuperado el 15 de Enero de 2016, de

http://www.academia.edu/11442323/Tema_5_ENSAYO_Validez_y_confirabilidad

D.L. N° 813. (20 de abril de 1996). D.L N° 813 Ley Penal Tributaria. *Ley Penal Tributaria*. Perú: El Peruano.

D.S. N° 133-2013-EF. (22 de 06 de 2013). Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Perú: Diario Oficial El Peruano.

De Leon, F. (1998). *Acumulacion de sanciones penales y administrativas: Sentido y alcance del principio ne bis in idem*. Madrid, España: S.A. BOSCH. Recuperado el 18 de marzo de 2016

Defensoria del Contribuyente y Usuario Aduanero. (s.f.). *Ministerio de Economía y Finanzas*. Recuperado el 20 de noviembre de 2013, de https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/glosario_tributario.pdf

Definición. (2008). <https://definicion.de/administracion/>.

Delgadillo, L., & Lucero, M. (1994). *Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso*. México, México: PORRUA.

Denise F. Polit, B. P. (1985). *Methods and Applications*. Lippincott.

Díaz, E. (1981). *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*. Lima, Perú: TAURUS.

Diaz, L. R. (2012). *Diccionario Jurídico para Contadores y Administradores* (5 ed.). México, D.F.: Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V. doi:ISBN 978-607-465-059-4

Dromi, R. (2008). *Acto Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Hispana Libros.

Echavarría, R. (2012). *Análisis de la conducta típica y de la autoría en el delito de defraudación tributaria. Una aproximación desde la política criminal*. Tesis, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, España. Recuperado el 15

de Setiembre de 2016, de
<http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/108617/trer.pdf?sequence=1>

Evans, E. (1997). *Los tributos ante la Constitución*. Santiago de Chile, Chile: Jurídica de Chile.

Falcón y Tella, R. (24 de Enero de 1998). La posibilidad de gravar los hechos. (E. Aranzadi, Ed.) *Revista Aranzadi Quincena Fiscal*, QF 11/99.

Gamba, C. (mayo de 2007). La prohibición de aplicar más de una sanción por un mismo acto ilícito en el ámbito tributario. *Revista Peruana de Derecho Tributario*. Recuperado el 14 de setiembre de 2016, de http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/5/La_Prohibicion_aplicar_mas_de_una_sancion.pdf

García, C. (2008). *La duplidad de sanciones administrativas*. Lima, Perú: Iustel.

García-Pablos, A. (2012). *Medios de control social. Introducción al Derecho Penal*. Madrid, España: Ramón Areces.

Gestiopolis. (01 de Julio de 2008). <https://www.gestiopolis.com/metodos-y-tecnicas-de-investigacion/>.

Gestiopolis. (30 de Marzo de 2009). <https://www.gestiopolis.com/hermeneutica-de-la-ciencia-y-el-metodo-en-la-investigacion/>.

Gómez, J. (2005). *Estructura de la conducta e imputación objetiva*. Bogotá, Colombia: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez.

Hernández, L. (2013). *El non bis in idem en el ámbito sancionador: Estudio comparado de los sistemas español y mexicano*. Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid, Madrid. Recuperado el 14 de agosto de 2016, de <http://eprints.ucm.es/18106/1/T34239.pdf>

Hernandez, R., Fernandez, C., Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación* (4ta ed.). México, México: Mc. Grawhill.

- Iglesias, J. (2012). *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación*. Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona. España. Recuperado el 18 de setiembre de 2016, de http://ddd.uab.cat/pub/tesis/2013/hdl_10803_121600/jic1de1.pdf
- Instituto de Administración Tributaria. (1995). *Glosario tributario*. Lima: SERVICOMP EDICIONES. Recuperado el 26 de noviembre de 2013
- Investigación, C. B. (Julio de 2010). <http://metodologia02.blogspot.com/p/operacionalizacion-de-variables.html>.
- Jarach, D. (2010). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
- Jiménez, L. (1997). *Principios de Derecho Penal La Ley y el Delito*. Buenos Aires, Argentina: Sudamericana. doi:I.S.B.N. 950-20-0536-6
- Kelsen, H. (2002). *Introducción a la Teoría Pura del Derecho* (Segunda Edición Peruana ed.). (A. P. Constitucional, Ed.) Mexico, Lima, Perú: Hans Kelsen - Institut. Recuperado el 15 de enero de 2017, de http://www.academia.edu/9566171/Introducci%C3%B3n_a_la_teor%C3%ADa_pura_del_derecho
- Leal, M. T. (2015). *La Inaplicación del Principio Non Bis In Ídem en la relación de sujeción especial de los Funcionarios y Servidores Públicos*. Tesis, Universidad Nacional de Tujillo, Trujillo. Recuperado el 26 de octubre de 2016, de <http://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/3023/TESIS%20%20MAESTRIA%20-%20MAR%C3%8DA%20LEAL%20PINEDO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- León, R. d. (2005). *La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos. Derecho & Sociedad.*
- Ley 27444. (11 de abril de 2001). Ley 27444 Ley de Procedimiento Administrativo General. Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Lomelí, M. (1961). *El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal.* México, México: CECSA.
- Luna-Victoria, C. (2007). *Criminalización de las Infracciones Tributarias.* Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Perú: IPDT. Recuperado el 16 de Marzo de 2016, de http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev34_CLVL.pdf
- Márquez, J. (1994). *Hacia un Estado Corporativo de Justicia.* Barcelona, España: Atelier. Recuperado el 15 de Setiembre de 2016
- Martínez, R. (1994). *Derecho Administrativo. Primer Curso.* México, México: Harla.
- Matteucci, M. A. (2012). ¿Conoce usted los cambios a la Ley Penal. *Actualidad Empresaria*, 8.
- Mejía Aguilar, L. L. (2015). "LA OBSERVANCIA DE LAS GARANTÍAS DEI DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN EL DISTRITO FISCAL DE HUÁNUCO - 2015".
- Morales, J. R. (2010). *Aplicación del principio "Non Bis In Ídem" en el ámbito fiscal.* Tesis, Universidad Nacional Autónoma de México, México. Recuperado el 14 de Enero de 2016, de <http://www.tfja.mx/investigaciones/historico/pdf/aplicaciondelprincipio.pdf>
- Morón, J. (2011). Comentarios a la Ley de Procedimientos Administrativos General. En J. Morón, *Comentarios Ley de Procedimientos Administrativos General* (Novena ed.). Lima, Perú: Gaceta Jurídica. Recuperado el 25 de enero de 2017

- Muñoz, F. (2002). *Derecho Penal. Parte General*. Valencia, España: Tirant lo blanch.
- Napurí, C. G. (2013). *Manual del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Pacífico Editores SAC.
- Nieto, A. (2002). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid, España: Editorial Tecnos.
- Northcote, C. (2012). *Manual Práctico de la Ley General de Sociedades*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Nuñez, F. (2010). *El non bis in idem y la cosa juzgada en el ordenamiento jurídico peruano. Una perspectiva desde el derecho constitucional, los derechos humanos y el derecho penal*. Lima, Perú: Ediciones Caballero Bustamante. Recuperado el 25 de noviembre de 2016
- Ossorio, M. (s.f.). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales* (1 ed.). Datascan, S.A. Recuperado el 31 de 03 de 2016, de <https://es.scribd.com/doc/31495851/Diccionario-Juridico-Manuel-Ossorio>
- Pabón de Acuña, C. T. (1983). Sobre la etimología de lex. *Anales de la Universidad de Murcia*, 6.
- Paredes, E. (2007). *Los Delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales*. Lima, Perú: Editorial Cuzco.
- Peña, R. (1997). *Tratado de Derecho Penal: Estudio programático de la Parte General*. Lima, Perú: Grijley.
- Peruana-CONUP, C. N. (1974). *La Investigación en la Universidad Peruana*. Lima.
- Polaino, M. (2008). *Introducción al Derecho Penal*. Lima, Perú: Grijley. Recuperado el 20 de Abril de 2017

- R.S 122-2014/SUNAT, R. d. (2014). Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT. *Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT*.
- Ramírez, M. L. (2010). El criterio de interpretación del principio non bis in ídem previsto en el artículo 45.3 de la Constitución española. *Revista Ius et Praxis*(1), 287-302. Recuperado el 10 de setiembre de 2016, de <http://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v16n1/art10.pdf>
- Ramos, C. A. (2012). *Código Tributario para Contadores*. Lima: El Búho EIRL.
- Reátegui, J. (2006). *La garantía del ne bis in ídem en el ordenamiento jurídico-penal*. Lima, Perú: JURISTA EDITORES EIRL.
- Rojas, H. F. (2014). *Los principios constitucionales limitadores del Ius Puniendi ¿Qué límites rigen el Derecho Administrativo Sancionador en el Perú?* Tesis, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Lima. Recuperado el 20 de Octubre de 2016, de file:///C:/Users/WIN8/Downloads/ROJAS_RODRIGUEZ_HECTOR_PRINCIPIOS_CONSTITUCIONALES.pdf
- Romero, M. (2009). Los Principios del Derecho como fuente del Derecho. *LUMEN*. Recuperado el 04 de 05 de 2016, de http://www.unife.edu.pe/publicaciones/revistas/derecho/lumen_9/16.pdf
- Roy, L. (1997). *Causas de extinción de la acción penal y de la pena. Comentarios al Código Penal*. Lima, Perú: Grijley.
- Ruíz, C. (2013). *Instrumentos y Técnicas de Investigación Educativa: Un enfoque Cuantitativo y Cualitativo para la Recolección y Análisis de Datos* (3 ed.). Houston, Texas, USA. Recuperado el 04 de 05 de 2016, de https://books.google.com.pe/books?id=_Q9aDQAAQBAJ&pg=PT209&dq=ebel+1977&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwjN45-329LVAhWGdSYKHQ93CIAQ6AEIUzAG#v=onepage&q=ebel%201977&f=false

- Sáenz, M. (1999). *Aplicación del Non Bis In Ídem en materia tributaria*. Trabajo de investigación, Asociación Fiscal Internacional. IFA Grupo Peruano, Lima, Perú. Recuperado el 17 de enero de 2017, de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/57_03_CT23_MJSR.pdf
- Samhan, F. (2015). *Ilícitos tributarios*. Lima, Perú: Instituto Pacifico S.A.C.
- Sanabria, R. (1997). *Comentarios al Código Tributario y los ilícitos Tributarios* (Vol. Tercera Edición). Lima, Perú: San Marcos.
- Sante, J. E. (Agosto de 2016). *rc-consulting.org*. Obtenido de <https://rc-consulting.org/blog/2016/05/el-procedimiento-administrativo-y-sus-caracteristicas/>
- STC Exp. N° 033-2004-AI/TC. (28 de Setiembre de 2004). STC Exp. N° 033-2004-AI/TC. Lima, Lima, Perú.
- STC Exp. N° 2727-2002-AA/TC. (19 de Diciembre de 2003). STC Exp. N° 2727-2002-AA/TC. Lima, Lima, Perú.
- Torres, A. (2015). *Introducción Al Derecho Teoría General Del Derecho* (Quinta ed.). Lima, Perú: Instituto Pacífico. Recuperado el 30 de enero de 2017
- Torres, L. F. (2013). INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE LOS DELITOS PREVISTOS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA PERUANA.
- Tribunal Constitucional. (11 de octubre de 2004). STC. Exp. N° 2192-2004-AA/TC. Perú.
- Tuero, K. (2013). *Los Delitos Contra el Patrimonio Cultural: Delimitación de los Ámbitos de Responsabilidad Penal y Administrativa*. Tesis, Lima, Perú. Recuperado el 10 de Octubre de 2016, de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/1596/browse?value=Tuero+Ochoa%2C+Karel%C3%ADn&type=author>

- Uladech. (2010). Obtenido de http://files.uladech.edu.pe/docente/17882157/Derecho_Procesal_Administrativo/SESION%2010/Sujetos_del_Procedimiento.pdf
- Vanella, C. A. (2015). *La prohibición de la persecución penal múltiple en los delitos económicos*. Tesis maestría, Universidad de Palermo, Buenos Aires. Recuperado el 5 de Enero de 2017, de <http://dspace.palermo.edu/dspace/bitstream/handle/10226/1266/Tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Vidal, E. (1992). *El modelo del Código Tributario para América Latina y la necesidad de su actualización*. Lima, Perú: Instiuto Peruano de Derecho Tributario. Recuperado el 21 de Abril de 2016, de http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev22_EVH.pdf
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: JJCPM. Recuperado el 20 de setiembre de 2016
- Villegas, H. B. (1986). Derecho Penal Tributario. *Revista Instituto Peruano de derecho Tributario*, 8.

ANEXOS

ANEXO N° 01. MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016.

PROBLEMA GENERAL	OBJETIVO GENERAL	HIPÓTESIS GENERAL	VARIABLES	METODOLOGÍA				
¿La sanción por defraudación tributaria al contribuyente, influye en el principio non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016?	Determinar si la sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye en el principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.	La sanción por defraudación tributaria al contribuyente, influye en el principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.	<p>1. Variable Independiente :</p> <p>Sanción por defraudación Tributaria.</p>	<p>TIPO DE INVESTIGACIÓN: Teórica, Pura o Básica. Buscando perfeccionar la interpretación sobre el alcance y sentido del principio del non bis in ídem en materia administrativa y penal.</p> <p>NIVEL DE INVESTIGACION: Explicativa correlacional, ya que busca explicar la forma en que la variable independiente influye en la variable dependiente.</p> <p>MÉTODO: .M. Hermenéutico.- Para interpretar la doctrina existente sobre el Principio Non bis in Ídem y la normatividad tributaria - penal.</p> <p>.M. Analítico – Sintético.- Ya que se analizó la información de las encuestas, resultados, resumen, contrastación de hipótesis y conclusiones.</p> <p>.M. Deductivo.- Permite comprender la naturaleza del marco normativo y doctrinario, con el propósito de aplicarlo al caso concreto de la investigación. Es decir, de lo general a lo específico.</p> <p>.M. Inductivo.- A partir de los resultados obtenidos en la investigación se generaron las conclusiones que muestran una explicación de la naturaleza del problema investigado, así como una discusión en base al marco normativo y teórico. Es decir, de lo específico a lo general.</p> <p>DISEÑO DE INVESTIGACIÓN: El diseño de la presente investigación es no experimental. Según el periodo o secuencia del estudio es transversal, seccional o sincrónica.</p> <p>POBLACIÓN:La Población estuvo constituida por los abogados inscritos en el Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque, siendo 7,316 abogados, Según el cuadro siguiente:</p> <table border="1" data-bbox="1435 1225 1989 1297"> <thead> <tr> <th>Profesionales</th> <th>Total Elementos</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Abogados Inscritos en el ICAL</td> <td>7316</td> </tr> </tbody> </table> <p>Fuente: Abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque (ICAL).</p>	Profesionales	Total Elementos	Abogados Inscritos en el ICAL	7316
Profesionales	Total Elementos							
Abogados Inscritos en el ICAL	7316							
PROBLEMAS SECUNDARIOS	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	HIPOTESIS ESPECÍFICAS	DIMENSIONES					
<p>1. ¿La sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016?</p> <p>2. ¿La sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016?</p>	<p>1. Determinar si la sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.</p> <p>2. Determinar si la sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.</p>	<p>1. La sanción por defraudación tributaria al contribuyente influye en el fundamento del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.</p> <p>2. La sanción por defraudación tributaria influye en la aplicación del principio de non bis in ídem, en el Departamento de Lambayeque, 2016.</p>	<p>Sanción Administrativa</p> <p>Sanción Penal</p> <p>2. Variables dependiente: Principio Non Bis In Idem</p> <p>Fundamento</p> <p>Aplicación</p>					

MUESTRA: La muestra para los abogados inscritos en el ICAL, será una muestra estadísticamente representativa y se utilizó la siguiente fórmula para poblaciones finitas:

De esta manera la muestra quedó conformada por 116 Abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque.

PROFESIONALES	TOTAL ELEMENTOS
Abogados Inscritos en el ICAL	116

$$n = \frac{n_o}{1 + \frac{n_o}{N}} \quad \text{donde:} \quad n_o = p*(1-p) * \left(\frac{z(1-\frac{\alpha}{2})}{d} \right)^2$$

TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO DE DATOS:

Que nos permiten elaborar tablas de procesamiento de datos y tabular los resultados obtenidos a partir del cuestionario aplicado para el desarrollo de la investigación. Los datos se presentan en cuadros y gráficos estadísticos dimensionales. Para el análisis de los datos se utiliza el programa estadístico SPSS 24.0 para Windows. Mediante este programa y con el apoyo de la estadística descriptiva se realizó la distribución de frecuencias para las dimensiones presentadas en el instrumento de medición, correlaciones, tablas de contingencia, tabulaciones cruzadas de las medidas para la posterior presentación de resultados.

ANEXO N°02. MATRIZ DE ELABORACIÓN DE INSTRUMENTOS

TITULO DE LA INVESTIGACIÓN
EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016.

OBJETIVO GENERAL	Determinar si el principio de non bis in ídem es vulnerado cuando se sanciona al contribuyente por defraudación tributaria en el Departamento de Lambayeque, 2016.
VARIABLE X	Sanción Por Defraudación Tributaria
DEFINICIÓN CONCEPTUAL	Potestad del estado, para sancionar tanto administrativamente y penalmente a los contribuyentes
DEFINICIÓN OPERACIONAL	

DIMENSIONES	INDICADORES	REDACCIÓN DE ITEMS	TIPO DE INSTRUMENTO	ESCALA DE MEDICIÓN
Administrativa	Facultad sancionadora	P5 P14	Cuestionario dirigido a los abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque (ICAL).	Nominal
	Garantista	P6 P7 P9		
Penal	Protege el interés público	P4		
	Independencia.	P8 P15		

ANEXO N°02. MATRIZ DE ELABORACIÓN DE INSTRUMENTOS

TITULO DE LA INVESTIGACIÓN
EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016.

OBJETIVO GENERAL	Determinar si el principio de non bis in ídem es vulnerado cuando se sanciona al contribuyente por defraudación tributaria en el Departamento de Lambayeque, 2016.
VARIABLE Y	El Principio de Non Bis Idem
DEFINICION CONCEPTUAL	Principio por el cual no se puede sancionar dos veces al mismo sujeto, por el mismo hecho
DEFINICION OPERACIONAL	

DIMENSIONES	INDICADORES	REDACCIÓN DE ITEMS	TIPO DE INSTRUMENTO	ESCALA DE MEDICION
Fundamento	Bien Jurídico protegido	P3	Cuestionario dirigido a los abogados pertenecientes al Ilustre Colegio de Abogados de Lambayeque (ICAL).	Nominal
	Constitucional	P1		
Aplicación	Punibilidad administrativa y penal a la vez	P2		
		P10		
		P11		
		P12		
		P13		

ANEXO N°03. CONSENTIMIENTO INFORMADO

TITULO DE LA INVESTIGACIÓN
EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016.
PROPÓSITO DEL ESTUDIO
Esta investigación tiene por propósito/objetivo determinar si se vulnera el principio de non bis in ídem, cuando se sanciona al contribuyente administrativamente con la multa emitida por la Administración Tributaria por declarar cifras o datos falsos por dejar de pagar tributos y a su vez se sanciona penalmente al contribuyente por defraudación tributaria en la Región Lambayeque,2016.
PROCEDIMIENTO PARA LA TOMA DE INFORMACIÓN
Se utilizó como procedimiento para la toma de información la técnica de la encuesta que consiste en obtener información de las personas encuestadas mediante el uso de cuestionarios diseñados en forma previa para la obtención de información específica, sin modificar el entorno ni el fenómeno donde se recoge la información.
RIESGOS
Ud. no tiene riesgo de lesiones físicas si participa en este estudio; el riesgo potencial es que se pierda la confidencialidad de sus datos personales. Sin embargo, se hará el mayor esfuerzo para mantener su información en forma confidencial.
BENEFICIOS
Es probable (aunque no seguro) que usted. no se beneficie con los resultados de este estudio; esperamos que sí sea útil para que los contribuyentes ejerzan su derecho al respeto al principio de non bis in ídem, cuando se les pretenda imponer una sanción administrativa y penal a la vez.
COSTOS
No representa ningún costo para el encuestado ni para su institución.
INCENTIVOS O COMPENSACIONES
No se le pagará por su participación en este estudio
TIEMPO
Está previsto que su participación dure (15 a 20 min. Aprox.)
CONFIDENCIABILIDAD
Los datos recabados serán utilizados estrictamente en la presente investigación respetando su estrictamente su confidencialidad, los cuales serán eliminados al término del estudio.

CONSENTIMIENTO:

Acepto voluntariamente participar en esta investigación. Tengo pleno conocimiento del mismo y entiendo que puedo decidir no participar y que puedo retirarme del estudio si los acuerdos establecidos se incumplen.

En fe de lo cual firmo a continuación:

Firma, aclaración y fecha.

DNI N° _____

ANEXO N°04. DECLARATORIA DE AUTENTICIDAD DEL INFORME



DECLARACIÓN JURADA TESIS

Yo, JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA estudiante del Programa DOCTORADO EN DERECHO de la Universidad Alas Peruanas con Código N° 2011112460, identificado con DNI: 16418865, con la Tesis titulada:

“EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016”

Declaro bajo juramento que:

- 1).- La tesis es de mi autoría.
- 2).- He respetado las normas internacionales de citas y referencias para las fuentes consultas. Por tanto, la tesis no ha sido plagiada ni total ni parcialmente.
- 3).- Los datos presentados en los resultados son reales, no han sido falseados, ni copiados y por tanto los resultados que se presentan en la tesis se constituirán en aporte a la realidad investigada.

De identificarse la falta de fraude (datos falsos), de plagio (información sin citar a autores), de piratería (uso ilegal de información ajena) o de falsificación (representar falsamente las ideas de otros), asumo las consecuencias y sanciones que mi acción se deriven, sometiendo a la normatividad vigente de la Universidad ALAS PERUANAS.

Chiclayo, Diciembre del 2018

JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA

DNI: 16418865

ANEXO N°05. INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS



ESCUELA DE POSTGRADO

CUESTIONARIO DIRIGIDO A ABOGADOS

La presente encuesta, constituye un instrumento de investigación para la Tesis Doctoral “EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016”, elaborado por el investigador.

- | ¿Considera Ud. que ... | Si | No |
|---|--------------------------|--------------------------|
| 1 El principio Non bis in ídem tiene relevancia constitucional? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2 El Estado vulnera el principio de Non bis in ídem cuando SUNAT sanciona administrativamente por declarar cifras o datos falsos para dejar de pagar tributos y se condena penalmente al contribuyente por defraudación tributaria? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 3 Tanto la condena penal por defraudación tributaria, como la sanción administrativa por no incluir ingresos en sus declaraciones (declarar cifras o datos falsos), para dejar de pagar tributos, se fundamentan en el mismo bien jurídico protegido? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 4 Las denuncias por defraudación tributaria son necesarias porque se protege los intereses del Estado y la población? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 5 No se debe continuar denunciando penalmente por defraudación tributaria y sancionar administrativamente por declarar cifras o datos? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 6 Las normas de nuestro Sistema Tributario, cumplen solo con la recaudación de impuestos y aplicación de sanciones, y no con el incentivo voluntario del cumplimiento de la obligación tributaria? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 7 El procedimiento administrativo de Determinación de Deuda Tributaria (sanciones) no es garantista | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

- 8 En relación a la autonomía de las penas por delitos tributarios, el artículo 190° del Código Tributario, señala 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”. Considera Ud. que ello no está armonizado con el artículo 171 del Código Tributario, que establece que “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?
- 9 Lo señalado en el artículo 171 y 190° del Código Tributario, no permite regularizar la situación tributaria de los contribuyentes inmersos en casos de defraudación tributaria?
- 10 En el expediente N° 04382- 2007 PA/TC, el Tribunal Constitucional señala “Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la Administración Tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable al procedimiento de determinación tributaria..... Al respecto ¿usted está de acuerdo con la STC?
- 11 En relación a lo señalado anteriormente, el Tribunal Constitucional efectuó un adecuado análisis del principio de non bis in ídem en la sanción administrativa tributaria y la condena penal por defraudación tributaria vinculados a la obtención de ingresos por el incremento patrimonial detectado?
- 12 En el tema de los Delitos Tributarios, el profesor Manuel ABANTO VÁSQUEZ detalla que: "Efectivamente, si el hecho considerado punible es el mismo que motiva una infracción administrativa, en realidad el sujeto solamente ha atentado una vez contra el bien jurídico y por lo tanto solo merece una sanción. El Juez penal que conozca un proceso por delitos tributarios donde ya ha existido la imposición de una sanción administrativa, debería abstenerse de abrir siquiera un proceso penal. (...) Por cierto que no habrá violación del principio "ne bis in ídem" en todos los casos, sino solamente cuando la Administración Tributaria, además de efectuar el cobro coactivo del tributo adeudado, imponga una multa y. el juez penal, independiente de ello imponga una pena". Al respecto ¿usted está en desacuerdo con lo indicado?

- 13 El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el caso de Ruotsalainen Vs. Finlandia, resolvió indicando que la aplicación del principio de Non bis in ídem, no hay diferencia entre el tipo de dos infracciones, una penal y otra administrativa, por el hecho de que la primera exija intencionalidad dolosa y la segunda mera culpa. Es decir, la duplicidad está dada en función del sujeto, hecho y no del marco legal o el sector administrativo en el que se desarrolla, por lo que no depende de la clasificación legal que se asigne a la infracción sancionada. Considerando el ius puniendi como una atribución unificada del Estado, aun en los casos en que deba abreviar en normas de derecho penal común o en disposiciones administrativas de contenido penal. Al respecto ¿usted está en desacuerdo con el Tribunal Europeo?
-
- 14 Cuando la Administración Tributaria, detecte indicios de defraudación tributaria, se debe suspender las sanciones administrativas hasta tanto el poder judicial dicte sentencia definitiva a fin de armonizar las disposiciones legales y preservar la garantía del principio de Non bis in ídem. Ello, porque no podemos hablar, de “hecho imponible penal” y de “hecho imponible administrativo”; hay un único hecho imponible y la declaración de su existencia o inexistencia en sede penal debe ser vinculante para la jurisdicción administrativa, como sucede en otros países, ¿usted está en desacuerdo con ello?
-
- 15 Cuando el contribuyente regularice su situación tributaria, cancelando sus deudas tributarias (tributos y multas), antes de que se inicie cualquier investigación al respecto por parte del Ministerio Público, no debe proceder el ejercicio de la acción penal por defraudación tributaria, ¿usted está de acuerdo con ello?
-

¡Muchas gracias por su opinión!

ANEXO N°06. VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS

Tabla 15

Resultado Juicio de expertos No. 1 de la ficha de validación del Cuestionario dirigido a abogados especialistas, Dr. Nakazaki Servigon

N°	Indicadores	Criterios Cualitativos / Cuantitativos	Criterios de aplicabilidad según el experto
1.	Claridad	Está formulado con lenguaje apropiado.	Válido, aplicar
2.	Objetividad	Está expresado con conductas observables.	Válido, aplicar
3.	Actualidad	Adecuado al avance de la Investigación.	Válido, aplicar
4.	Organización	Existe un constructo lógico en los ítems.	Válido, aplicar
5.	Suficiencia	Valora las dimensiones en cantidad y calidad.	Válido, aplicar
6.	Intencionalidad	Adecuado para cumplir con los objetivos trazados.	Válido, aplicar
7.	Consistencia	Utiliza suficientes referentes bibliográficos.	Válido, aplicar
8.	Coherencia	Entre hipótesis dimensiones e indicadores.	Válido, aplicar
9.	Metodología	Cumple con los lineamientos metodológicos.	Válido, aplicar
10.	Pertinencia	Es asertivo y funcional para la ciencia.	Válido, aplicar

Fuente: Ficha de validación del instrumento de investigación para Juicio de Expertos de la Universidad Alas Peruanas.

INFORME DE OPINIÓN DE EXPERTOS DE INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES:

- 1.1 Apellidos y nombres del informante: NAKAZAKI SERVIGON, Jorge César Fernando
 1.2 Institución donde labora: Universidad San Martín de Porres.
 1.3 Nombre del Instrumento motivo de Evaluación: Cuestionario Abogados
 1.4 Autor del instrumento: JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA
 1.5 Título de la Investigación: "EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016"

II. ASPECTOS DE VALIDACIÓN

INDICADORES	CRITERIOS	DEFICIENTE				BAJA				REGULAR				BUENA				MUY BUENA				
		0	5	11	16	21	26	31	36	41	46	51	56	61	66	71	76	81	86	91	96	
1. CLARIDAD	Está formulado con lenguaje apropiado.																					95
2. OBJETIVIDAD	Está expresado en conductas observables.																					95
3. ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la investigación.																					95
4. ORGANIZACIÓN	Existe un constructo lógico en los ítems.																					95
5. SUFICIENCIA	Valora las dimensiones en cantidad y calidad																					95
6. INTENCIONALIDAD	Adecuado para cumplir con los objetivos trazados.																					95
7. CONSISTENCIA	Utiliza suficientes referentes bibliográficos.																					95
8. COHERENCIA	Entre Hipótesis dimensiones e indicadores.																					95
9. METODOLOGÍA	Cumple con los lineamientos metodológicos.																					95
10. PERTINENCIA	Es asertivo y funcional para la Ciencia																					95

III. OPINIÓN DE APLICABILIDAD: Aplicable por el aporte e importancia del tema investigado

IV. PROMEDIO DE VALORACIÓN: 95

LUGAR Y FECHA: Chiclayo, 15 de Junio de 2016.

DNI 16412418 Teléfono 97968042

Tabla 16

Resultado Juicio de expertos No. 2 de la ficha de validación del Cuestionario dirigido a abogados especialistas, Dr. Suclupe Quevedo.

N°	Indicadores	Criterios Cualitativos / Cuantitativos	Criterios de aplicabilidad según el experto
1.	Claridad	Está formulado con lenguaje apropiado.	Válido, aplicar
2.	Objetividad	Está expresado con conductas observables.	Válido, aplicar
3.	Actualidad	Adecuado al avance de la Investigación.	Válido, aplicar
4.	Organización	Existe un constructo lógico en los ítems.	Válido, aplicar
5.	Suficiencia	Valora las dimensiones en cantidad y calidad.	Válido, aplicar
6.	Intencionalidad	Adecuado para cumplir con los objetivos trazados.	Válido, aplicar
7.	Consistencia	Utiliza suficientes referentes bibliográficos.	Válido, aplicar
8.	Coherencia	Entre hipótesis dimensiones e indicadores.	Válido, aplicar
9.	Metodología	Cumple con los lineamientos metodológicos.	Válido, aplicar
10.	Pertinencia	Es asertivo y funcional para la ciencia.	Válido, aplicar

Fuente: Ficha de validación del instrumento de investigación para Juicio de Expertos de la Universidad Alas Peruanas.

Tabla 17

Resultado Juicio de expertos No. 3 de la ficha de validación del Cuestionario dirigido a abogados especialistas, Dr. Hernández Valdez.

N°	Indicadores	Criterios Cualitativos / Cuantitativos	Criterios de aplicabilidad según el experto
1.	Claridad	Está formulado con lenguaje apropiado.	Válido, aplicar
2.	Objetividad	Está expresado con conductas observables.	Válido, aplicar
3.	Actualidad	Adecuado al avance de la Investigación.	Válido, aplicar
4.	Organización	Existe un constructo lógico en los ítems.	Válido, aplicar
5.	Suficiencia	Valora las dimensiones en cantidad y calidad.	Válido, aplicar
6.	Intencionalidad	Adecuado para cumplir con los objetivos trazados.	Válido, aplicar
7.	Consistencia	Utiliza suficientes referentes bibliográficos.	Válido, aplicar
8.	Coherencia	Entre hipótesis dimensiones e indicadores.	Válido, aplicar
9.	Metodología	Cumple con los lineamientos metodológicos.	Válido, aplicar
10.	Pertinencia	Es asertivo y funcional para la ciencia.	Válido, aplicar

Fuente: Ficha de validación del instrumento de investigación para Juicio de Expertos de la Universidad Alas Peruanas.

Tabla 18

Resultado Juicio de expertos No. 4 de la ficha de validación del Cuestionario dirigido a contribuyentes - Dr. San Miguel Romero.

N°	Indicadores	Criterios Cualitativos / Cuantitativos	Criterios de aplicabilidad según el experto
1.	Claridad	Está formulado con lenguaje apropiado.	Válido, aplicar
2.	Objetividad	Está expresado con conductas observables.	Válido, aplicar
3.	Actualidad	Adecuado al avance de la Investigación.	Válido, aplicar
4.	Organización	Existe un constructo lógico en los ítems.	Válido, aplicar
5.	Suficiencia	Valora las dimensiones en cantidad y calidad.	Válido, aplicar
6.	Intencionalidad	Adecuado para cumplir con los objetivos trazados.	Válido, aplicar
7.	Consistencia	Utiliza suficientes referentes bibliográficos.	Válido, aplicar
8.	Coherencia	Entre hipótesis dimensiones e indicadores.	Válido, aplicar
9.	Metodología	Cumple con los lineamientos metodológicos.	Válido, aplicar
10.	Pertinencia	Es asertivo y funcional para la ciencia.	Válido, aplicar

Fuente: Ficha de validación del instrumento de investigación para Juicio de Expertos de la Universidad Alas Peruanas.

INFORME DE OPINIÓN DE EXPERTOS DE INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES:

- 1.1 Apellidos y nombres del informante: SAN MIGUEL ROMERO ENRIQUE MARTIN
- 1.2 Institución donde labora: SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
- 1.3 Nombre del Instrumento motivo de Evaluación: CUESTIONARIO DIRIGIDO A ABOGADOS
- 1.4 Autor del instrumento: JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA
- 1.5 Título de la Investigación: "EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENNA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016"

II. ASPECTOS DE VALIDACIÓN

INDICADORES	CRITERIOS	DEFICIENTE				BAJA				REGULAR				BUENA				MUY BUENA			
		0	6	11	16	21	26	31	36	41	46	51	56	61	66	71	76	81	86	91	96
1. CLARIDAD	Está formulado con lenguaje apropiado.																				100
2. OBJETIVIDAD	Está expresado en conductas observables.																				100
3. ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la investigación.																				100
4. ORGANIZACIÓN	Existe un constructo lógico en los ítems.																				100
5. SUFICIENCIA	Valora las dimensiones en cantidad y calidad																				100
6. INTENCIONALIDAD	Adecuado para cumplir con los objetivos trazados.																				100
7. CONSISTENCIA	Utiliza suficientes referentes bibliográficos.																				100
8. COHERENCIA	Entre Hipótesis dimensiones e indicadores.																				100
9. METODOLOGÍA	Cumple con los lineamientos metodológicos.																				100
10. PERTINENCIA	Es asertivo y funcional para la Ciencia																				100

III. OPINIÓN DE APLICABILIDAD: EL INSTRUMENTO ES APLICABLE A LA INVESTIGACIÓN PORQUE PERMITE OBTENER INFORMACIÓN SUFICIENTE Y PERTINENTE PARA LOS FINES DE LA INVESTIGACIÓN, CUMPLIENDO ADECUADAMENTE CON TODOS LOS INDICADORES Y CRITERIOS DE SU VALIDACIÓN.

IV. PROMEDIO DE VALORACIÓN: 100 //

LUGAR Y FECHA: CHICLAYO, 10 DE MARZO DEL 2018 //



DR. ENRIQUE MARTIN SAN MIGUEL ROMERO.

DNI 16430580.....Teléfono 965970166 / 969076543.

Tabla 19

Resultado Juicio de expertos No. 5 de la ficha de validación del Cuestionario dirigido a contribuyentes - Dra. Olaya Montejo

N°	Indicadores	Criterios Cualitativos / Cuantitativos	Criterios de aplicabilidad según el experto
1.	Claridad	Está formulado con lenguaje apropiado.	Válido, aplicar
2.	Objetividad	Está expresado con conductas observables.	Válido, aplicar
3.	Actualidad	Adecuado al avance de la Investigación.	Válido, aplicar
4.	Organización	Existe un constructo lógico en los ítems.	Válido, aplicar
5.	Suficiencia	Valora las dimensiones en cantidad y calidad.	Válido, aplicar
6.	Intencionalidad	Adecuado para cumplir con los objetivos trazados.	Válido, aplicar
7.	Consistencia	Utiliza suficientes referentes bibliográficos.	Válido, aplicar
8.	Coherencia	Entre hipótesis dimensiones e indicadores.	Válido, aplicar
9.	Metodología	Cumple con los lineamientos metodológicos.	Válido, aplicar
10.	Pertinencia	Es asertivo y funcional para la ciencia.	Válido, aplicar

Fuente: Ficha de validación del instrumento de investigación para Juicio de Expertos de la Universidad Alas Peruanas.

INFORME DE OPINIÓN DE EXPERTOS DE INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES:

- 1.1 Apellidos y nombres del informante: OLAYA MONTEJO MARY CARMEN
 1.2 Institución donde labora: CENTRO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE CHICLAYO
 1.3 Nombre del instrumento motivo de Evaluación: CUESTIONARIO DIRIGIDO A ABOGADOS
 1.4 Autor del instrumento: JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA
 1.5 Título de la Investigación: "EL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM EN LA SANCION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA CONDENA PENAL POR DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAMBAYEQUE, 2016"

II. ASPECTOS DE VALIDACIÓN

INDICADORES	CRITERIOS	DEFICIENTE					BAJA				REGULAR				BUENA				MUY BUENA			
		0	6	11	16	21	26	31	36	41	46	51	56	61	66	71	76	81	86	91	96	
1. CLARIDAD	Está formulado con lenguaje apropiado.																					100
2. OBJETIVIDAD	Está expresado en conductas observables.																					100
3. ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la investigación.																					100
4. ORGANIZACIÓN	Existe un constructo lógico en los ítems.																					100
5. SUFICIENCIA	Valora las dimensiones en cantidad y calidad																					100
6. INTENCIONALIDAD	Adecuado para cumplir con los objetivos trazados.																					100
7. CONSISTENCIA	Utiliza suficientes referentes bibliográficos.																					100
8. COHERENCIA	Entre Hipótesis dimensiones e indicadores.																					100
9. METODOLOGÍA	Cumple con los lineamientos metodológicos.																					100
10. PERTINENCIA	Es asertivo y funcional para la Ciencia																					100

III. OPINIÓN DE APLICABILIDAD: EL INSTRUMENTO ES PLENAMENTE APLICABLE, HABIENDOSE CORROBORADO SU APLICABILIDAD PARA EL PROPOSITO DE ESTA IMPORTANTE INVESTIGACION.

IV. PROMEDIO DE VALORACIÓN: 100 //

LUGAR Y FECHA: CHICLAYO, 10 DE JUNIO 2017 //



DRA. MARY CARMEN OLAYA MONTEJO.

DNI 16698588..... Teléfono 939514840

ANEXO N°07. ANÁLISIS DE FIABILIDAD DEL CUESTIONARIO UTILIZADO EN LA INVESTIGACIÓN

1. Confiabilidad cuestionario (Prueba Piloto/30 Encuestados)

Tabla 20

Resumen de procesamiento de casos

		N	%
	Válido	30	100,0
Casos	Excluido ^a	0	,0
	Total	30	100,0

a. La eliminación por lista se basa en todas las variables del procedimiento.

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.

Tabla 21

Estadísticas de fiabilidad

Kuder Richardson	N de elementos
0,892	15

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.

Tabla 22

Estadísticas de elemento

Ítem	Media	D.E.
¿Considera Ud. que el principio Non bis in ídem tiene relevancia constitucional?	1,20	,407
¿Considera Ud. que el Estado vulnera el principio de Non bis in ídem cuando SUNAT sanciona administrativamente por declarar cifras o datos falsos para dejar de pagar tributos y se condena al contribuyente por defraudación tributaria?	1,43	,504
¿Considera usted que tanto la condena penal por defraudación tributaria, como la sanción administrativa por no incluir ingresos en sus declaraciones (declarar cifras o datos falsos), para dejar de pagar tributos, se fundamentan en el mismo bien jurídico?	1,43	,504
¿En su opinión, considera que las denuncias por defraudación tributaria son necesarias porque se protege los intereses del Estado y la población?	1,13	,346
¿Considera Ud. que no se debe continuar denunciando penalmente por defraudación tributaria y sancionar administrativamente por declarar cifras o datos falsos?	1,33	,479
¿Considera usted que las normas de nuestro Sistema Tributario, cumplen solo con la recaudación de impuestos y aplicación de sanciones, y no con el incentivo voluntario del cumplimiento de la obligación tributaria?	1,33	,479
¿Considera usted que el procedimiento administrativo de Determinación de Deuda Tributaria (sanciones) no es garantista?	1,30	,466

<p>En relación a la autonomía de las penas por delitos tributarios, el artículo 190° del Código Tributario, señala 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”. Considera Ud. que ello no está armonizado con el artículo 171 del Código Tributario, que establece que “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?”</p>	<p>1,40 ,498</p>
<p>¿Considera Usted qué lo señalado en el artículo 171 y 190° del Código Tributario, NO permite regularizar la situación tributaria de los contribuyentes inmersos en casos de defraudación tributaria?</p>	<p>1,47 ,507</p>
<p>En el expediente N° 04382- 2007 PA/TC, el Tribunal Constitucional señala “Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la Administración Tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable al procedimiento de determinación tributaria. Al respecto ¿usted está de acuerdo con la STC?</p>	<p>1,33 ,479</p>
<p>¿Considera Ud. que en relación a lo señalado anteriormente, el Tribunal Constitucional efectuó un adecuado análisis del principio de non bis in ídem en la sanción administrativa tributaria y la condena penal por defraudación tributaria vinculados a la obtención de ingresos por el incremento patrimonial detectado?</p>	<p>1,57 ,504</p>

<p>En el tema de los Delitos Tributarios, el profesor Manuel ABANTO VÁSQUEZ detalla que: "Efectivamente, si el hecho considerado punible es el mismo que motiva una infracción administrativa, en realidad el sujeto solamente ha atentado una vez contra el bien jurídico y por lo tanto solo merece una sanción. El Juez penal que conozca un proceso por delitos tributarios donde ya ha existido la imposición de una sanción administrativa, debería abstenerse de abrir siquiera un proceso penal. (...) Por cierto que no habrá violación del principio "ne bis in ídem" en todos los casos, sino solamente cuando la Administración Tributaria, además de efectuar el cobro coactivo del tributo adeudado, imponga una multa y. el juez penal, independiente de ello imponga una pena". Al respecto ¿usted está en desacuerdo con lo indicado?</p>	<p>1,63 ,490</p>
<p>El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el caso de Ruotsalainen Vs. Finlandia, resolvió indicando que la aplicación del principio de Non bis in ídem, no hay diferencia entre el tipo de dos infracciones, una penal y otra administrativa, por el hecho de que la primera exija intencionalidad dolosa y la segunda mera culpa. Es decir, la duplicidad está dada en función del sujeto, hecho y no del marco legal o el sector administrativo en el que se desarrolla, por lo que no depende de la clasificación legal que se asigne a la infracción sancionada. Considerando el ius puniendi como una atribución unificada del Estado, aun en los casos en que deba abreviar en normas de derecho penal común o en disposiciones administrativas de contenido penal. Al respecto ¿usted está en desacuerdo con el Tribunal Europeo?</p>	<p>1,50 ,509</p>

<p>Considera Ud. qué cuando la Administración Tributaria, detecte indicios de defraudación tributaria, se debe suspender las sanciones administrativas hasta tanto el poder judicial dicte sentencia definitiva a fin de armonizar las disposiciones legales y preservar la garantía del principio de Non bis in ídem. Ello, porque no podemos hablar, de “hecho imponible penal” y de “hecho imponible administrativo”; hay un único hecho imponible y la declaración de su existencia o inexistencia en sede penal debe ser vinculante para la jurisdicción administrativa, como sucede en otros países, ¿usted está en desacuerdo con ello?</p>	<p>1,60 ,498</p>
<p>Considera Ud. qué cuando el contribuyente regularice su situación tributaria, cancelando sus deudas tributarias (tributos y multas), antes de que se inicie cualquier investigación al respecto por parte del Ministerio Público, no debe proceder el ejercicio de la acción penal por defraudación tributaria, ¿usted está de acuerdo con ello?</p>	<p>1,43 ,504</p>

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.

Tabla 23

Estadísticas de total de elemento

	Media de escala si el elemento o se ha suprimido	Varianza de escala si el elemento se ha suprimido	Correlación total de elementos corregida	Kuder Richardson si el elemento se ha suprimido
¿Considera Ud. que el principio Non bis in ídem tiene relevancia constitucional?	19,90	18,714	,521	,887
¿Considera Ud. que el Estado vulnera el principio de Non bis in ídem cuando SUNAT sanciona administrativamente por declarar cifras o datos falsos para dejar de pagar tributos y se condena al contribuyente por defraudación tributaria?	19,67	18,368	,484	,889
¿Considera usted que tanto la condena penal por defraudación tributaria, como la sanción administrativa por no incluir ingresos en sus declaraciones (declarar cifras o datos falsos), para dejar de pagar tributos, se fundamentan en el mismo bien jurídico?	19,67	17,609	,674	,881
¿En su opinión, considera que las denuncias por defraudación tributaria son necesarias porque se protege los intereses del Estado y la población?	19,97	19,551	,341	,893

¿Considera Ud. que no se debe continuar denunciando penalmente por defraudación tributaria y sancionar administrativamente por declarar cifras o datos falsos?	19,77	17,840	,653	,882
¿Considera usted que las normas de nuestro Sistema Tributario, cumplen solo con la recaudación de impuestos y aplicación de sanciones, y no con el incentivo voluntario del cumplimiento de la obligación tributaria?	19,77	17,840	,653	,882
¿Considera usted que el procedimiento administrativo de Determinación de Deuda Tributaria (sanciones) no es garantista?	19,80	17,821	,680	,881
En relación a la autonomía de las penas por delitos tributarios, el artículo 190° del Código Tributario, señala 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”. Considera Ud. que ello no está armonizado con el artículo 171 del Código Tributario, que establece que “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?”	19,70	17,252	,776	,876

<p>¿Considera Usted qué lo señalado en el artículo 171 y 190° del Código Tributario, NO permite regularizar la situación tributaria de los contribuyentes inmersos en casos de defraudación tributaria?</p>	19,63	17,413	,719	,879
<p>En el expediente N° 04382- 2007 PA/TC, el Tribunal Constitucional señala “Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la Administración Tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable al procedimiento de determinación tributaria. Al respecto ¿usted está de acuerdo con la STC?</p>	19,77	18,668	,438	,891

<p>¿Considera Ud. que en relación a lo señalado anteriormente, el Tribunal Constitucional efectuó un adecuado análisis del principio de non bis in ídem en la sanción administrativa tributaria y la condena penal por defraudación tributaria vinculados a la obtención de ingresos por el incremento patrimonial detectado?</p>	19,53	18,257	,511	,888
<p>En el tema de los Delitos Tributarios, el profesor Manuel ABANTO VÁSQUEZ detalla que: "Efectivamente, si el hecho considerado punible es el mismo que motiva una infracción administrativa, en realidad el sujeto solamente ha atentado una vez contra el bien jurídico y por lo tanto solo merece una sanción. El Juez penal que conozca un proceso por delitos tributarios donde ya ha existido la imposición de una sanción administrativa, debería abstenerse de abrir siquiera un proceso penal. (...) Por cierto que no habrá violación del principio "ne bis in ídem" en todos los casos, sino solamente cuando la Administración Tributaria, además de efectuar el cobro coactivo del tributo adeudado, imponga una multa y. el juez penal, independiente de ello imponga una pena". Al respecto ¿usted está en desacuerdo con lo indicado?</p>	19,47	17,982	,599	,884

<p>El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el caso de Ruotsalainen Vs. Finlandia, resolvió indicando que la aplicación del principio de Non bis in ídem, no hay diferencia entre el tipo de dos infracciones, una penal y otra administrativa, por el hecho de que la primera exija intencionalidad dolosa y la segunda mera culpa. Es decir, la duplicidad está dada en función del sujeto, hecho y no del marco legal o el sector administrativo en el que se desarrolla, por lo que no depende de la clasificación legal que se asigne a la infracción sancionada. Considerando el ius puniendi como una atribución unificada del Estado, aun en los casos en que deba abreviar en normas de derecho penal común o en disposiciones administrativas de contenido penal. Al respecto ¿usted está en desacuerdo con el Tribunal Europeo?</p>	19,60	17,007	,822	,874
---	-------	--------	------	------

<p>Considera Ud. qué cuando la Administración Tributaria, detecte indicios de defraudación tributaria, se debe suspender las sanciones administrativas hasta tanto el poder judicial dicte sentencia definitiva a fin de armonizar las disposiciones legales y preservar la garantía del principio de Non bis in ídem. Ello, porque no podemos hablar, de “hecho imponible penal” y de “hecho imponible administrativo”; hay un único hecho imponible y la declaración de su existencia o inexistencia en sede penal debe ser vinculante para la jurisdicción administrativa, como sucede en otros países, ¿usted está en desacuerdo con ello?</p>	19,50	18,259	,518	,887
<p>Considera Ud. qué cuando el contribuyente regularice su situación tributaria, cancelando sus deudas tributarias (tributos y multas), antes de que se inicie cualquier investigación al respecto por parte del Ministerio Público, no debe proceder el ejercicio de la acción penal por defraudación tributaria, ¿usted está de acuerdo con ello?</p>	19,67	20,161	,066	,906

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.

2. Confiabilidad cuestionario (Muestra/116Encuestados)

Tabla 24

Resumen de procesamiento de casos

		N	%
	Válido	116	100,0
Casos	Excluido ^a	0	,0
	Total	116	100,0

a. La eliminación por lista se basa en todas las variables del procedimiento.

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.

Tabla 25

Estadísticas de fiabilidad

Kuder Richardson	N de elementos
,576	15

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.

Tabla 26

Estadísticas de elemento

Estadísticas de elemento

	Media	Desv. Desviación	N
¿Considera Ud. que el principio Non bis in ídem tiene relevancia constitucional?	1,16	,364	116
¿Considera Ud. que el Estado vulnera el principio de Non bis in ídem cuando SUNAT sanciona administrativamente por declarar cifras o datos falsos para dejar de pagar tributos y se condena al contribuyente por defraudación tributaria?	1,20	,400	116
¿Considera usted que tanto la condena penal por defraudación tributaria, como la sanción administrativa por no incluir ingresos en sus declaraciones (declarar cifras o datos falsos), para dejar de pagar tributos, se fundamentan en el mismo bien jurídico?	1,18	,387	116
¿En su opinión, considera que las denuncias por defraudación tributaria son necesarias porque se protege los intereses del Estado y la población?	1,12	,327	116
¿Considera Ud. que no se debe continuar denunciando penalmente por defraudación tributaria y sancionar administrativamente por declarar cifras o datos falsos?	1,21	,407	116
¿Considera usted que las normas de nuestro Sistema Tributario, cumplen solo con la recaudación de impuestos y aplicación de sanciones, y no con el incentivo voluntario del cumplimiento de la obligación tributaria?	1,19	,394	116
¿Considera usted que el procedimiento administrativo de Determinación de Deuda Tributaria (sanciones) no es garantista?	1,17	,379	116

<p>En relación a la autonomía de las penas por delitos tributarios, el artículo 190° del Código Tributario, señala 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”. Considera Ud. que ello no está armonizado con el artículo 171 del Código Tributario, que establece que “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?</p>	<p>1,18</p>	<p>,387 116</p>
<p>¿Considera Usted qué lo señalado en el artículo 171 y 190° del Código Tributario, NO permite regularizar la situación tributaria de los contribuyentes inmersos en casos de defraudación tributaria?</p>	<p>1,27</p>	<p>,444 116</p>
<p>En el expediente N° 04382- 2007 PA/TC, el Tribunal Constitucional señala “Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la Administración Tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable al procedimiento de determinación tributaria. Al respecto ¿usted está de acuerdo con la STC?</p>	<p>1,37</p>	<p>,485 116</p>

<p>¿Considera Ud. que en relación a lo señalado anteriormente, el Tribunal Constitucional efectuó un adecuado análisis del principio de non bis in ídem en la sanción administrativa tributaria y la condena penal por defraudación tributaria vinculados a la obtención de ingresos por el incremento patrimonial detectado?</p>	<p>1,62</p>	<p>,487 116</p>
<p>En el tema de los Delitos Tributarios, el profesor Manuel ABANTO VÁSQUEZ detalla que: "Efectivamente, si el hecho considerado punible es el mismo que motiva una infracción administrativa, en realidad el sujeto solamente ha atentado una vez contra el bien jurídico y por lo tanto solo merece una sanción. El Juez penal que conozca un proceso por delitos tributarios donde ya ha existido la imposición de una sanción administrativa, debería abstenerse de abrir siquiera un proceso penal. (...) Por cierto que no habrá violación del principio "ne bis in ídem" en todos los casos, sino solamente cuando la Administración Tributaria, además de efectuar el cobro coactivo del tributo adeudado, imponga una multa y. el juez penal, independiente de ello imponga una pena". Al respecto ¿usted está en desacuerdo con lo indicado?</p>	<p>1,59</p>	<p>,495 116</p>

<p>El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el caso de Ruotsalainen Vs. Finlandia, resolvió indicando que la aplicación del principio de Non bis in ídem, no hay diferencia entre el tipo de dos infracciones, una penal y otra administrativa, por el hecho de que la primera exija intencionalidad dolosa y la segunda mera culpa. Es decir, la duplicidad está dada en función del sujeto, hecho y no del marco legal o el sector administrativo en el que se desarrolla, por lo que no depende de la clasificación legal que se asigne a la infracción sancionada. Considerando el ius puniendi como una atribución unificada del Estado, aun en los casos en que deba abreviar en normas de derecho penal común o en disposiciones administrativas de contenido penal. Al respecto ¿usted está en desacuerdo con el Tribunal Europeo?</p>	<p>1,55</p>	<p>,499 116</p>
<p>Considera Ud. qué cuando la Administración Tributaria, detecte indicios de defraudación tributaria, se debe suspender las sanciones administrativas hasta tanto el poder judicial dicte sentencia definitiva a fin de armonizar las disposiciones legales y preservar la garantía del principio de Non bis in ídem. Ello, porque no podemos hablar, de “hecho imponible penal” y de “hecho imponible administrativo”; hay un único hecho imponible y la declaración de su existencia o inexistencia en sede penal debe ser vinculante para la jurisdicción administrativa, como sucede en otros países, ¿usted está en desacuerdo con ello?</p>	<p>1,60</p>	<p>,491 116</p>

<p>Considera Ud. qué cuando el contribuyente regularice su situación tributaria, cancelando sus deudas tributarias (tributos y multas), antes de que se inicie cualquier investigación al respecto por parte del Ministerio Público, no debe proceder el ejercicio de la acción penal por defraudación tributaria, ¿usted está de acuerdo con ello?</p>	1,48	,502	116
---	------	------	-----

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.

Tabla 27

Estadísticas de total de elemento

	Media de escala si el elemento se ha suprimid o	Varianza de escala si el elemento se ha suprimido	Correlaci ón total de elemento s corregid a	Alfa de Cronba ch si el element o se ha suprimi do
¿Considera Ud. que el principio Non bis in ídem tiene relevancia constitucional?	18,73	5,345	,370	,535
¿Considera Ud. que el Estado vulnera el principio de Non bis in ídem cuando SUNAT sanciona administrativamente por declarar cifras o datos falsos para dejar de pagar tributos y se condena al contribuyente por defraudación tributaria?	18,69	5,781	,083	,581
¿Considera usted que tanto la condena penal por defraudación tributaria, como la sanción administrativa por no incluir ingresos en sus declaraciones (declarar cifras o datos falsos), para dejar de pagar tributos, se fundamentan en el mismo bien jurídico?	18,71	5,548	,221	,558
¿En su opinión, considera que las denuncias por defraudación tributaria son necesarias porque se protege los intereses del Estado y la población?	18,77	5,711	,181	,565

¿Considera Ud. que no se debe continuar denunciando penalmente por defraudación tributaria y sancionar administrativamente por declarar cifras o datos falsos?	18,68	5,419	,272	,549
¿Considera usted que las normas de nuestro Sistema Tributario, cumplen solo con la recaudación de impuestos y aplicación de sanciones, y no con el incentivo voluntario del cumplimiento de la obligación tributaria?	18,70	5,447	,271	,550
¿Considera usted que el procedimiento administrativo de Determinación de Deuda Tributaria (sanciones) no es garantista?	18,72	5,562	,221	,559
En relación a la autonomía de las penas por delitos tributarios, el artículo 190° del Código Tributario, señala 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”. Considera Ud. que ello no está armonizado con el artículo 171 del Código Tributario, que establece que “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?	18,71	5,461	,271	,550

<p>¿Considera Usted que lo señalado en el artículo 171 y 190° del Código Tributario, NO permite regularizar la situación tributaria de los contribuyentes inmersos en casos de defraudación tributaria?</p>	18,62	5,229	,332	,537
<p>En el expediente N° 04382- 2007 PA/TC, el Tribunal Constitucional señala “Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la Administración Tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable al procedimiento de determinación tributaria. Al respecto ¿usted está de acuerdo con la STC?</p>	18,52	5,034	,382	,524

<p>¿Considera Ud. que en relación a lo señalado anteriormente, el Tribunal Constitucional efectuó un adecuado análisis del principio de non bis in ídem en la sanción administrativa tributaria y la condena penal por defraudación tributaria vinculados a la obtención de ingresos por el incremento patrimonial detectado?</p>	18,27	5,658	,088	,585
<p>En el tema de los Delitos Tributarios, el profesor Manuel ABANTO VÁSQUEZ detalla que: "Efectivamente, si el hecho considerado punible es el mismo que motiva una infracción administrativa, en realidad el sujeto solamente ha atentado una vez contra el bien jurídico y por lo tanto solo merece una sanción. El Juez penal que conozca un proceso por delitos tributarios donde ya ha existido la imposición de una sanción administrativa, debería abstenerse de abrir siquiera un proceso penal. (...) Por cierto que no habrá violación del principio "ne bis in ídem" en todos los casos, sino solamente cuando la Administración Tributaria, además de efectuar el cobro coactivo del tributo adeudado, imponga una multa y. el juez penal, independiente de ello imponga una pena". Al respecto ¿usted está en desacuerdo con lo indicado?</p>	18,30	5,447	,177	,568

<p>El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el caso de Ruotsalainen Vs. Finlandia, resolvió indicando que la aplicación del principio de Non bis in ídem, no hay diferencia entre el tipo de dos infracciones, una penal y otra administrativa, por el hecho de que la primera exija intencionalidad dolosa y la segunda mera culpa. Es decir, la duplicidad está dada en función del sujeto, hecho y no del marco legal o el sector administrativo en el que se desarrolla, por lo que no depende de la clasificación legal que se asigne a la infracción sancionada. Considerando el ius puniendi como una atribución unificada del Estado, aun en los casos en que deba abreviar en normas de derecho penal común o en disposiciones administrativas de contenido penal. Al respecto ¿usted está en desacuerdo con el Tribunal Europeo?</p>	18,34	5,373	,206	,562
---	-------	-------	------	------

<p>Considera Ud. qué cuando la Administración Tributaria, detecte indicios de defraudación tributaria, se debe suspender las sanciones administrativas hasta tanto el poder judicial dicte sentencia definitiva a fin de armonizar las disposiciones legales y preservar la garantía del principio de Non bis in ídem. Ello, porque no podemos hablar, de “hecho imponible penal” y de “hecho imponible administrativo”; hay un único hecho imponible y la declaración de su existencia o inexistencia en sede penal debe ser vinculante para la jurisdicción administrativa, como sucede en otros países, ¿usted está en desacuerdo con ello?</p>	18,28	5,510	,151	,573
<p>Considera Ud. qué cuando el contribuyente regularice su situación tributaria, cancelando sus deudas tributarias (tributos y multas), antes de que se inicie cualquier investigación al respecto por parte del Ministerio Público, no debe proceder el ejercicio de la acción penal por defraudación tributaria, ¿usted está de acuerdo con ello?</p>	18,41	5,600	,105	,583

Fuente: Resultado obtenido según programa SPSS.