



UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO

**FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**

**Imposición de límites a la acumulación de sanciones penal
y tributaria en la aplicación del principio NON BIS IN IDEM.**

TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE:

Abogada

AUTORA:

Espinoza Manrique, Maria Teresa (orcid.org/0000-0003-1182-6441)

ASESORA:

Mgrt. Alcántara Francia, Olga Alejandra (orcid.org/ 0000-0001-9159-1245)

LÍNEA DE INVESTIGACIÓN:

Derechos Fundamentales, Procesos Constitucionales y Jurisdicción Constitucional
Y Partidos Políticos

LÍNEA DE RESPONSABILIDAD SOCIAL UNIVERSITARIA:

Fortalecimiento de la democracia, liderazgo y ciudadanía

CHIMBOTE — PERÚ

2022

DEDICATORIA

A mis hijos que han estado ahí dándome ánimos para seguir, que me hicieron conocer el valor del esfuerzo, que por ellos avanzo cada día más, entregándome su felicidad y apoyo incondicional. Que, aunque esté caída, valga la pena escucharlos reír siempre.

A mi esposo por su apoyo sin límites, por hacerme arriesgar y terminar ganando, por hacerme creer en algo para seguir dando con fuerza, vivirla correctamente y que, aunque el camino sea largo me acompañe en las buenas y en las malas.

AGRADECIMIENTO

Como se dijo alguna vez “El éxito en la vida no se mide por lo que logras sino por los obstáculos que superas”. Creo que lo mejor de esto es que aprender de los obstáculos, es parte de la vida y de esta tesis que me ayudan a avanzar y tropezarme con la misma piedra.

Agradezco a Dios por existir, por cada vez que me caigo recurrir a su palabra y ponerme de pie, saber que puedo hallar solución a las cosas y no dejarse tumbar por cualquier cosa.

A mi Asesora la Dra. Alcántara Francia que me enseñó y ayudo en la elaboración de esta tesis y a la Dra. Fiorella Samhan que a pesar de su corto tiempo siempre pudo responder las llamadas y asesorarse correctamente.

A mis amigos abogados, contadores y jurídicos que me ayudaron en esas pequeñas cosas que uno valora, que me colaboraron con mis inquietudes en parte de este trabajo.

ÍNDICE DE CONTENIDO

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTO	iii
ÍNDICE DE CONTENIDO	iv
ÍNDICE DE TABLAS	vi
RESUMEN	vii
ABSTRACT.....	viii
I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. MARCO TEÓRICO.....	3
CAPÍTULO I: IMPOSICIÓN DE SANCIONES PENALES Y SANCIONES TRIBUTARIAS DE MANERA COPULATIVA.....	3
1.1. Análisis de la autonomía de las penas por delitos tributarios	3
1.2. Sanciones aplicables a los Ilícitos Tributarios	5
1.2.1. Sanciones Administrativas.....	6
1.2.2. Sanciones Penales.....	25
1.3. Límites al derecho sancionador penal.....	29
1.4. Aplicación copulativa de las sanciones administrativa y penal	31
CAPÍTULO II: APLICACIÓN DE SANCIÓN ADMINISTRATIVA Y PENAL AL SUPUESTO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	33
2.1. Defraudación tributaria en el Perú.....	33
2.2. Análisis de los componentes que distinguen a la infracción con el delito tributario.....	46
2.3. El eximente de responsabilidad en los delitos de defraudación tributaria.	50
CAPÍTULO III: EL PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO	54
3.1. Hipótesis propuestas.....	54
3.2. Fundamentos Constitucionales y normativos del Principio Non Bis in Ídem .54	
3.3. Inconsistencias existentes entre la constitución y la norma tributaria en el marco de un sistema jurídico	56

3.4. Consecuencias prácticas de la aplicación del Principio Non Bis in Idem en virtud al análisis de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional.	62
3.4.1. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal.....	62
3.4.2. Jurisprudencia Tribunal Constitucional	64
3.4.3. Consecuencias prácticas de la aplicación del NON BIS IN IDEM	65
3.5. Legislación extranjera	70
3.5.1. Unión Europea.....	70
III: METODOLOGÍA	72
3.1. Tipo y diseño de investigación	72
3.2. Categorías, Subcategorías y matriz de categorización.....	72
3.3. Escenario de estudio.....	72
3.4. Participantes	72
3.5. Técnicas e instrumentos de recolección de datos	73
3.6. Procedimiento	75
3.7. Rigor científico	75
3.8. Método de análisis de datos.....	76
3.9. Aspectos éticos	76
IV: RESULTADOS Y DECISIÓN.....	77
4.1. Resultados	77
4.2. Discusión	80
V. CONCLUSIONES	84
VI. RECOMENDACIONES.....	85
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86
ANEXOS.....	0

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 01: Infracciones tipificadas en el Art.173°	10
Tabla 02: Infracciones tipificadas en el Art 174	11
Tabla 03: Infracciones tipificadas en el Art 175	12
Tabla 04: Infracciones tipificadas en el Art 176	13
Tabla 05: Infracciones tipificadas en el Art 177	13
Tabla 06: Infracciones tipificadas en el Art 178°	16
Tabla 07: Infracciones tipificadas en el Art 173	18
Tabla 08: Infracciones tipificadas en el Art 174°	18
Tabla 09: Infracciones tipificadas en el Art 177°	20
Tabla 10: Infracciones tipificadas en el Art 178	20
Tabla 11: Infracciones tipificadas en el Art 173	21
Tabla 13: Infracciones tipificadas en el Art 174	23
Tabla 14: Infracciones tipificadas en el Art 177	24
Tabla 15: Cuadro Comparativo	69
Tabla 16: Relación de entrevistados	73
Tabla 17: Matriz de Consistencia	27

RESUMEN

La presente investigación se desarrolla sobre un problema directo de vulneración del principio non bis in idem, ya que se ha encontrado en nuestro ordenamiento jurídico la habilitación legal y textual de aplicar doble sanción, tanto administrativa como penal. Por lo que nos hemos visto en la necesidad de plantearnos la siguiente pregunta de investigación: ¿En qué medida la imposición de límites a la acumulación de sanciones penales y tributarias evitaría la vulneración del principio NON BIS IN IDEM?

El tipo de investigación es aplicada, pues se desarrolló un trabajo de campo; con un enfoque cualitativo, practicando la técnica la entrevista a profundidad, además del instrumento de recolección de datos, la guía de entrevista semiestructurada, aplicada a 8 entrevistados, contando con la participación de jueces y abogados especializados en la materia. Además, para el diseño de investigación se utilizó la teoría fundamentada.

Como desarrollo final, se procesaron las entrevistas realizadas a los expertos, obteniendo los resultados de investigación, siendo contrastadas en la discusión con mi teoría fundamentada. Pudiendo posteriormente obtener mis conclusiones y ofrecer las recomendaciones correspondientes.

Palabras claves: Non bis in idem, sanción penal, sanción tributaria

ABSTRACT

The present investigation is developed on a direct problem of violation of the non bis in idem principle, since it has been found in our legal system the legal and textual authorization to apply double sanction, both administrative and criminal. Therefore, we have seen the need to ask ourselves the following research question: To what extent would the imposition of limits on the accumulation of criminal and tax sanctions prevent the violation of the NON BIS IN IDEM principle?

The type of research is applied, since a field work was developed; with a qualitative approach, practicing the in-depth interview technique, in addition to the data collection instrument, the semi-structured interview guide, applied to 8 interviewees, with the participation of judges and lawyers specialized in the matter. In addition, the grounded theory was used for the research design.

As a final development, the interviews carried out with the experts were processed, obtaining the research results, being contrasted in the discussion with my grounded theory. Being able to later obtain my conclusions and offer the corresponding recommendations.

Keywords: Non bis in idem, criminal sanction, tax sanction

I. INTRODUCCIÓN

La presente investigación se desarrolla con el marco, desde la aplicación del principio del NON BIS IN IDEM, principio a criterios del Samhan (2014) donde prohíbe perseguir a un sujeto por un mismo hecho, es decir no se le podría establecer una sanción en vía administrativa y vía penal al mismo tiempo. Este principio ha sido incorporado por el Perú como parte de su legislación, en su búsqueda de evitar vulnerar los derechos humanos, específicamente en la utilización de la doble sanción por un mismo hecho, así también a un mismo sujeto y en las mismas circunstancias. Pese a lo señalado anteriormente, en la legislación peruana, específicamente basada en el artículo 190º del Código Tributario faculta esta aplicación de las penas de los delitos tributarios por el cobro de la deuda tributaria y sanciones administrativas que genera, que lo contrapone una posición distinta a lo establecido por el principio en estudio, dejándose ver claramente una vulneración a este principio, es por esto que es imprescindible la obligación estructurada de los límites a esta acumulación de sanciones, evitando así la vulneración de estos derechos fundamentales, ante lo expuesto es oportuno formularse la siguiente pregunta de investigación: ¿En qué cantidad o medida la obligación de los límites a la acumulación de sanciones penales y tributarias evitaría así vulnerar el principio NON BIS IN IDEM?

Para dicha presentación de esta tesis resulta pertinente y de mayor relevancia para la sociedad, ya que al ser un tema poco estudiado genera interés, pues la mayoría de personas ya sean naturales o jurídicas, enmarcadas en nuestra sociedad y bajo algún régimen tributario que impone el pago de impuesto, podrían ser susceptibles a la determinación de esta doble sanción.

Asimismo, en la siguiente investigación busca determinar si esta aplicación del principio non bis in ídem, donde permite esta aplicación conjunta de las sanciones penales y tributarias, teniendo como objetivos específicos: evaluar de qué manera la imposición de una sanción y una sanción tributaria podrían darse copulativamente y evaluar de qué manera se podría establecer una sanción administrativa sin la pérdida

de una sanción penal. Finalmente se tiene como hipótesis de investigación la delimitación de los supuestos sobre la aplicación de sanciones penales y tributarias evitaría vulnerar este principio non bis in ídem, como hipótesis de la investigación alterna a la doble imposición de las sanciones vulneraría el principio non bis in ídem conforme al marco constitucional.

II. MARCO TEÓRICO

CAPÍTULO I: IMPOSICIÓN DE SANCIONES PENALES Y SANCIONES TRIBUTARIAS DE MANERA COPULATIVA

1.1. Análisis de la autonomía de las penas por delitos tributarios

En el Título II del Libro Cuarto denominado Infracciones, Sanciones y Delitos de nuestro Código Tributario, en su artículo 190° se establece la autonomía de las penas por los delitos, es así que señala, que la aplicación de las sanciones administrativas se dará sin dañar el cobro de la deuda tributaria, así como la aplicación de penas derivadas de delitos tributarios, lo que, textualmente, manda un criterio de aplicación copulativa de ambas sanciones a un mismo hecho.

Es así que para Villanueva (2012) se desprenden dos puntos de vista a la interpretación de este artículo, en el primero de ellos el autor señala que no existe una autonomía de penas, ya que nos estaríamos encontrando ante la aplicación de sanción penal y sanción administrativa por un solo hecho. Conforme el segundo punto de vista, este artículo no contraviene una autonomía de penas ya que los hechos ilícitos sancionados son diferentes, ya que uno corresponde a una infracción y el otro a un delito.

Por otro lado, Bravo (2012) señala que la autonomía de penas también se afianza en la Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General, en ella se establece que no se podrán imponer de manera simultánea una pena y/o una sanción administrativa por un mismo caso en donde coinciden el mismo hecho, sujeto y fundamento. En ese sentido, queda claramente estipulado que la potestad sancionadora del ámbito administrativo no puede irrumpir el procedimiento de una pena con la gestión de una sanción, pues se estaría vulnerando el derecho del contribuyente al ser sometido a múltiples sanciones por el mismo hecho. Si es que, pese a la ley, se lleva a cabo este tipo de procedimientos, se estaría vulnerando dos aspectos fundamentales del derecho que tiene el contribuyente a no ser sometido a sanciones simultáneas. El primer aspecto sería el procesal, el cual consta del respeto

que se tiene al derecho de que una persona no sea sometida a varias sanciones por un mismo hecho. El segundo aspecto sería el material, el cual consta de salvaguardar la garantía del Estado de Derecho que se otorga a una persona (Marjorie, 2021).

Por lo tanto, la violación de cada uno de estos aspectos permite considerar la posibilidad de una carencia e inexistencia de autonomía sobre las penas, y peor aún, un incumplimiento de lo prescrito en el Código Tributario Peruano. Para Azaola (2020) estos problemas encuentran su fin en el trabajo independiente de los procedimientos, ya que de esta forma se estarían aplicando y evaluando diferentes normas, además, el autor recalca que la duplicidad de procedimientos en un mismo hecho será llevada a cabo solo si el ordenamiento jurídico lo permite.

Otra forma eficaz de examinar este artículo es tener en cuenta la naturaleza de los elementos que ahí se tratan, los cuales son la sanción administrativa y las penas, ya que, al principio ambas presentan un núcleo similar, que aparentemente cumple la misma función, la cual vendría a ser una reacción punitiva que se ejecuta ante una infracción previamente cometida (Nacarino, 2017). No obstante, convencerse de esto es recaer en la validación superficial de la similitud de las infracciones, y asumir que, si son idénticas y buscan el mismo fin, no hay mal presente en la aplicación de ambas sobre el mismo hecho.

Las presunciones que se forman alrededor de lo anterior mencionado, instauran ante todo una convicción ciega respecto a la imposición de penas consecutivas hacia el mismo hecho, pues se asume, desde esta perspectiva, que las penas y sanciones administrativas no tienen funciones ni normas separadas, mucho menos a la hora de sancionar. Además, tal imposición de sanciones corre el riesgo de constituirse como un exceso de poder sancionador (Gálvez, 2018). Para evitar este riesgo, Gonzales (2014) menciona que se debe trazar un límite para la cantidad de sanciones otorgadas, esto con el fin de que el plano penal y administrativo cumplan de forma respectiva con sus procedimientos al momento de tratar con las ilicitudes.

1.2. Sanciones aplicables a los Ilícitos Tributarios

El ilícito tributario es, según Villasmil, Alvarado y Socorro (2019), todo acto de omisión que recaee sobre las normas tributarias. En este sentido, los actos que transgredan las obligaciones tributarias se constituirán como una ilicitud. Además, la responsabilidad que se toma ante la ilicitud que se ha llevado a cabo es de carácter personal Martínez (2020). De esto se deduce que las consecuencias producidas por la ilicitud tributaria tendrán que ser asumidas por quien las provocó.

Finalmente, en lo desarrollado por Hugo (2015) el ilícito tributario se define como un término fuerte a la violación de las normas tributarias, tanto en el ámbito administrativo como en el plano penal. Esta aplicación de sanciones en ambos ámbitos es diferente, es por esto la importancia de realizar una estricta comparación entre las infracciones tributarias y los delitos tributarios que lo componen.

Por otro lado, para que estos ilícitos tributarios sean castigados efectivamente, el estado le otorga facultad sancionadora a la Administración Tributaria, con el objetivo además de fortalecer las facultades como son la de recaudación y la de determinación y fiscalización.

Para Alva (2018) esta facultad resultaría elemental e inevitable para que ésta cumpla su cometido impuesto en las otras facultades, por lo que la facultad sancionadora que ostenta la administración debe castigar las faltas ante incumplimiento formal, así como la sustancial.

En la perspectiva de Sánchez (2019) la facultad sancionadora enfoca su aplicación hacia conductas que se consideren nocivas para los intereses de la comunidad, haciendo uso de normas de diversa índole, con el fin de proteger los bienes jurídicos. Por otro lado, Arancibia (2017) considera que esta facultad está condicionada a la facultad discrecional que reviste a la administración de licencia para aplicar o no sanciones, así como aplicarlas de manera gradual, bajo su propio criterio pero siguiendo lineamientos establecidos previamente para su desarrollo, plasmados en

una Resolución de Superintendencia o la norma de rango similar, a criterio del autor, que la Administración tenga un poder amplio sobre las sanciones a aplicarse a los contribuyentes.

En otro sentido, Baldeón (2018) considera que esta facultad tiene como objetivo principal el de corregir aquellas acciones, que, al entender de la administración, afectarían el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando pase a la discrecionalidad, evidenciada en el momento de optar con respecto a qué situación aplicar o no la sanción.

Por último, Proaño (2014) manifiesta que el alto grado de autoridad con el que la Administración tributaria emite sus juicios y sanciones es debido a la ley que se lo confiere, no obstante, la facultad sancionadora debe hacer uso de esta autoridad sin transgredir a los contribuyentes.

1.2.1. Sanciones Administrativas

Para entender lo que significa una sanción administrativa debemos conocer qué se advierte por sanción, es así que Abanto (2015) define a la sanción como una consecuencia jurídica la cual, a su entender, se origina al desobedecer un mandato dado en una norma. Es así, que podríamos entender que una sanción administrativa es la consecuencia de una infracción desarrollada en el ámbito administrativo, que tiene como objetivo primario el de dificultar o disuadir un acto que el orden jurídico administrativo priva.

Para Simpen, Abdi, Fahelvi y Noviantoro (2019) las sanciones administrativas son impuestas por las autoridades fiscales a los contribuyentes que han emitido conductas que van en contra de las normas tributarias, a raíz de esto el individuo autor de la conducta recibe perjuicios otorgados por una autoridad pública o privada. En la perspectiva de Ramírez (2017) la sanción administrativa se define como la carga privativa de ciertos derechos que otorgan las autoridades administrativas a la persona responsable de cometer infracciones contra los principios y normas

establecidos por determinadas instituciones. De manera similar, Enteiche (2014) manifiesta que las sanciones administrativas vendrían a ser actos represivos hacia conductas contraproducentes para las normas establecidas, además, dichas represiones son emitidas por entidades que ejercen potestades públicas administrativas. Por otro lado, el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2017) expresa que el carácter procedimental de la sanción administrativa es entendido, a grandes rasgos, como el conjunto de actos destinados a determinar y aplicar una sanción correspondiente a la infracción cometida. Ahora bien, las sanciones administrativas que se aplican en el ámbito exclusivamente tributario, al conocer de Alva (2018), se pueden distinguir en dos grupos, las pecuniarias y no pecuniarias, las cuales desarrollaremos más adelante. Todo esto, dentro del marco de las funciones y facultades que el Estado le otorga a la administración a través del Código Tributario.

A. Tipos de Sanciones Administrativas Tributarias y su correlación con la infracción tributaria que la generó.

Las sanciones administrativas tributarias, según lo que puntualiza Reyes (2019) buscan en cierto modo disciplinar al contribuyente a que no vuelva a cometer la misma infracción, evaluando el tipo de sanción que aplicará, es allí que, para destinar una sanción, nuestro ordenamiento jurídico establece las transgresiones que generarían un castigo. Por lo cual, es entendible que la sanción administrativa se visualice como un instrumento jurídico del cual se hace uso cuando no se realizan las actividades, obligaciones o tareas establecidas por las normas tributarias (Stankiewicz, 2020).

De tal manera que Quispe (2017) expresa que para que haya sanción, debe antes estar tipificada en las normas tributarias la infracción cometida, de tal forma que las infracciones tributarias son producto del incumplimiento por parte del contribuyente hacia las normas que le son delegadas.

Por otro lado, podría decirse que existe una correlación entre una sanción tributaria y una infracción tributaria, al establecerse que la infracción tributaria consiste en la desobediencia o falta a los mandatos decretados por las leyes y a las normas tributarias (Odar, 2018). Por lo cual, todo individuo comete una infracción si es que hace caso omiso a las obligaciones tributarias, teniendo como consecuencia la imposición de un castigo.

Por otro lado, Reyes (2019) deja sentada su posición, en la cual considera que para determinar una infracción tributaria basta con corroborar que una acción u omisión calce exactamente con la misma descripción de la infracción para aplicar dicha sanción, sin considerar si existió intencionalidad o no.

Como consecuencia de lo señalado anteriormente debemos destacar dos características elementales de la infracción tributaria para que cumpla con la adecuación a una sanción de manera equiparada, la primera es el carácter objetivo en el cual se funda, ya que se toma en cuenta el mero hecho antes que la intención del sujeto; la segunda es la falta del elemento subjetivo, ya que no es necesario escudriñar atisbos de intención por parte del sujeto al momento de cometer una infracción. (Nima, Rey y Gómez, 2013).

Las sanciones, bajo la descripción del Código Tributario Peruano, prescribe cinco tipos diferentes, las cuales están agrupadas en dos grandes formatos:

a) Dinerarios

- **Multas**

Las multas, según lo que señala el artículo 180° y 181° de nuestro Código tributario son de tipo pecuniarias, constituyen deuda tributaria y se aplican en base a seis criterios:

- ❖ **UIT:** La Unidad Impositiva Tributaria, cuyo importe referencial es actualizado año a año según criterios que establezca el Ministerio de Economía y Finanzas.

- ❖ El tributo omitido.
- ❖ El monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.
- ❖ El “I” para contribuyentes del Nuevo Rus.
- ❖ El monto no entregado.
- ❖ El valor de los bienes objeto de comiso.

Para Domínguez y González (2013) el formato dinerario de las sanciones administrativas tributarias consta de la aplicación de una multa al contribuyente por haber cometido una infracción tributaria. Este pago, a vista del autor, resulta ser una de las más leves penalizaciones cuyo uso corresponde a la sanción de incumplimientos dentro del plano administrativo.

Para el Tribunal Constitucional, en la Sentencia N° 1492-2003-AA/TC emitida el 28 de octubre del 2004, las multas se aplica por la comisión de una falta, por lo tanto, no constituye una facultad discrecional de la Administración, por el contrario, una potestad reglada.

Este tipo de sanción pecuniaria castiga las infracciones tributarias que se encuentran tipificadas en el Código Tributario, en diferentes artículos como son:

- ❖ Dentro del Art. 173°, exclusivamente en los numerales 2, 7, 8 y 9, y de manera complementaria en los numerales 1 y 5, tal como se muestra la tabla N° 1 adjunta.

Tabla 01: Infracciones tipificadas en el Art.173°.

Infracciones	Referencia	Sanción
<p>1. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR O ACREDITAR LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA O DE SOLICITAR QUE SE ACREDITE DICHA INSCRIPCIÓN O DE PUBLICITAR EL NÚMERO DE REGISTRO ASIGNADO.</p>	Artículo 173°	
<p>- No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.</p>	Numeral 1	1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo
<p>- Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad.</p>	Numeral 2	50% de la UIT
<p>- No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.</p>	Numeral 5	50% de la UIT o comiso
<p>- No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan.</p>	Numeral 7	30% de la UIT
<p>- No solicitar o no verificar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones que la normativa tributaria establezca.</p>	Numeral 8	1UIT
<p>- No consignar el número de RUC en la documentación mediante la cual se oferte bienes y/o servicios conforme a lo que la normativa tributaria establezca.</p>	Numeral 9	30% de la UIT

Activar W

Fuente: Código Tributario

❖ Dentro del Art. 174°, de manera exclusiva en los numerales 7 y 12, mientras que de manera complementaria en los numerales 1, 2, 3, 5, 9, 11, 13, 16, puesto que en los numerales 4, 7, 8, 10, 14 y 15 se aplica otro tipo de sanción, así como lo muestro la tabla N° 2 adjunta.

Tabla 02: Infracciones tipificadas en el Art 174°.

Infracciones	Referencia	Sanción
2. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS, ASÍ COMO DE FACILITAR, A TRAVÉS DE CUALQUIER MEDIO, QUE SEÑALE LA SUNAT, LA INFORMACIÓN QUE PERMITA IDENTIFICAR LOS DOCUMENTOS QUE SUSTENTAN EL TRASLADO.	Artículo 174°	
- No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.	Numeral 1	1 UIT o cierre
- Emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado cumpliendo lo dispuesto en las normas legales o cumpliendo las condiciones de emisión, pero que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	Numeral 2	50% de la UIT o cierre
- Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o sin respetar límites establecidos, de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	Numeral 3	50% de la UIT o cierre
- Transportar bienes y/o pasajeros sin portar el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar la guía de remisión electrónica, el comprobante de pago electrónico y/u otro documento emitido electrónicamente que sustente el traslado de bienes, durante dicho traslado.	Numeral 4	Internamiento temporal del vehículo
- Transportar bienes y/o pasajeros portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez o transportar bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.	Numeral 5	50% de la UIT o internamiento temporal del vehículo
- Remitir bienes sin portar el comprobante de pago, la guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión; remitir bienes sin haberse emitido el comprobante de pago electrónico, la guía de remisión electrónica y/u otro documento emitido electrónicamente previsto por las normas para sustentar la remisión, cuando el traslado lo realiza un sujeto distinto al remitente o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar esos documentos emitidos electrónicamente, durante el traslado, cuando este es realizado por el remitente.	Numeral 8	Comiso
- Remitir bienes portando documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez o remitir bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.	Numeral 9	Comiso o multa
- Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.	Numeral 10	Comiso
- Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.	Numeral 11	Comiso o multa
- Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización.	Numeral 12	50% de la UIT
- Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos.	Numeral 13	Comiso o multa

Infracciones	Referencia	Sanción
- Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias.	Numeral 14	Comiso
- No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia, que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.	Numeral 15	Comiso
- Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez.	Numeral 16	Comiso o multa

Fuente: Código Tributario.

- ❖ Dentro del Art. 175°, de manera exclusiva en los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 10, así como lo muestran la tabla N° 3 adjunta.

Tabla 03: Infracciones tipificadas en el Art 175°.

Infracciones	Referencia	Sanción
3. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y/O REGISTROS O CONTAR CON INFORMES U OTROS DOCUMENTOS		
Artículo 175°		
- Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.	Numeral 1	0.6% de los IN
- Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.	Numeral 2	0.3% de los IN
- Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.	Numeral 3	0.6% de los IN
- Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	Numeral 4	0.6% de los IN
- Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.	Numeral 5	0.3% de los IN
- No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.	Numeral 6	0.2% de los IN
Infracciones		
Referencia		
Sanción		
- No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con éstas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la existencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, dncv (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.	Numeral 7	0.3% de los IN
- No conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la existencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, dncv (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.	Numeral 8	0.3% de los IN
- No comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustentan la contabilidad.	Numeral 9	20% de la UIT
- No registrar o anotar dentro de los plazos máximos de atraso, ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos o anotarlos por montos inferiores en el libro y/o registro electrónico que se encuentra obligado a llevar de dicha manera de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	Numeral 10	0.6% de los IN

Fuente: Código Tributario.

- ❖ Dentro del Art. 176°, de manera exclusiva en los numerales 1, 2, 4 y 8, así como lo muestro la tabla N° 4 adjunta.

Tabla 04: Infracciones tipificadas en el Art 176°.

Infracciones	Referencia	Sanción
4. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES		
Artículo 176°		
- No presentar las dedaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos.	Numeral 1	1 UIT
- No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.	Numeral 2	30% de la UIT o 0.6% de los IN
- Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.	Numeral 4	30% de la UIT o 0.6% de los IN
- Presentar las dedaraciones, incluyendo las dedaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.	Numeral 8	30% de la UIT

Fuente: Código Tributario.

- ❖ Dentro del Art. 177°, de manera exclusiva en los numerales 1, 2, 3, 5, 6,7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 23, 26, 27, 28, mientras que de manera complementaria en los numerales 22, así como lo muestro la tabla N° 5 adjunta.

Tabla 05: Infracciones tipificadas en el Art 177°

Infracciones	Referencia	Sanción
5. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA		
Artículo 177°		
- No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.	Numeral 1	0.6% de los IN
- Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operadones o situaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las dedaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, antes de los cinco (5) años o de que culmine el plazo prescripción del tributo, el que fuera mayor.	Numeral 2	0.6% de los IN

- No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que induyen datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información.	Numeral 3	0,3% de los IN
- No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendenda.	Numeral 5	0,3% de los IN
- Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.	Numeral 6	0,3% de los IN
- No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.	Numeral 7	50% de la UIT
- Autorizar estados financieros, dedaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad.	Numeral 8	50% de la UIT
- Presentar los estados financieros o dedaraciones sin haber cerrado los libros contables.	Numeral 9	0,3% de los IN
- No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.	Numeral 10	50% de la UIT

Fuente: Código Tributario

Infracciones	Referencia	Sanción
- No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microfibras y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, o no proporcionar los perfiles de acceso al sistema de procesamiento electrónico de datos con el que el deudor tributario registra sus operaciones contables, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.	Numeral 11	0.3% de los IN
- Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones.	Numeral 12	0.3% de los IN
- No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.	Numeral 13	50% del tributo no retenido o no percibido
- Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la SUNAT	Numeral 14	30% de la UIT
- No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que esta establezca, la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o aquella necesaria para el cumplimiento de la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, de las que tenga conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública.	Numeral 15	50% de la UIT
- Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.	Numeral 16	0.6% de los IN
- Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.	Numeral 17	0.6% de los IN
- No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.	Numeral 19	0.3% de los IN
- No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.	Numeral 20	0.3% de los IN
- No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos.	Numeral 22	0.2% de los IN o cierre
- No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del artículo 118° del presente Código Tributario.	Numeral 23	50% de la UIT
- No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago.	Numeral 24	
- No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias.	Numeral 26	30% de la UIT

Fuente: Código Tributario

❖ Dentro del Art. 178°, de manera exclusiva en los numerales 1, 4, 6, 7, 8, y 9 así como lo muestro la tabla N° 6 adjunta.

Tabla 06: Infracciones tipificadas en el Art 178°.

Infracciones	Referencia	Sanción
6. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS		
Artículo 178°		
- 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.	Numeral 1	50% del tributo por pagar omitido, o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares
- No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.	Numeral 4	50% del tributo no pagado.
- No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.	Numeral 6	50% del monto no entregado.
- Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley N° 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el Artículo 11° de la citada ley.	Numeral 7	50% del tributo no pagado
- Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11° de la Ley N° 28194 con información no conforme con la realidad.	Numeral 8	0,3% de los IN
- Determinar una menor deuda tributaria o un mayor o inexistente saldo o crédito a favor, pérdida tributaria o crédito por tributos, u obtener una devolución indebida o en exceso al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar. En caso el infractor, al determinar su obligación tributaria, hubiese incurrido además en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178, la sanción aplicable por dicha infracción también se regulará por lo dispuesto en este numeral.	Numeral 9	50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o el 15% de la pérdida tributaria indebida, o el 100% del monto devuelto indebidamente o en exceso.

Fuente: Código Tributario.

b) No Dinerarios

Respecto a las sanciones administrativas tributarias en su forma no dineraria, Tineo (2019) expresa que constan de: comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimientos u oficinas profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes.

- **Comiso de bienes**

Según Frost (2016) El comiso de bienes es una herramienta que la policía y la fiscalía utilizan en respuesta a la actividad delictiva, la cual consiste en el despojo de la posesión de ciertos bienes, pena otorgada al contribuyente que comete una infracción.

Por otro lado, Alva (2019) señala que este tipo de sanción se sostiene en la retención de bienes realizada por la SUNAT, dicho bienes que son trasladados a los depósitos que la entidad designe, y esto a razón de que usualmente los traslados de bienes se realizaron sin cumplir con los requisitos exigidos como por ejemplo el traslado con el comprobante de pago válido y adecuado.

El Tribunal Fiscal en varias resoluciones, como la RTF N° 05442-A-2016 del 08 de junio del 2016, establece que la aplicación de un comiso de bienes no extingue la facultad de aplicarse una sanción de multa, siempre y cuando, dentro de lo que prohíbe la ley general de aduanas, la infracción sea diferente, ya que la sanción de comiso afectaría al propietario de la mercancía mientras que la sanción de multa al transportista o al que lo representa.

En ese mismo sentido, el Tribunal Fiscal deja clara esta posición y la ratifica en la RTF N° 4139-4-2006 del 26 de julio del 2006, donde deja sentado su criterio indicando que la Administración Tributaria, en caso de tratarse de una misma infracción, podrá sustituir la sanción de comiso por la de multa, pero nunca de manera conjunta.

Este tipo de sanción no pecuniaria castiga las infracciones tributarias que se encuentran tipificadas en el Código Tributario, en diferentes artículos como son:

❖ Dentro del Art. 173° de manera complementaria en los numerales 1 y 5, tal como se muestra la tabla N° 1 adjunta.

Tabla 07: Infracciones tipificadas en el Art 173°.

Infracciones	Referencia	Sanción
1. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR O ACREDITAR LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA O DE SOLICITAR QUE SE ACREDITE DICHA INSCRIPCIÓN O DE PUBLICITAR EL NÚMERO DE REGISTRO ASIGNADO.	Artículo 173°	
- No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.	Numeral 1	1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo
- No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.	Numeral 5	50% de la UIT o comiso

Fuente: Código Tributario.

❖ Dentro del Art. 174° de manera exclusiva en los numerales 8, 10, 14, 15, mientras que de manera complementaria en los numerales 9, 11, 13, 16 tal como se muestra la tabla N° 8 adjunta.

Tabla 08: Infracciones tipificadas en el Art 174°.

Infracciones	Referencia	Sanción
2. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS, ASÍ COMO DE FACILITAR, A TRAVÉS DE CUALQUIER MEDIO, QUE SEÑALE LA SUNAT, LA INFORMACIÓN QUE PERMITA IDENTIFICAR LOS DOCUMENTOS QUE SUSTENTAN EL TRASLADO.	Artículo 174°	

- Remitir bienes sin portar el comprobante de pago, la guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión; remitir bienes sin haberse emitido el comprobante de pago electrónico, la guía de remisión electrónica y/u otro documento emitido electrónicamente previsto por las normas para sustentar la remisión, cuando el traslado lo realiza un sujeto distinto al remitente o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar esos documentos emitidos electrónicamente, durante el traslado, cuando este es realizado por el remitente.	Numeral 8	Comiso
- Remitir bienes portando documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez o remitir bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.	Numeral 9	Comiso o multa
- Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.	Numeral 10	Comiso
- Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.	Numeral 11	Comiso o multa
- Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos.	Numeral 13	Comiso o multa
- Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias.	Numeral 14	Comiso
- No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia, que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.	Numeral 15	Comiso
- Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez.	Numeral 16	Comiso o multa

Fuente: Código Tributario.

❖ Dentro del Art. 177° de manera complementaria en los numerales 21 tal como se muestra la tabla N° 9 adjunta.

Tabla 09: Infracciones tipificadas en el Art 177°.

Infracciones	Referencia	Sanción
5. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA		
Artículo 177°		
- No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.	Numeral 21	Cierre o Comiso

Fuente: Código Tributario.

❖ Dentro del Art. 178° de manera exclusiva en los numerales 2, 3, tal como se muestra la tabla N° 10 adjunta.

Tabla 10: Infracciones tipificadas en el Art 178°.

Infracciones	Referencia	Sanción
6. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS		
Artículo 178°		
- Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.	Numeral 2	Comiso
-Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.	Numeral 3	Comiso

Fuente: Código Tributario.

- **Internamiento temporal de los vehículos**

Este tipo de sanción, indicado por Reyes (2019) constituye una sanción no pecuniaria que afecta directamente a los derechos de posesión o propiedad de la persona natural o jurídica dueña del vehículo infractor, internándose temporalmente en las instalaciones que la Administración señale.

El artículo 182 del Código Tributario establece también que, debe declararse el abandono del vehículo internado, el Estado podrá adjudicárselo y rematarlo, destinarlo, o donarlo a entidades públicas.

De igual manera el Tribunal Fiscal en su RTF N° 02635-8-2015, ha decretado que se podrá sustituir esta sanción por una multa, siempre y cuando se cumplan con los requisitos exigidos por la Resolución.

Este tipo de sanción no pecuniaria castiga las infracciones tributarias que se encuentran tipificadas en el Código Tributario, en diferentes artículos como son:

- ❖ Dentro del Art. 173° de manera complementaria sólo en el numeral 1, tal como se muestra la tabla N° 11 adjunta.

Tabla 11: Infracciones tipificadas en el Art 173°.

Infracciones	Referencia	Sanción
1. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR O ACREDITAR LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA O DE SOLICITAR QUE SE ACREDITE DICHA INSCRIPCIÓN O DE PUBLICITAR EL NÚMERO DE REGISTRO ASIGNADO.		Artículo 173°
- No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.	Numeral 1	1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo

Fuente: Código Tributario.

- ❖ Dentro del Art. 174° de manera exclusiva en el numeral 4 mientras que de manera complementaria en el numeral 5, tal como se muestra la tabla N° 12 adjunta.

Tabla 12: Infracciones tipificadas en el Art 174°.

Infracciones	Referencia	Sanción
2. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS, ASÍ COMO DE FACILITAR, A TRAVÉS DE CUALQUIER MEDIO, QUE SEÑALE LA SUNAT, LA INFORMACIÓN QUE PERMITA IDENTIFICAR LOS DOCUMENTOS QUE SUSTENTAN EL TRASLADO.		Artículo 174°
- Transportar bienes y/o pasajeros sin portar el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado o no facilitar, a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar la guía de remisión electrónica, el comprobante de pago electrónico y/u otro documento emitido electrónicamente que sustente el traslado de bienes, durante dicho traslado.	Numeral 4	Internamiento temporal del vehículo
- Transportar bienes y/o pasajeros portando documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez o transportar bienes habiéndose emitido documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago electrónicos, guías de remisión electrónicas y/u otro documento emitido electrónicamente que carezca de validez.	Numeral 5	50% de la UIT o internamiento temporal del vehículo

Fuente: Código Tributario.

- **Cierre temporal de establecimientos u oficinas profesionales independientes**

Esta sanción, según lo descrito por el artículo 183° del Código Tributario, y bajo el análisis de Walker (2012) el cierre por un determinado tiempo de su centro de actividades comerciales, genera un perjuicio a los ingresos del profesional sancionado, lo que pretende evitar que se continúe cometiendo la infracción y sirva de elemento disuasivo contra esta acción ilícita.

Este tipo de sanción no pecuniaria castiga las infracciones tributarias que se encuentran tipificadas en el Código Tributario, en diferentes artículos como son:

- ❖ Dentro del Art. 174°, de manera exclusiva en el numeral 1, mientras que de manera complementaria en los numerales 2, 3, puesto que en el resto de numerales se aplica otro tipo de sanción, así como lo muestro la tabla N° 13 adjunta.

Tabla 13: Infracciones tipificadas en el Art 174°.

Infracciones	Referencia	Sanción
<p>2. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS, ASÍ COMO DE FACILITAR, A TRAVÉS DE CUALQUIER MEDIO, QUE SEÑALE LA SUNAT, LA INFORMACIÓN QUE PERMITA IDENTIFICAR LOS DOCUMENTOS QUE SUSTENTAN EL TRASLADO.</p>	<p>Artículo 174°</p>	
<p>- No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.</p>	<p>Numeral 1</p>	<p>1 UIT o cierre</p>
<p>- Emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado cumpliendo lo dispuesto en las normas legales o cumpliendo las condiciones de emisión, pero que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.</p>	<p>Numeral 2</p>	<p>50% de la UIT o cierre</p>
<p>- Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o sin respetar límites establecidos, de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.</p>	<p>Numeral 3</p>	<p>50% de la UIT o cierre</p>

Fuente: Código Tributario.

❖ Dentro del Art. 177°, de manera exclusiva en el numeral 4, 18, mientras que de manera complementaria en los numerales 21, 22, puesto que en el resto de numerales se aplica otro tipo de sanción, así como lo muestro la tabla N° 14 adjunta.

Tabla 14: Infracciones tipificadas en el Art 177°.

Infracciones	Referencia	Sanción
5. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA		
- Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.	Numeral 4	Cierre
- No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos.	Numeral 18	Cierre
- No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT.	Numeral 21	Cierre o Comiso
- No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos.	Numeral 22	0.2% de los IN o cierre

Fuente: Código Tributario.

- **Suspensión de licencias, permisos, concesiones y/o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de las actividades o servicios públicos.**

Como consecuencia de la aplicación inviable del cierre temporal de establecimientos u oficinas de profesionales independientes, el Código Tributario, en el artículo 183^a expresa que se tendrá que optar por otro tipo de sanción. La opción seleccionada por la Administración debe estar sujeta a lo previsto en la sanción de cierre temporal, emulando las acciones necesarias que impidan el desarrollo de la actividad que dio origen a esta infracción, y tomando, además, el tiempo que corresponde a la sanción de cierre temporal.

1.2.2. Sanciones Penales

Para Altmann (2015) las sanciones penales consisten en la imposición de medidas, establecidas por la ley, hacia el autor del acto cometido, esto con el fin de que el acto delictivo efectuado no se vuelva a repetir. De igual modo, Ayman (2016) manifiesta que este tipo de castigos son un medio usado por la sociedad que se ocupa fundamentalmente de los autores de delitos. En ese sentido, el sujeto que es partícipe de la comisión de un delito obtendrá sanciones penales como consecuencia de sus actos. Por lo tanto, de manera general, se puede entender a las sanciones penales como consecuencias jurídicas derivadas del delito, las cuales, a propósito, son impuestas mediante un proceso penal a cargo de un juez o tribunal sentenciador de manera deliberada a las personas que realizan actividades que se ajustan a ciertos criterios (Ali, Whanisa, Barkhuizen y Teeraphan, 2022).

Por su parte Rosas (2013) manifiesta que las sanciones penales son creadas para la realización de determinados fines, entre uno ellos, está el mantenimiento de la estabilidad y regulación en la convivencia de cada comunidad. Solo con la pena, como medio de represión, es que pueden crearse las condiciones para la convivencia humana.

El desorden social producido por un individuo, como efecto de los actos delictivos cometidos, provoca caos y disturbios, ante esto se ejecuta una cuota de dolor por parte del Estado (Paladino y Oñativia, 2016). La finalidad de imponer una pena o delito, como consecuencia de la reproducción de ciertos actos que se consideran lesivos, es básicamente reprochar socialmente la calidad de los actos que se llevaron a cabo en función de asistencia legal para tratar estos asuntos penales, de esta forma se evita su repetición (Brun, Gomez, Julien, Ndubai, Owens, Rao y Soto, 2022).

A. Análisis de la Ley Penal Tributaria

Según Matteucci (2016) la finalidad de la Ley Penal Tributaria consiste en la regulación de los delitos tributarios, dicho proceso se consolida sobre la base de una

ley especial, además, el autor recalca que su diferencia con el Código tributario, es que este último no confiere sus funciones a una ley, sino a un cuerpo normativo. Es así, que, haciendo uso de esta autoridad legal, La Ley Penal Tributaria prescribe en el Título I denominado Delito tributario, en el artículo 1 que para todo aquel que en beneficio propio o de un tercero comete actos engañosos o fraudulentos, con la finalidad de dejar de pagar los tributos conferidos en las normas tributarias, recibe la imposición de una pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años. Claramente, se puede observar que el delito central y esencial en este apartado es la defraudación tributaria, pues al ser uno de los delitos con mayor incidencia, es que resulta fructífero la producción de un conjunto de criterios que puedan ser de ayuda y utilidad para la resolución de casos reales en donde este delito tome partida.

De lo anterior mencionado, Bellomo (2014) manifiesta que fraude en los tributos es movido no por la culpa, sino por el dolo, es decir, por la voluntad consciente de causar daño o perjuicio a los bienes jurídicos, incumpliendo de este modo con las obligaciones tributarias. La prueba más sólida de que la defraudación es un delito que se lleva a cabo bajo el título de dolo, son sus dos modos de ejecución, los cuales aparecen en el artículo N° 2 de la Ley Penal Tributaria:

- ❖ Ocultar, en su totalidad y/o de forma parcial, los bienes, ingresos, rentas, o remitir pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.
- ❖ No conceder el monto de tributos estipulado por el acreedor tributario en el plazo establecido por las leyes y otros reglamentos.

Sobre estos dos modos de defraudación tributaria, resulta difícil no circunscribirse en la esfera del engaño, pues dentro de este delito tributario se llevan a cabo ciertas conductas de similar índole que la estafa, la cual, a propósito, está estipulada en el artículo 196 del Código Penal Peruano bajo el Título V denominado Estafa y otras Defraudaciones. No obstante, Alpaca (2016) tras el análisis de ambos delitos, llega a la conclusión de que es inconcebible equiparar el delito de la defraudación con el de la estafa, ya que, la primera en ningún momento exige un elemento patrimonial

en función del error, en cambio, la segunda si lo exige. De modo similar, García (2017) citado en Alpaca (2016) manifiesta que las conductas que emite quien ejecuta la defraudación tributaria son meramente fraudulentas, ya que su propósito es dejar de pagar deudas en el plano tributario, en cambio, quien practica el delito de la estafa busca con engaños obtener de su víctima elementos patrimoniales.

Por otro lado, respecto a las entidades que, según la Ley Penal Tributaria, están encargadas de ejecutar las contramedidas implicadas en la acción penal, son La autoridad Policial, El Ministerio Público, El poder judicial y el Órgano Administrador del Tributo. Esta última entidad mencionada es la que mueve las investigaciones preparatorias sobre el delito tributario efectuado, de este modo se sirven las demás autoridades de documentos con el caso detallado, su tarea gubernamental incluye también la gestión de las operaciones de los sistemas tributarios (Moscoso, Tapia y Tapia, 2017). Además de su implicancia en el proceso de interpretación de las normas tributarias que se ajustan según la afinidad de las relaciones sociales que acontecen (Radvan, 2015).

B. Tipos de Sanciones Penales Tributarias y su correlación con la infracción tributaria que la generó

La principal sanción dentro de los procedimientos penales tributarios aplicables dentro de la Ley Penal Tributaria (LPT) es una pena, que podría ser privación de la libertad, o pena suspendida, esto dentro del marco de la única infracción que castiga como lo es la defraudación tributaria. La cual, en la perspectiva de Villegas (2015), consiste en la búsqueda de la disminución del monto tributario mediante conductas que transgreden la ley impuesta en un país, de tal modo que se hace ejercicio de conductas que están en contra de las obligaciones tributarias. Del mismo modo, la Ley Penal Tributaria lo define en el artículo N^o 1, como aquella conducta que en función de artificios o engaños u otra forma fraudulenta busca dejar de emitir tributos conciliados por las leyes, con el fin de sacar provecho para uno mismo o para un tercero.

Por otra parte, cabe recalcar que, entre las penas aplicables que prescribe el Código Penal, en el Título III, Capítulo I denominado Clases de pena, ahí en el artículo 28 donde señalan las siguientes penas:

- Privativa de la libertad
- Restrictiva de libertad
- Limitativas de derecho
- Multa

De entre estas sanciones penales, se usarán la pena privativa de la libertad y la multa para sancionar las infracciones que se consideren delitos en el plano tributario. Es así que, la práctica del delito de defraudación tributaria, según el artículo N^o 1 de la Ley Penal Tributaria, será sancionada con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años y con 365 a 730 días-multa.

Por otro lado, la defraudación tributaria, según el artículo 4 de la Ley Penal Tributaria es sancionada con pena privativa de la libertad no menor a 8 años ni mayor a 12 años y con 730 a 1469 días-multa cuando:

- ❖ Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.
- ❖ Se simula y/o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.

Mientras que, según el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, será privado de la libertad no menor de 2 ni mayor de 5 años y con 180 a 365 días-multa, quien estando en la obligación de cumplir con la norma tributaria de tener en su poder documentos contables:

- ❖ Ir en contra de las obligaciones estipuladas.
- ❖ Carecer de un registro de operaciones o movimientos.
- ❖ Emita anotaciones en los documentos contables inconformes con la realidad.
 - ❖ Elimine documentos contables que sirvan de registro respecto a los tributos pendientes.

1.3. Límites al derecho sancionador penal

Para Rojas (2014) el Derecho Penal surge de entre dos vertientes, la primera corresponde al orden social, el cual consta de un conjunto de normas que regulan la convivencia entre las personas, esta regularización vendría a estar a cargo o control de diferentes instituciones o comunidades; la segunda vertiente, refiere al ordenamiento jurídico, el cual consta de garantizar las obligaciones generales de todos, como normas vigentes de derecho, asimismo, hacer frente a todas las infracciones. Además, recalca el autor, que el titular del orden social vendría a ser la misma sociedad, mientras que por parte del orden jurídico el Estado. De lo anterior se deduce que el derecho penal, a grandes rasgos, se ocupa de la inviolabilidad del ordenamiento jurídico mediante la coacción estatal (Schullhofer y Barkow, 2022).

De este modo, el Derecho Penal se convierte en el instrumento jurídico por excelencia, el cual, como se mencionó anteriormente, tiene la finalidad de establecer el ordenamiento jurídico, y a diferencia de otros instrumentos, el Derecho Penal se muestra como una herramienta de coacción y amenaza, ya que se sabe que el derecho sancionador penal es clave para evitar la propagación de ciertas conductas ilícitas en los ciudadanos, pues estos últimos son concedores de las penas. No obstante, parece ser que la potestad sancionadora no resulta suficiente para eliminar los delitos que se producen masivamente, es por eso que, según Silva (2013) las sanciones penales resultan eficaces, sólo si se complementan con mecanismos de control, con el fin de “prevenir” con actuaciones preventivas de vigilancia, produciendo así una especie de estado de la prevención.

Reiterando lo anterior, Silva (2013) menciona que en este tipo de estado sus actuaciones de vigilancia e inspección se efectúan, aunque no se requieran, es decir, sin que haya luz de peligro, justificando este accionar sancionador por la sospecha de ciertos indicadores de riesgo. En ese sentido, se entiende que, el Derecho Penal para responder los diversos tipos de criminalidad puede bajar la rigidez de sus principios fundadores, como también flexibilizar sus garantías en función de

salvaguardar “adecuadamente” la seguridad de los ciudadanos, aunque en realidad sólo parece una excusa para hacer uso excesivo de la potestad sancionadora.

Ante estos excesos es que se deben establecer límites para la potestad sancionadora del Derecho Penal, es por ello que, en primera instancia, se puede tomar como base nuclear de límites al derecho sancionador penal, el mismo principio de legalidad que prescribe el Código Penal Peruano, el cual se halla en los principios generales, en el artículo II, en donde se señala que nadie podrá ser sancionado por un acto no previsto como delito o falta por la ley vigente al momento de su comisión, ni mucho menos sometido a pena que no se encuentren establecidas en ella. De esto se deduce que aun así haya rastros o indicios de riesgo en una conducta, esta no debe ser sometida a cargos, pues el efecto de sancionar solo debe presentarse exclusivamente en la comisión de un delito.

Al respecto, Ruiz (2017) menciona que la potestad sancionadora tiene límites por el hecho de regirse por ciertos criterios y principios que conducen normativamente su actuar, pero que, si se llegarán a vulnerar, entonces no habría un punto fijo de lo que puede y no puede hacer, peor aún, si es que esto se lleva a cabo mientras se valora una conducta y se impone una sanción.

Otro principio que, según Blanco (2017), es un punto importante para cerciorarse de los límites en las sanciones, es el Principio de la mínima intervención, el cual, en aras de una regulación de la imposición de sanciones, interviene en la adjudicación que el derecho penal reviste respecto a la vigilancia de todos los comportamientos del hombre en sociedad, cuando en realidad este solo tiene el deber de evitar las conductas más graves que se efectúen contra los bienes jurídicos. De este modo se mantiene en su lugar al Derecho Penal dentro del ordenamiento jurídico y a su vez se evita las tendencias autoritarias.

En la misma línea argumentativa, Villegas (2019) manifiesta que las intervenciones mínimas se denominan así en tanto que la represión de los delitos no se considere un fin en sí mismo, es decir que se ejecute de manera indiscriminada, ante todo y

cualquier indicio de delito, sino más bien debe considerar ser guiada y subordinada por el cumplimiento de los objetivos, siendo ahí el espacio donde recién encuentre su finalidad.

1.4. Aplicación copulativa de las sanciones administrativa y penal

Los cuerpos normativos que se crearon con la finalidad de tener un referente sobre las infracciones y sus debidas sanciones, constituyen un gran apoyo objetivo tanto para el ámbito penal y administrativo de cómo desarrollar y gestionar cada caso en donde se presente una infracción en función de lo prescrito en dichos referentes como por ejemplo en lo que señala Cerezo (2013). Sin embargo, cada uno de estos planos ocupa un procedimiento peculiar con sus respectivas normas, funciones y límites, pero, por lo general, se relaciona a ambos con un desempeño o reacción ante ilícitos de la misma naturaleza.

Los procedimientos que se llevan a cabo dentro del plano del derecho penal y del derecho administrativo son aparentemente similares, pero que en realidad son totalmente diferentes, y más que una diferencia notable, está la idea del cumplimiento de funciones independientes, es decir, que cada uno trabaja atendiendo una infracción determinada y que corresponda a su potestad, de tal modo que no se interpongan mutuamente en la solución de casos y así pueda uno imponer sanciones administrativas y el otro sanciones penales (Maldonado, 2012).

La aplicación conjunta de sanciones y penas, se efectúan en casos muy específicos en donde no responden a un proceder ordenado, es decir, primero pasando por la Autoridad Judicial si es que así se da el caso, y luego por la Administración, si bien es cierto que pueden complementarse con la información de los delitos, esto no significa que deban colaborar para otorgar sanciones simultáneas a un mismo hecho, porque de ese modo se estaría generando un exceso de la potestad sancionadora. Ríos (2012), debiéndose considerar de manera relevante que el derecho penal tiene privilegio sobre otras ramas, dentro de ellas la administrativa, en tal sentido si el proceso penal tiene aperturado un proceso por determinados hechos no podría

paralelamente llevarse a cabo una investigación, siempre que ésta cumpla con la triple identidad que exige el principio non bis in idem. Landa (2016).

Es así, que, para no recaer en estas sanciones copulativas con la misma triple identidad, resulta idóneo cierta interacción y comunicación entre los juzgados y la Administración, ya que solo así se puede de cierta manera evitar casos en donde se presenta la duplicidad de sanciones.

Por otro lado, según Nieto (2015) la coexistencia de sanciones paralelas de dos potestades sancionadoras dentro del Derecho español, no resulta para nada novedoso, ya que ha sido así siempre. Es a partir de esta constatación que emergen ciertas interpretaciones, como, por ejemplo, la igualdad de rango en ambas potestades que son independientes, asimismo, está la otra idea que dice que el primero en aparecer es el plano judicial y el administrativo viene a ser su derivación con un fin auxiliar o complementario.

CAPÍTULO II: APLICACIÓN DE SANCIÓN ADMINISTRATIVA Y PENAL AL SUPUESTO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Defraudación tributaria en el Perú

Antes siquiera de adentrarnos en el delito de apropiación tributaria indebida, se tiene que hacer un breve análisis y examinación al delito como tal, pues es mediante su entendimiento que se podrá con mayor facilidad conocer el delito en el plano tributario. Para Francesco Carrara, por ejemplo, el delito se define como todo acto externo que con base a su carácter doloso se convierte en una infracción ante la ley promulgada por el Estado, la cual irrumpe con la seguridad de los ciudadanos (Piaggio, 2016). De esto se deduce, que sólo los actos externos, es decir, los exteriorizados por el hombre son a los que se le atribuyen sentencias, mientras que, los actos interiorizados, como pensamientos o sentimientos, no son elementos que requieran de sanciones.

Desde este punto de vista de Romagnosi citado en Machicado (2012) el delito se concibe como “la agresión al bienestar” (p.4). Por lo cual, todo acto exteriorizado va a ser, indudablemente, un elemento nocivo para la seguridad de los ciudadanos, pues se atenta contra otras voluntades. Por otro lado, Watkins (2016) concluye que en otras culturas que tienen diferentes formas de tributar y con un mayor impacto fiscal, la defraudación tributaria constituye una verdadera falta de conciencia económica, por lo que se aplican rigurosas y eficaces auditorías fiscales.

En la perspectiva de Altmann (2015) el delito vendría a ser la conducta culpable, típica e injustificable jurídicamente, que es sometida a una sanción penal por la ley. De este modo, todo hecho que denote culpa de manera objetiva, es decir, lo que se examina en la misma acción y no en la intención, será objeto de pena. Respecto a la conducta o comportamiento humano que surge como delito, Wolfgang (2020) menciona que este comportamiento delictivo para que sea atribuido indiscutiblemente como obra de quien lo perpetró, debe ante todo ser voluntario, es

decir, se enmarca una conducta como delito si esta ha sido ejecutada con voluntad en el ámbito delictivo.

De este comportamiento, como se mencionó anteriormente, se destacan atributos característicos de un comportamiento para ser considerado como un delito, tales como tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. El primero de estos atributos, según Terán (2020) consiste en la tipificación de un comportamiento dentro de la ley penal, el cual ya está previsto y tiene su respectiva sanción. Además, recalca el autor, que es a causa de la capacidad lesiva de los delitos que estos llegan a tipificarse, lo cual indica que un comportamiento típico vendría a ser un comportamiento que lesiona bienes jurídicos penales.

El segundo de los atributos del comportamiento delictivo es la antijuridicidad, la cual para Lascuráin (2019) es toda oposición al Derecho, es decir, actos que no respetan la normatividad impuesta y que además lesionan los intereses que esta promulga. Por lo tanto, en la misma medida que un comportamiento se tipifica como ilícito ante la ley penal por su capacidad lesiva ante los bienes jurídicos también se declara antijurídico, ya que si el comportamiento delictivo atenta contra estos bienes entonces se enmarca dentro de la antijuridicidad.

Este atentado contra los bienes jurídicos se enmarca como una especie de contradicción con el derecho, es decir, en contra de las normas jurídicas que están de cierto modo vinculadas con el hombre y su comportamiento cuyo propósito es conciliar las bases del orden social que desean instaurar, el cual conduce a la obediencia de los asociados. Por lo tanto, la antijuridicidad se asume que radica en la violación u omisión del deber actuar conforme a los mandatos de estas normas, es entendible entonces que su formalidad tiene base en la inconformidad o contradicción que existe entre la norma y la acción (Kalach, 2016).

No obstante, desde la perspectiva material, esta relación que se establece entre la acción y la norma no resulta suficiente, ya que esta perspectiva analiza más bien el

daño que se efectúa mediante el delito hacia el bien jurídico protegido por la norma legal. Por lo tanto, la antijuricidad desde un carácter material, radica en el daño que pueda ocasionar el acto del sujeto pasivo en contra de los bienes jurídicos, dejando de poco un lado la violación de la norma (Sánchez, 2019).

En la misma línea argumentativa, Salgado (2020) manifiesta que la tipicidad más que ser uno de los indicios para determinar cómo antijurídica a una conducta, es la razón esencial y principal que hace que un determinado comportamiento recaiga en la antijuricidad; asimismo, esto no resulta ser suficiente como para catalogar un acto de ilícito, ya que si bien existe una tipificación en la ley penal que dictamina unas sanciones penales hacia ciertas comisiones de delitos, no es todo lo que se debe analizar para llegar a dicha conclusión, se tiene antes que examinar y analizar muy bien las relaciones que se originan entre la antijuricidad y el tipo.

En vista de Méndez (2020), la culpabilidad, más que ser considerada como el tercer y último atributo de la conducta delictiva, vendría a ser un reproche que se le atribuye a quien ha cometido un acto delictivo, pues solo de ese modo es que se puede legitimar la sanción jurídica impuesta al culpable. En ese sentido, se puede entender que dicho reproche que se adjudica al culpable es netamente jurídico, por lo cual solo será tratado por el juez en este ámbito con sus respectivas sanciones.

En el mismo sentido, respecto a la culpabilidad del comportamiento emitido por el sujeto pasivo, Ramírez, Luzardo, Molina y Luzardo (2014) refieren que es el estudio interno de un hecho que se ha considerado de carácter ilícito, además, se aclara que no puede existir de algún modo culpabilidad si es que antes no se ha cometido un acto que se denomine como antijurídico.

De acuerdo a lo descrito anteriormente, se puntualiza una noción que corresponde al delito tributario, entendiendo a éste como una conducta hostil, sancionada con penas, que irrumpe con la correcta ejecución de normas tributarias, imposibilitando la administración de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de manera inmediata. (Samhan,2012). Esta noción indica que al delito tributario se lo

puede identificar principalmente con el criterio de “afectación de los bienes jurídicos de contenido económico”, lo cual significa que este tipo de delitos son sancionados penalmente porque irrumpen con un orden que salvaguarda intereses de carácter económico (Gómez, 2012).

Dichos intereses permiten un correcto funcionamiento del sistema económico, por lo cual, los delitos tributarios no pueden simplemente afectar a intereses individuales, sino intereses colectivos, ya que todos estos constituyen un orden económico que los protege jurídicamente. Además, este tipo de delitos más que afectar a todo este sistema económico, es decir, a la economía misma, afecta más bien y en gran medida a la regulación de corte jurídico de las actividades económicas que se llevan a cabo dentro del sistema (Barrera, 2015). De este modo se entiende mejor a la conducta delictiva en el plano tributario.

Luego de tener un entendimiento más amplio sobre el delito, y su lugar en el ámbito tributario, se tiene que conocer el contexto histórico que le otorga su relevancia penal en la actualidad. En Alemania, por ejemplo, los delitos de carácter tributario llegan a emerger y definirse penalmente en el año 1974, esto debido a la necesidad de sancionar ilicitudes que pertenecían al grupo de contravenciones o faltas a la policía y que, además, estaban sujetas a la resistencia del pago de tributos (Valderrama y Daza, 2018). Como consecuencia, se empezaron a otorgar sanciones penales a este tipo de conductas que tienen el objetivo de transgredir las obligaciones tributarias; el ejercicio de estas sanciones formó las bases del Derecho Penal Tributario en Alemania.

Con el pasar de los años los delitos que se movilizaban en el ámbito tributario, según las teorías o argumentos que formaban al Derecho Penal Tributario en el país mencionado, identificaban a los ilícitos tributarios como infracciones tanto de índole administrativa como penal. En España, tales ilícitos hallaron su regulación en 1977, dentro de su Código Penal, además, esta tendencia de regular los delitos tributarios provocó que la doctrina española del Derecho Penal Tributario empezará a tratar,

luego de su reforma de 1985, a los delitos de defraudación tributaria, emergiendo así un nuevo sistema de penas (Condori, 2021).

Por otro lado, Carbonel (2019) manifiesta que uno de los principales países latinoamericanos que reconoce este tipo de delitos en el plano tributario fue Uruguay, en 1967. La figura delictiva de la defraudación tributaria en este país nace a partir de los actos fraudulentos que producían los ciudadanos en beneficio propio, provocando de este modo una nula contribución al estado. Asimismo, el autor recalca que, solo bajo la Ley N° 13637 se empieza a brindar más reconocimiento al delito de la defraudación tributaria, estableciendo los pasos necesarios para la elaboración del proyecto de Código Tributario en este país. De ahí que para 1974 la defraudación tributaria en Uruguay ya estaba sujeta a sanciones penales, con el propósito de evitar su proliferación y el delito de evasión tributaria.

Para tratar los delitos tributarios en el contexto peruano, antes se tiene que tener en cuenta que las obligaciones tributarias fueron impuestas desde la edad republicana del país, la cual, ha ido desarrollándose y evolucionando hasta la actualidad. Con base en lo anterior, es que estos delitos que rondan en el ámbito tributario encuentran cabida en el Código Tributario peruano del año 1966, sin embargo, es en el Código Penal de 1991 en el que hallan su definición y tipificación para corresponder formalmente a sus respectivas penas (Quiroz, 2018). Aunado a lo anterior, Valderrama y Daza (2018) manifiestan que este tipo de delitos tributarios prescritos en el Código Penal llegan a ser derogados en 1996 por el Decreto Legislativo N° 813. Como consecuencia, el Poder Ejecutivo en su afán de calificar con mayor precisión este tipo de delitos, es que creó el delito de defraudación tributaria, la cual se prescribe dentro de la Ley Penal Tributaria.

El marco normativo impuesto por la Ley Penal Tributaria en el Perú abarca entre una de las formas de incumplir con las obligaciones tributarias la defraudación tributaria, la cual, según Saltos (2017) consiste en utilizar datos inconformes a la realidad al momento de presentar registros a la administración tributaria, con el propósito de disminuir la carga de los impuestos o, aún mejor, eliminarlos.

En el mismo sentido, el artículo N° 1, de la Ley Penal Tributaria tipifica la conducta ilícita de defraudación tributaria. De esta forma se establece que: quien en beneficio propio o de un tercero, deja de pagar los tributos prescritos por las leyes en función de artificios o engaños llega a estar dentro de la comisión de fraude. Ante esto, se puede entender que la práctica de este delito consiste, primordialmente, en obtener una ventaja fiscal de carácter ilícito, ya que, con este tipo de conductas se busca causar una pérdida tributaria, lo cual, refleja de manera contundente la insuficiencia de detener la producción de su comisión con medidas que aparentemente parecen óptimas (De la Feria, 2020).

A partir de estas definiciones es que, al igual que con el delito tributario, se analizarán ciertos elementos que expliquen un poco mejor la conducta ilícita de la defraudación tributaria. Respecto a lo antijurídico, la defraudación con los tributos se convierte en una conducta antijurídica en el momento en que se lesiona a la administración tributaria y a su ardua labor de regular las actividades económicas (Zambrano, 2020). Por lo tanto, todo acto que atente contra intereses de contenido económico, se constituye como un delito antijurídico, es decir, que va en contra de la regulación de los tributos y de los bienes jurídicos.

Por otra parte, Jakobs (2018) menciona que la culpabilidad en el delito de defraudación tributaria se presenta como un reproche social ante el sujeto que cometió el delito, esto debido a que, al ser una conducta típica, muestra un quiebre a la normatividad, ya que, pese a la libertad de autodeterminación de la conducta que posee el sujeto, este delito se sigue cometiendo cuando el sujeto no direcciona su actuar dentro de las normas tributarias establecidas.

De igual modo que posee ciertos elementos o atributos característicos, la defraudación tributaria, también, según Linares (2017), posee factores que propician su comisión, tales como:

- ❖ **Presión fiscal excesiva:** Una situación en la cual, la misma insistencia del Estado para que el contribuyente pague sus tributos cimienta las tendencias

de comisión del fraude cuyo fin no es más que ir en contra de las obligaciones tributarias, y que, además, se siguen cometiendo pese a los diferentes tipos de tributos que se crean para de algún modo compensar las faltas.

- ❖ **Tendencia por eludir las obligaciones tributarias:** Una situación en la cual, el contribuyente posee una tendencia innata de no cumplir con el pago requerido de tributos correspondientes, lo cual indica de cierta manera que las obligaciones tributarias emergen en la misma medida que los intentos por incumplirlas.

Estos factores contribuyen a que el delito de defraudación tributaria se lleve a cabo. Respecto a la consumación del delito de defraudación tributaria, Samhan (2012) expresa que se hará caso omiso al engaño como a los documentos que lo comprueban, si es que antes no hay un procedimiento administrativo, es decir, se reconocerá la defraudación hasta que sea presentada a través de un expediente administrativo. En ese sentido, para que se considere como tal una defraudación tributaria, se tiene que entregar el documento fraudulento a la Administración Tributaria, de modo tal que se haga evidente los artificios cometidos por el contribuyente que van en contra de la autoridad gubernamental (Hanlon y Heitzman, 2010). Cabe recalcar que, entre estos delitos de carácter tributario también se encuentran la evasión tributaria, elusión tributaria y la economía de opción.

A. La Evasión Tributaria

La evasión tributaria para Samhan (2015) consiste en la falta u omisión del contribuyente a las obligaciones tributarias mediante la eliminación del pago de un tributo, ocasionando de este modo la violación de la ley de un país. De ahí que la conducta omisiva de un individuo hacia el pago de impuestos demuestra con claridad la capacidad que tiene para emitir actuaciones deshonestas y mal intencionadas con el fin de sacar provecho y beneficio personal tras vulnerar la ley. En la misma línea argumentativa, Aliaga y Chancasanampa (2018) manifiestan que la evasión tributaria deviene en todo acto que resulta contraproducente para las normas tributarias

establecidas, el cual irrumpe con la correcta administración de fondos para el estado, recayendo en un abuso del derecho al huir del impuesto (Lazar, 2013).

Las evasiones tributarias en gran medida arrasan con los ingresos de un país, lo cual ocasiona que no se desarrolle de manera deseada e impide que no tenga los recursos necesarios para los gastos en las obras públicas, dando a entender que la Ley no coloca las medidas necesarias para hacer que los contribuyentes cooperen para así minimizar la evasión tributaria (Shestak, 2021). Al respecto, Peñaranda (2019) con base en un estudio en el Perú, que examina las evasiones tributarias, menciona que:

En el 2018 la recaudación tributaria potencial fue de S/ 12.503 millones, mientras que la recaudación efectiva alcanzó los S/ 10.122 millones, con lo cual se estima que la evasión tributaria para las rentas de trabajo habría sido hasta un 19%, monto estimado en S/ 2.381 millones. (p.8)

Como consecuencia, la administración tributaria presenta el gran reto de conciliar una correcta y efectiva tributación al tratar de establecer un control y supervisión de la evasión tributaria. Además, cabe recalcar que, si la evasión tributaria se ha convertido en un grave problema es debido a sus elevados niveles que aniquilan los atisbos de aplicación de una coherente y estable política fiscal. (Rengifo, 2017). Para evitar esta tasa alta de evasiones tributarias, Mejía, García y Padilla (2020) manifiestan que se debe crear una cultura que se enfoque en la correcta tributación, asimismo, el Estado debe generar lazos de confianza con los contribuyentes, esto con el fin de mantenerlos seguros respecto al destino del dinero público.

Por otro lado, Cosulich (2014, p.11) con el fin de brindar un entendimiento a las conductas evasivas hacia las obligaciones tributarias mencionar las siguientes causas:

- **Carencia de conciencia tributaria**

Los miembros de una sociedad, por lo general, relacionan el pago de impuestos con el gasto indebido o mal gestionado de los tributos por parte del gobierno; es

indudable que este tipo de pensamientos han reforzado la resistencia que presenta el contribuyente para cumplir satisfactoriamente con sus obligaciones tributarias. Como consecuencia, Gonzales (2019) expresa que el contribuyente querrá actuar con una solidaridad medida al perjudicar a los demás individuos que contribuyen con el pago de impuestos, saliendo así beneficiado, pero al margen del sufrimiento de otros. Antes siquiera de emitir procedimientos administrativos que repriman este tipo de actitudes hacia las responsabilidades, se debe educar a las personas respecto a los tributos, para de esta forma generar una cultura tributaria.

- **Escasa claridad sobre el destino de los gastos públicos**

De la misma forma que se muestra insistencia por parte del estado con el pago de tributos es que se presenta la insistencia de los ciudadanos por tener el conocimiento del destino de los fondos reunidos, ya que, solo de esta forma se conoce si hay una correspondencia sostenible entre los tributos brindados y los gastos que se hacen de ellos en los servicios que ofrece el estado, como, por ejemplo, los servicios de salud y educación. Sin embargo, según Linares (2017) esto no suele suceder así, puesto que en su mayoría las personas prefieren los servicios privados a mayor costo, debido a que los públicos no cumplen con sus expectativas, lo cual ocasiona de manera casi inmediata que se pierda el interés o satisfacción por pagar tributos.

- **Ineficiencia de la administración tributaria**

Las sanciones a los delitos tributarios están claramente estipuladas por las normas tributarias, no obstante, el trabajo ineficiente de la Administración Tributaria provoca que los contribuyentes prefieren correr el riesgo de ser sancionados en lugar de pagar sus impuestos. Si la administración muestra baja probabilidad de detectar a los evasores, origina un incentivo en los contribuyentes de tener la probabilidad de salir beneficiados por no pagar impuestos debido a un mal funcionamiento de la Administración tributaria (Rivera, 2021).

Finalmente, Alstadsaeter, Johannessen y Zucman (2019) manifiestan que el estudio de la evasión tributaria resulta muy importante por tres razones, la primera razón se

sostiene por su relación con el estudio de la desigualdad, la segunda se basa en el análisis que se puede llevar a cabo sobre los efectos que tienen las intervenciones del gobierno en la economía y por último está el conocimiento que tendrán las autoridades tributarias para poder aplicar con eficacia sus medidas de restricción.

B. La Elusión Tributaria

Sobre este punto, Serrano (2012) lo define como la conducta omisiva hacia el pago de impuestos, utilizando medios pertinentes que aún se circunscriben en el marco legal, con la finalidad de reducir la carga tributaria. Pese a la ley, este tipo de conductas se siguen produciendo masivamente, pues el contribuyente en función de la elusión tributaria consigue reducir sus tributos mediante huecos legales (Ho y Chang, 2017).

En el mismo sentido, Callejón, Battistini, Pace y Roberts (2020) manifiestan que la elusión tributaria, no es en sentido estricto un acto ilegal, ya que se lleva a cabo por medios legales, pero aprovechando los vacíos y ambigüedades que las mismas leyes presentan, consiguiendo el contribuyente de este modo una reducción en los tributos asignados. Por su parte Ángeles (2014) expresa que la elusión tributaria implica un abuso sobre la normativa legal, ya que se quiere sacar ventaja trazando operaciones que en apariencia son válidas pero que realmente tienen otras motivaciones y objeto. De ahí que para Rosembuj (2019) el elemento clave en este tipo de delito son los instrumentos o medios negociables, de los cuales se hace ejercicio en la vía de la legalidad y las normas establecidas.

Es así que la elusión tributaria se vuelve el instrumento más rentable respecto a la reducción de la carga fiscal, pues de este modo el contribuyente evita la realización del hecho imponible, acrecentando así sus oportunidades de no pagar los tributos o en todo caso reduciendo los costos tributarios (Tejerizo, 2012 citado en Chura, 2013). Es por ello que, para lograr hallar la verdadera naturaleza de estas operaciones, se debe antes escudriñar en ellas con un análisis económico, dado que este tipo de

actos se mueven primordialmente en el ámbito económico, solo así se determinan sus verdaderas motivaciones y objeto.

Es por ello que para Verona (2016) la elusión de cargas en donde interviene la anulación de todas las gestiones a las cuales está sujeto el contribuyente cuyo propósito es evadir ante todo el cumplimiento de gravámenes mediante la utilización de artimañas y estrategias que al final están no fuera del marco legal, sino que más bien se encuentran autorizadas por la misma norma o por los vacíos que estas normas guardan. Este tipo de comportamiento incurre en lo legal, por lo cual no puede ser tipificado como un delito tributario, ya que, la evasión legal se circunscribe en un atentado honesto en contra de las obligaciones del tributo.

Este tipo de comportamientos forman parte de aquel conjunto de conductas que de cierta manera frenan y dejan inerte el desarrollo económico de un determinado país, ya sea en su totalidad o parcialmente. Según Bravo (2013) citado en Adrianzén (2018) este freno va en contra del principal propósito que buscan las normas tributarias, el cual es que el contribuyente colabore de manera voluntaria y responsable con sus tributos sin la necesidad de ignorarlos, evitando de este modo los perjuicios que pueden obtener aquellos que si cumplen honestamente con el pago de tributos correspondientes.

Esta forma particular de manejar y organizar los tributos si es que sus fines no son maliciosos o generadores de perjuicios, se puede considerar como una actividad honesta, legal y ética. Si la idea de la organización tributaria no busca evadir impuestos entonces se enmarca por dentro de la ley, por lo que no tendría que haber temor por parte del contribuyente respecto a la idea o miedo de haber intentado quizás un delito (Adrianzén, 2018). Este tipo de acciones recaerían en un intento de administrar correctamente las finanzas de una organización o empresa que abiertamente tiene responsabilidades y obligaciones con los tributos.

Por otro lado, Villegas (2012) citado en Chura (2013) menciona las técnicas que se practican para efectuar el delito de la elusión tributaria, entre las principales se hallan:

- ❖ Aprovechar una conceptualización ambigua respecto a una situación jurídica determinada con el propósito de cambiar el sentido de la situación en beneficio propio.
- ❖ Analizar una norma tributaria que no tenga previsto casos particulares en cuestión que se lleven a cabo en función de una elusión tributaria.

Desde el punto de vista de Fernández (2016) las modalidades principales de la elusión tributaria son las siguientes:

- ❖ La extensión o ampliación del lapso del pago de impuesto.
- ❖ La disminución de la renta neta.
- ❖ La disminución de la renta bruta.
- ❖ El encubrimiento del hecho generador.

De estas prácticas se deduce que la elusión tributaria se enmarca en situaciones particulares dentro de la ley, por lo cual es difícil darle persecución, a diferencia de la evasión tributaria, la cual sí cumple en su efecto un carácter infraccional y delictivo, por lo que sí es objeto adecuado de persecución y de fiscalización. Por otro lado, Haryo (2018) manifiesta que entre los factores que producen la comisión de la elusión tributaria, se hallan:

- ❖ **La planificación fiscal:** Se aplican diferentes estrategias o alternativas, con el fin de obtener la mínima obligación de contribuir con tributos.
- ❖ **Deudas financieras:** A mayor número de deudas que mantenga una empresa, mayor será el indicador de comisión de delitos tributarios.

Tomando en cuenta lo anterior mencionado, se puede notar ciertas peculiaridades o características centrales que son propias de la elusión tributaria. Al respecto, Samhan (2015) la divide en dos categorías: conductas propias del contribuyente y las conductas propias de la actividad elusiva.

❖ **Conductas de contribuyente:** Con el propósito de evitar las cargas tributarias, el contribuyente emite tres tipos de conducta:

Acción racional: Consiste en la decisión ingeniosa o perspicaz de parte del contribuyente respecto a una actividad económica cuyo propósito se basa en reducir la carga impositiva de tributos que le corresponde como obligación.

Acción con conducta dolosa: Consiste en la intención del contribuyente por reducir y evitar la carga total del pago de impuestos, por lo tanto, realiza un atentado contra la normativa tributaria, configurando de este modo su conducta elusiva en una conducta dolosa.

Acción con intención dolosa premeditada: Esta tercera conducta consiste en la comisión de una conducta que de antemano fue planeada tener el carácter de dolo, ya que, se planeaba ocultarlo a la Administración Tributaria, se habla pues del hecho de no pagar, lo cual se puede establecer como un delito de índole tributaria.

❖ **Conductas en la Elusión tributaria:** En este apartado encontramos las conductas que le corresponden en su totalidad a la elusión de los tributos:

Conducta dolosa del contribuyente: Se constituye en una conducta que por parte del contribuyente atenta contra los estatutos normativos que regulan el proceso de tributación, y que va más allá, ya que, transgrede contra las normas jurídicas y vulnera el derecho mismo, recayendo en un abuso del beneficio individual a costa de otros.

Conducta abusiva de la Ley: Esta consiste en el abuso por parte del contribuyente de toda forma de expresión jurídica.

Conducta para evitar el hecho agravado: Esta conducta consiste en la intención por parte del contribuyente por evitar el surgimiento del hecho agravado por la ley tributaria, cuando en realidad se sabe que de manera implícita lo está llevando a cabo y el cual es tipificado por la norma tributaria.

C. La Economía de opción

Para entender a la economía de opción y no confundirla con el fraude o la evasión tributaria, es necesario tener una noción de este término. Para Ugalde y García (2016) la economía de opción, a grandes rasgos, consiste en la potestad que presenta un contribuyente para seleccionar de entre muchas opciones conformes a la ley, con la finalidad de obtener un ahorro tributario. Si la alternativa seleccionada, cualquiera que fuera, resulta en un ahorro tributario efectivo para el contribuyente, que además se ejecuta dentro del marco legal, entonces, nada hay por reprochar al contribuyente, ya que su actividad económica aún marcha a través del espacio legal. Pese a la subordinación que los contribuyentes manifiestan frente al ordenamiento jurídico, la práctica de la elusión tributaria resulta provechosa, ya que esta al ser el acto que no se considera a gran escala como un delito como tal es que se reproduce en demasía, pues se justifica como la mejor forma jurídica seleccionada para los negocios, lo cual significa que su ejecución es lícita (Ochoa, 2014). En función de la libertad de escoger la mejor alternativa en una determinada situación jurídica, el contribuyente encuentra en la economía de opción, la mejor manera de formalizar legalmente su negocio.

Y ello es así porque, según García (2014), si el negocio realizado empieza a operacionalizar sus actividades económicas sería considerado como lícito, ya que el negocio se maneja con base legal y con causa real, por lo tanto, las persecuciones fiscales respecto a estas actividades serían denegadas por su irrelevancia en asuntos que trabajan conforme a la ley.

2.2. Análisis de los componentes que distinguen a la infracción con el delito tributario.

Este análisis puede comenzar con la delimitación de la potestad sancionadora, es aquella donde posee tanto la Administración tributaria y el Derecho penal, pues ambos convienen en servirse de diferentes cuerpos normativos cuyo propósito es ser guía de las sanciones que los respectivos órganos aplican a la hora de examinar y analizar casos (Ruesta, 2014). Con base a lo anterior, podríamos decir que la

delimitación en las sanciones ocurre de igual modo en los objetos que van a sancionar, mostrando de este modo la primera distinción entre la infracción tributaria y el delito tributario, se habla pues de la delimitación de las sanciones aplicables para cada infracción.

La Administración por su parte se presenta, desde su potestad sancionadora, con un carácter correctivo, cuya finalidad es orientar y regular el orden público mediante sus sanciones sobre cualquier infracción que se cometa en el plano administrativo (Villegas, 201). Esto quiere decir, que las consecuencias de las infracciones administrativas es su debida sanción cuyo principal objetivo es recordar a los contribuyentes sus deberes y obligaciones tributarias. Mientras que, el Derecho Penal busca sancionar penalmente a quien transgrede delictivamente y con voluntad los bienes jurídicos (Condori, 2021). De este modo se puede entender que para cualquier delito o conducta delictiva que se produzca habrá como consecuencia una pena que más allá de corregir, tiene el propósito de expiar los actos cometidos.

No obstante, tener en cuenta la potestad sancionadora y los fines que conducen a cada una de estas entidades resulta aún insuficiente para una notable distinción entre el delito y la infracción. Ante esto, surge un afán de encontrar una distinción cualitativa, la cual, según Cerezo (2013) se establece de manera aparente en la Ley alemana, allá por el año 1962; en esta distinción se señala que la diferencia entre lo ilícito criminal y administrativo se centraba en las sanciones que recibían cada uno de estos, por lo tanto, las acciones que reciben una sanción pecuniaria, eran consideradas infracciones y las que eran amenazadas con penas se constituían como delitos. Pero, como es bien sabido, tanto delitos como infracciones hoy en día pueden ser sujetos a sanciones pecuniarias, aunque cabe recalcar que solo el delito es sometido a una pena. De lo anterior mencionado, se puede mesuradamente llegar a conocer el carácter de la acción cometida, y así poder más fácilmente distinguir entre el delito y la infracción tributaria.

Aunado a lo anterior, Baigun (2002) manifiesta que la infracción tributaria para doctrinas extranjeras no constituye un ilícito penal, puesto que está solo se considera como un incumplimiento a la normativa que promulga la Administración tributaria, en cambio, los delitos si deben ser sujetos a penas, pues estos irrumpen con el bienestar ciudadano al atentar contra los bienes jurídicos protegidos por el Estado. En ese sentido, parece ser que tanto las sanciones y penas, como infracciones y delitos pertenecen a esferas diferentes, que a lo mejor buscan el mismo fin de evitar malas conductas pero que al final resultan naturalmente distintas.

Sin embargo, en la perspectiva de Quiroz (2018) el poder de decidir en qué esfera pertenece tanto la infracción y el delito recae en el legislador y/o Estado, ya que, es con base a su voluntad que una conducta puede llegar a ser conducida a la esfera penal o administrativa. Además, recalca el autor, que la decisión del Estado siempre irá acompañada del interés jurídico general que invoca sobre el objeto que protegerá. Por lo tanto, se puede deducir que, los bienes jurídicos siempre van generar ese interés por parte del Estado, por ello, la esfera penal siempre va a presentar preferencia sobre la administrativa.

En relación con lo anterior mencionado, Huamani (2013) menciona ciertas pautas que diferencian a la infracción administrativa y el delito, tales como:

- ❖ **El aspecto subjetivo:** La reproducción de las conductas ilícitas para que sean consideradas como delito, y, por tanto, sean atribuidas con penas, deben ante todo presentar dolo y voluntad, ya que de este modo se manifiestan los delitos tributarios, como, por ejemplo, la defraudación tributaria (Méndez, 2020). En cambio, cuando se trata de una infracción, no es tan imprescindible la presencia del dolo, puesto que este elemento no es necesario al momento de su configuración, la cual, a propósito, resulta ser meramente objetiva (Annibaldi y Piccioni, 2012).
- ❖ **Determinación de la responsabilidad:** En esta diferencia se instaura nuevamente el elemento subjetivo, ya que, para determinar la responsabilidad en el delito, antes se tiene que comprobar la intención o voluntad, si así fuera

el caso, que el agente porta al momento de cometer una violación sobre la ley tributaria, con la finalidad de beneficiarse al no pagar tributo (Villasmil, Alvarado y Socorro, 2019). La infracción por su parte, solo verifica objetivamente si es que se ha concretado una desobediencia a la Ley tributaria por parte del contribuyente, en otras palabras, para que considere una infracción solo hace falta la mera omisión al pago de tributos (Pérez, 2016).

- ❖ **La naturaleza del sujeto activo:** En esta situación, en caso de que se presentará una conducta delictiva correspondiendo de este modo una sanción penal, sólo será sujeto a dicha pena, la persona natural pero no la persona jurídica. Por el contrario, las sanciones administrativas si están sujetas tanto a la persona natural y jurídica (Caro, Rena y Reátegui, 2016).

De igual modo, Alva (2012) con el afán de mostrar notoriamente las diferencias que existen entre el delito tributario y la infracción tributaria, es que manifiesta las siguientes distinciones:

- ❖ **La gravedad del hecho ilícito:** En esta situación, se confiere total autoridad de diferencia al grado de gravedad de la conducta emitida, siendo considerado el delito como una ilicitud muy grave, mientras que la infracción que se cometió contra las normas tributarias vendría a ser una ilicitud leve o que no entra en la categoría de grave (Hurtado, 2015).

- ❖ **La naturaleza de la sanción:** Respecto a este punto, Condori (2021) manifiesta que en el caso de la infracción administrativa se hace presente dos formatos: pecuniarias, referidas a los montos que se atribuyen por sanción y no pecuniarias, referidas al cierre de locales, el cierre temporal de locales, comiso de bienes y la suspensión de licencias. En el caso del delito, recalca el autor, la defraudación tributaria recibe la sanción de pena privativa.

- ❖ **La entidad que sanciona:** Como bien es sabido, para el tema de las infracciones tributarias quien las sanciona es la Administración Tributaria, y para el delito, quien se encarga de sancionar es el Estado por medio del Poder Judicial.

2.3. El eximente de responsabilidad en los delitos de defraudación tributaria.

Una circunstancia eximente, en primera instancia, quiere dar a entender que hay un motivo o razón legal para librar de responsabilidad criminal a un acusado, por lo cual, esta liberación puede basarse en dos posibles opciones, o se libra rotundamente de la sanción al que cometió la conducta ilícita o en todo caso se le adjunta un proceso regulativo que compense su comisión delictiva en el ámbito tributario (Neyra, 2018). Al respecto, el artículo 189° del Código Tributario, permite aplicar un eximente de responsabilidad, en el extremo que se cumpla con regularizar la deuda tributaria.

Para Villavicencio (2016) la regularización tributaria es entendida como el pago total de la deuda tributaria, materia de omisión y/o defraudación, o en su defecto la devolución total de los beneficios obtenidos indebidamente, esto con el propósito de subsanar la falta cometida contra las normas tributarias y sus correspondientes obligaciones.

La posibilidad de subsanar ciertos actos que han sido sancionados por la administración, da a entender que hay ciertas obligaciones en el plano tributario que se pueden subsanar, sin embargo, Neyra (2018) manifiesta que el infractor tributario antes tendrá que cumplir con ciertos requisitos que le permitan librarse de la responsabilidad, tales como:

- ❖ Confesión de lo que debe conforme a la realidad.
- ❖ Paga de manera voluntaria la deuda ignorada antes de que el infractor sea intervenido por la autoridad tributaria.

Por otro lado, Sánchez (2015) enfoca este concepto como una autodenuncia por parte del contribuyente que logra cumplir con las funciones de recaudación que el estado sostiene. Además, dicha conducta es rechazada en el caso de ser consecuencia de una amenaza o acto de coacción, pues su aceptación sólo se

efectuará si es resultado de la voluntad y espontaneidad que manifieste el contribuyente (Ruetti, 2015). A lo mencionado, agrega el autor, se debe de respetar un tiempo estipulado, el cual consta de todo el tiempo que antecede a todo tipo de acción que pueda tomar la Administración tributaria.

Es así que para Alva (2021) para que se aplique el eximente de responsabilidad en el ámbito penal de una sanción por un delito tributario debe en primer lugar existir un reconocimiento expreso de la deuda tributaria (autodenuncia) y en segundo lugar regularizar dicha deuda con una reversión en la acción, correspondiente a la defraudación, y esto se cumple cuando se realizan las rectificaciones a las declaraciones juradas, determinando deuda real, o devolviendo el total de lo defraudado.

El Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116 desarrolla las condiciones para que esta regularización se cumpla de manera que se revierta la afectación del estado con la defraudación y se resarza el daño causado.

Entre estas condiciones, tenemos que dentro la regularización de la deuda tributaria, Ruiz de Castilla (2021) puntualiza que si se paga la deuda tributaria sin la intervención de la autoridad competente ya no podría proceder una acción persecutoria por parte del estado en lo penal, pues se estaría cumpliendo con la voluntad requerida por el contribuyente, tanto en el extremo del reconocimiento como en la regularización.

Este artículo que aplica la regularización tributaria como excusa absolutoria, es según lo declarado por Mendoza (2020) no logra en su totalidad cumplir con el objetivo recaudatorio, ya que según su criterio al ser de manera inmediata limita la oportunidad de los contribuyentes, por lo que él sugiere se otorgue un plazo de 30 días naturales, una vez iniciada la investigación fiscal.

Asimismo, cabe recalcar, que llevar a cabo el proceso de regularización no significa que el delito que se ha cometido deja de serlo, pues quien ejecuta la práctica de la defraudación tributaria recae absolutamente en un delito (Quiroz, 2018). Si bien la regularización logra evitar la posibilidad de la imposición de una sanción penal, no llega a abarcar los elementos del delito, tales como: tipicidad, culpabilidad y antijuricidad. Por más que este proceso se ejecute antes de la intervención de la Administración tributaria, provocando que las deudas pendientes se extingan, no resulta aceptable que el delito de fraude quede sin revisión penal.

Desde el punto de vista de Mori (2020) la finalidad del eximente que regula la deuda de manera voluntaria no es tan distinta a la finalidad preventiva de la sanción administrativa, en el sentido de ambas buscan el cumplimiento de las normas tributarias, de tal modo que sin coacción estatal, los infractores voluntariamente corrijan su conducta al recaer en este eximente, en otras palabras, lo que se busca es que los administrados subsanen de manera voluntaria sus infracciones administrativas que tienen impuestas, en lugar de que reciban el castigo por su falta a las obligaciones al tributo. Con base a esto se entiende que, lo que se busca es una sociedad que se ajuste a las directrices del Derecho, a su normatividad, para ello es necesario el cumplimiento de las obligaciones que establecen las normas tributarias, pues es mejor que estas se cumplan sin la necesidad de establecer sanciones junto con la intervención de la Administración.

Sin embargo, la corrección de las conductas infractoras no tiene el tomo de conciencia que busca la Administración Tributaria, ya que, si hay un eximente de responsabilidad, entonces no se consigue el efecto de prevención de la comisión de futuras infracciones, pues se piensa que hay una forma segura de librarse de las sanciones administrativas. Es por ello, que la función preventiva que manifiesta la sanción administrativa se ve limitada por la subsanación voluntaria en la legislación, ya que se presenta como una salida segura contra las sanciones, lo cual genera poco beneficio en disminuir las motivaciones para la comisión futuras de infracciones (Gunningham, 2010).

No obstante, de igual manera como se concilia beneficios para el acusado al darle la oportunidad de redimirse y poder subsanar sus faltas, también se concilia los riesgos o detrimentos posibles que por lo general no se contempla al momento en que se da esta regulación voluntaria de la carga de impuestos. Al respecto, Torres (2019) menciona que los posibles riesgos son los siguientes:

- ❖ No se aplica un límite a la posibilidad de subsanación.
- ❖ Se impide la finalidad preventiva general de la sanción administrativa.
- ❖ No se toma en cuenta el análisis o examinación del daño generado por la conducta.

CAPÍTULO III: EL PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO

3.1. Hipótesis propuestas

El presente trabajo de tesis tiene como hipótesis de investigación que la delimitación de los supuestos sobre la aplicación de sanciones penales y tributarias evitaría la vulneración del principio non bis in ídem, como hipótesis alterna supone que la doble imposición de sanciones vulnera el principio non bis in ídem conforme al marco constitucional.

3.2. Fundamentos Constitucionales y normativos del Principio Non Bis in Ídem

En nuestro país la Carta Magna no contiene textualmente una interpretación ni definición expresa de este principio. A pesar de que, en el debate parlamentario de 1993, plasmado en las memorias del proyecto sustitutorio de la actual constitución, los congresistas que integraban la Comisión de la Constitución y Reglamento, y que debatían la elaboración de la que hoy sería la actual Constitución Política del Perú solicitaron se agregue este principio de manera textual, pero no tuvo la aceptación de la mayoría por lo que solo quedó como una tácita interpretación de cosa juzgada. Es así, que el numeral 13 del artículo 139° se debe interpretar en el sentido de que postula el principio de cosa juzgada. Principio que para Rubio (2019) guarda estrecha relación con el principio non bis in ídem, ya que lo entiende como la prohibición de revivir los procesos fenecidos, lo que para esto implicaría que cuando un proceso ya tiene solución, sin impugnación se considera inmodificable y tiene que en estricto ser acatado.

De igual manera, para Castañeda (2016) este numeral establece un mecanismo de seguridad y certeza jurídica en aras de una estabilidad de decisiones, lo que limita a una sanción posterior a la aplicada anteriormente siempre y cuando los hechos sancionables sean los mismos, guardando vínculo con el principio en estudio.

En esta misma corriente de ideas Rioja (2022) concluye en un análisis al numeral 13° del artículo 139° que todos los órganos jurisdiccionales deben ajustarse a lo determinado en un proceso anterior y evitar un nuevo pronunciamiento por lo que ya

existe una decisión firme y esto cuando se cumple la perfecta identidad, lo que se ajustaría también a una imposición tácita del principio non bis in ídem.

De la misma forma el Tribunal Constitucional adopta una postura que se asemeja a la postura del Tribunal Constitucional español, al coincidir ambos en una incorporación implícita de este principio en la legislación constitucional de cada país, y así lo expresa en el Expediente N° 2050-2002-AA en el cual, en el postulado 19 da forma al principio non bis in ídem, en dos vertientes: material o sustantiva y procesal, estableciendo por ejemplo que en la vertiente material una persona no podría ser castigada dos veces por la misma falta, siempre que exista duplicidad en la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Por otro lado, el artículo 90° del Código Penal, también desprende de la descripción, una estrecha relación entre el non bis in ídem material y la garantía de la cosa juzgada prevista en este artículo y esto se extiende al Código Procesal Penal, ya que según lo señalado por Canchari (2021) la importancia del artículo 3° de este código procesal radica en la prevalencia que existe entre el derecho penal sobre el administrativo en el caso de controversias al contar con dos procesos en paralelo.

De igual importancia, el inciso 10 del artículo 230° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, incluye textualmente el principio non bis in ídem, siendo este el primer paso del reconocimiento general por este principio, por lo que Caro (2017) condiciona la interpretación de la legislación ordinaria, con lo que sólo tienen asidero constitucional a interpretaciones con base administrativa compatibles con la proscripción del bis in ídem.

Por último, y para completar la sucesión de ideas, la Contraloría General de la República ha emitido una Directiva, la N° 008-2011-CG/GDES, en la cual se prohíbe la imposición de sanción sucesiva o simultánea cuando se aplique bajo los mismos términos como son la identidad, el hecho y el fundamento, siendo para Espinal (2014)

una norma clave para establecer claramente los criterios de aplicación de sanciones en el sector público.

Por lo tanto, según Lizarraga (2019) del análisis de los artículos y de la legislación peruana que reconocen el principio del ne bis in ídem, ya no sería necesario acudir al Tribunal Constitucional para evitar situaciones de bis in ídem, sino que los propios tribunales penales ordinarios y los administrativos tendrán que hacer valer lo dispuesto explícitamente por el Código Procesal Penal, la Ley del Procedimiento Administrativo General y Directiva N° 008-2011-CG/GDES en el caso del procedimiento sancionador contra funcionarios y servidores públicos específicamente.

3.3. Inconsistencias existentes entre la constitución y la norma tributaria en el marco de un sistema jurídico

Se debe entender en principio, que el ordenamiento jurídico, tiene como fin consumir una sana y regulada convivencia entre los individuos de una determinada sociedad en función de normas y leyes que se prescriben para su correcta ejecución en aras del bien común (Sampedro, 2013). Cabe recalcar que este conjunto de normas jurídicas, de las cuales se hace función, conforman de manera armónica un todo, que vendría a ser el ya denominado ordenamiento jurídico, además, la manera en que estas normas comulgan resulta ser ordenada, jerárquica e integrada.

El ordenamiento jurídico, por lo tanto, es una composición de la totalidad de normas jurídicas, por ese motivo es que, Suárez (2020) lo nombra una unidad superior coherente constituida por diversos grupos o sectores normativos, los cuales presentan un conjunto de normas que regulan una materia determinada del derecho, y que además muestran una relativa autonomía en sus relaciones.

Es por ello que, dentro de un sistema jurídico la gran mayoría de normas están referenciadas entre sí mediante un carácter regulativo (Marcial, 2019). Siendo las funciones del derecho, la regulación de la producción de normas y la producción de

normas con base a dicha regulación. Además, es en el cumplimiento de estas funciones en donde las normas encuentran su definición y estructuración de elementos, como también su lugar correspondiente en alguno de los muchos planos del orden jerárquico que existe en un orden jurídico, dando a entender que hay una clasificación de normas inferiores y superiores.

Sin embargo, el cumplimiento de estas funciones requiere regirse de una norma originaria y con más alta jerarquía en el ordenamiento jurídico cuya autoridad sea el núcleo de identificación de las normas que se produzcan posteriormente. Para Loughlin (2012) la Constitución vendría a ser esta norma soberana u originaria que se erige como el pilar principal que cimienta la posibilidad de aquel fin que busca el ordenamiento jurídico, pues se establece como la ley fundamental por medio de la cual se especifican los principios básicos de un Estado, así como los derechos y deberes que corresponden a cada ciudadano (Bulmer, 2021).

La facultad o poder que tiene la Constitución sobre los demás órganos estatales que cuentan con su producción normativa es superior jerárquicamente, ya que, según Marcial (2019) todas las normas y formas de producirlas que provienen de los diferentes órganos del Estado tienen que ser objeto de evaluación y regulación con base al texto constitucional. La constitución es, en consecuencia, el instrumento jurídico que otorga y fundamenta la validez de todas las otras normas que ante ella resultan inferiores en la pirámide jurídica.

Así, artículos que pertenecen, por ejemplo, al Código Tributario deben pasar por un examen constitucional, pese a la similitud de fines que guardan con la Constitución, ya que, a primera vista la norma tributaria al igual que la constitución buscan el orden social. No obstante, se debe aclarar que la primera lo hace mediante las normas tributarias, las cuales básicamente regulan con un carácter administrativo las relaciones de los individuos en el plano tributario, como también las consecuencias económicas y jurídicas que se hallan dentro de dicho fenómeno tributario (Vela, 2020). Mientras que la Constitución al ser una norma jurídica de mayor rango

jerárquico establece la pauta, tal vez de manera implícita, en los principios que rigen a los tributos, por lo que, se hablaría de cierta interdependencia o, en todo caso, de cierta esencia constitucional existente en el proceso de tributación.

En ese sentido, se entiende que el texto constitucional contiene tácitamente lineamientos de índole tributaria, lo cual le da poder evaluativo y regulador sobre el sistema tributario y su correcta ejecución normativa. La importancia de esta evaluación y regulación de constitucionalidad de las normas derivadas de la Constitución recae en la consolidación que reviste como norma jurídica soberana, siendo así respetados los derechos y directrices que en ella se consagran (Gutierrez, 2015). Además, recalca el autor, que el órgano encargado de ejercer el control de constitucionalidad de las leyes es el Tribunal Constitucional, al cual le compete controlar la correspondencia de la aplicación de las normas legales con la norma constitucional.

En nuestra constitución, se establece los principios y derechos de las funciones jurisdiccionales, esto es en el artículo 139° inciso 13°, el cual se viene vulnerando al encontrarse conflictos y contradicciones con el Código Tributario en los artículos 190° y 192°, lo que daría como resultado problemas de inconsistencia entre ambos cuerpos normativos, dado que el poder tributario, el cual vendría a ser una facultad inherente al estado, no estaría efectuando su potestad dentro de los límites establecidos por la constitución, por ende, estaría llevando a cabo su función fuera de las normas legales (Martín citado en Peralta, 2015).

Dentro de la estructura de los artículos 190° y 192° del Código Tributario se advierte la existencia de ciertas peculiaridades, siendo una de ellas la que se describe en el artículo 190° al referirse a la pena impuesta al delito tributario y a la sanción administrativa ocasionada a raíz de la misma infracción a la norma tributaria. Además de lo que desarrolla el tercer párrafo del artículo 192° el cual se ocupa específicamente de la responsabilidad que corresponde a la Administración

Tributaria de comunicar al Ministerio Público, cuando en el curso de sus actuaciones determine que hay indicios suficientes de la comisión de un delito.

De lo referido en el párrafo anterior se puede observar que una infracción a la ley tributaria debe significar la existencia de dos procedimientos, uno administrativo y otro penal; abriendo la posibilidad de generar un mismo fallo por la misma acción, afectando así el principio *Non bis in idem*, postulado que es protegido por nuestra constitución política, evidenciando así el conflicto que existiría entre lo que establece el Código Tributario y lo que señala la Constitución Política del Perú.

Estos conflictos suelen aparecer entre las normas que convergen dentro de un ordenamiento jurídico cuando la coherencia que le es característica no se hace tan presente, es decir, surgen incoherencias entre lo que prescribe una norma y con lo que otra dictamina. De esta manera Suárez (2020) afirma que existe conflicto normativo cuando dos o más normas jurídicas pertenecientes a un ordenamiento jurídico pretenden establecer consecuencias incompatibles respecto a la regulación que han efectuado al mismo supuesto de hecho. En estas situaciones hay una carencia de coherencia puesto que una norma puede atender con la dirección que tome otra.

Entre los tipos de conflictos que emergen están por la diferencia e igualdad de jerarquía entre las normas. Respecto a la diferencia de jerarquía entre normas, se efectúa cuando dos normas están tratando un mismo supuesto y resulta que una de ellas es de un nivel jerárquico inferior, por lo cual se sale a favor de la que, según el criterio jerárquico, es superior (Espíndola, 2015). Además, recalca el autor, que al igual que normas recientes requieren de la validez de una norma superior como lo es la constitución, en este tipo de conflicto aplica el mismo proceso, en donde la validez será buscada en la norma superior o de mayor rango jerárquico.

Por otro lado, el tipo de conflicto por la igualdad jerárquica entre normas, se efectúa cuando dos normas del mismo rango jerárquico regulan el mismo supuesto de hecho y asignan consecuencias jurídicas contradictorias. En este caso, se aplica no solo el

criterio de ley superior prevalece sobre ley inferior, sino que se aplica dos criterios, el cronológico y el de especialidad, el primero, menciona el autor, se refiere a que una ley posterior prevalece sobre la anterior, y la segunda, se refiere una ley especial prevalece sobre una ley general (García, 2019).

Al respecto, Ródenas (2012) manifiesta que en determinados casos no hay con exactitud un referente jurídico, por lo cual, resulta difícil precisar la acción a tomar a falta de ciertas normas que dirijan el proceso jurídico. De tal modo que, sin reglas o pautas explícitas que dictaminen como proceder frente a un caso es que ocurren ciertas contradicciones o conflictos, pues si no hay un referente jurídico concreto, no es posible una acción jurídica que corresponda de forma adecuada.

Del mismo modo, Shiota (2017) expresa que las inconsistencias presentadas entre los artículos del Código Tributario y los postulados hallados en la Constitución son debido a las contradicciones y ambigüedades que ocupan lugar al momento de contrastar o comparar las normas presentadas respectivamente en cada cuerpo normativo. Entonces, con base al autor, se puede asumir que, las decisiones tomadas en un caso a partir de las normas tributarias establecidas pueden encontrarse regidas o vinculadas por reglas que no tengan de referente principal lo estipulado en la constitución o que, en todo caso, no guarde relación debido a interpretaciones incompatibles con lo propuesto en la constitución, lo cual, de cierto modo pone en duda la autoridad de la norma jurídica originaria.

Ante las contradicciones que surjan entre las normas o principios de los cuerpos normativos correspondientes, Peralta (2015) recalca que su reducción o erradicación es inevitable, es decir, que la soberanía de la constitución hace que toda contrariedad de una norma quede obsoleta, ya que la constitución siempre va a mostrar superioridad, además, es por esta razón que se le brinda prioridad a diferencia de las nuevas normas. En este panorama el poder normativo de la constitución denota un carácter directo y predominante sobre las leyes, advirtiendo de este modo a todos

los operadores del derecho, que las interpretaciones legales a efectuarse tienen que estar vinculadas necesariamente a los principios y normas constitucionales.

De ahí, que, dentro de la materia tributaria, el Estado y su potestad tributaria, antes que estar condicionado por el principio de legalidad, debe estar sujeto a lo que prescribe la Constitución. Al respecto Gamba (2015) puntualiza que el ejercicio de la potestad tributaria no puede invocarse al margen del principio de soberanía de la Constitución y mucho menos del principio que recalca su fuerza normativa, pues así lo establece el artículo 51, al prescribir que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley sobre las de inferior jerarquía y así sucesivamente. Esto quiere decir, que el texto constitucional tiene mayor fuerza jerárquica, por consiguiente, tiene también fuerza activa derogatoria sobre las demás normas de inferior jerarquía normativa.

La preeminencia que el principio de constitucionalidad contiene antes que el de legalidad es evidente, ya que la potestad tributaria siempre va a ser ejercida dentro de los límites impuestos por la constitución. Los principios prescritos en la constitución, entonces, pese a estar consagrados de manera implícita, deben ser respetados, puesto que son los que dirigen y condicionan el ejercicio del poder tributario (Rodríguez, 2015). De esta forma se establece una justa y adecuada distribución de la carga tributaria, afianzando el respeto hacia la persona humana y hacia sus derechos fundamentales, además, se garantiza una sociedad más justa y solidaria.

Para evitar carencias administrativas en la distribución de los tributos y contrariedades con los principios constitucionales, es primordial tener en cuenta el artículo 190° del Código Tributario, que trata sobre la autonomía de las sanciones judiciales por delitos fiscales y especifica que dichas sanciones se aplicarán sin importar el pago de deuda tributaria o la imposición de sanciones administrativas que sean necesarias. Pues, esto se traduce en una evidente debilidad en las garantías

que brinda el proceso judicial y el procedimiento administrativo sancionador, cuyo efecto nocivo conlleva a la vulneración de los derechos del contribuyente.

Para evitar el ejercicio arbitrario y hasta cierto punto discriminatorio por parte de las autoridades fiscales en el momento de distribuir las cargas tributarias, se debe, según Torres citado en Peralta (2015) establecer el tributo conforme a las formalidades propuestas en la constitución, esto quiere decir, que el tributo tendrá que materializarse en ley, pues de otro modo no se podrían establecer obligaciones de carácter tributario sin recaer antes sobre una contravención a la constitución.

El poder tributario, por tanto, está limitado por el principio de constitucionalidad, pues de este modo es como se evita una inadecuada distribución de la carga tributaria, asimismo, se combate contra el ejercicio desmesurado e inadecuado de esta potestad, tal como se manifiesta en el artículo 192° del Código Tributario, en donde se faculta al funcionario público de la Administración, bajo responsabilidad, a comunicar la noticia criminal al Ministerio Público, sin que sea un requisito previo la terminación de la acción fiscalizadora. Lo cual, indica que en mérito de comenzar un nuevo proceso se deja uno previo sin culminar, delegando un caso determinado a otra entidad para encargarse enteramente de un asunto inconcluso.

Por lo que se determina finalmente que la aplicación de los artículos 190° y 192° del Código Tributario constituyen una vulneración de la constitucionalidad ya que ponen en riesgo el proceso administrativo correspondiente y los principios subyacentes.

3.4. Consecuencias prácticas de la aplicación del Principio Non Bis in Idem en virtud al análisis de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional.

3.4.1. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

El Tribunal Fiscal Peruano ha discutido en infinitas oportunidades el Principio Non bis in idem, dejando claro que un solo acto ilícito no puede ser sancionado tanto penal como administrativamente, teniendo en cuenta los presupuestos desarrollados

en los capítulos anteriores como son mismo hecho, mismo sujeto y mismo fundamento.

Es así que en Acuerdo de Sala Plena N° 2003-20 se ha establecido que, en caso de delito por defraudación tributaria con un proceso penal en curso, el Tribunal fiscal deberá suspender la emisión de un fallo, en tanto el Poder Judicial determine una sentencia y se pronuncie en razón a ello, otorgando prioridad y fehaciencia al fallo emitido por este último órgano judicial.

Adicionalmente a ello, me permito citar las siguientes resoluciones que abordan el tema de manera particular:

a. Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 5507-10-2011; donde se suspendió el recurso de apelación contra la resolución de determinación de las multas, pues consideró que debería de esclarecer los hechos en la vía penal, que ya estaba en curso, en primer lugar y luego de culminado éste enviar una copia de la sentencia para que el Tribunal emita su opinión quedando establecido que cuando existiese una cuestión administrativa en curso y surge un proceso judicial de manera paralela, se tendrá que suspender el procedimiento administrativo hasta que el Poder Judicial resuelva el litigio.

b. Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 06686-5-2003; donde se ordenó la suspensión del procedimiento administrativo hasta que se emita el pronunciamiento en vía judicial dado que los cuestionamientos a esclarecer tenían implicancias en el procedimiento contencioso tributario.

c. Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 275-3-2000; en este caso el órgano administrativo emite una Resolución de Intendencia que declaraba improcedente la reclamación contra la Resolución de Multa que sancionaba al contribuyente por no comunicar a la Administración el hecho de haber iniciado operaciones en el establecimiento anexo, pues el Tribunal Fiscal señaló que, por un mismo hecho (la no presentación del formulario 2046) se incurrió en dos infracciones distintas

tipificadas en el numeral 5 del artículo 173° y en el numeral 2 del artículo 176; por lo que procede aplicar la sanción más grave susceptibles cada una de ellas a la imposición de las respectivas sanciones, no correspondiendo confundir conceptos y/o situaciones.

d. Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 06067-A-2006, muestra una situación similar al criterio de la Resolución anterior, a través de la cual se confirmó la Resolución de Intendencia, declarando improcedente la reclamación interpuesta por el recurrente, a quien se le impuso una multa equivalente a cinco veces los tributos dejados de pagar, así como el cierre temporal de establecimiento comercial de conformidad con el artículo 42° de la Ley N° 28008 – Ley de Delitos Aduaneros.

e. Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) N° 6929-4-2006 y N° 6852-2-2006; donde apartándose de la vigencia del NON BIS IN IDEM el órgano resolutor en sede administrativa, admitió dos procesos sancionadores paralelos. En ambas resoluciones el Tribunal Fiscal decidió mantener la resolución apelada a pesar que los hechos que dieron origen a la multa por presentar incrementos patrimoniales no justificados - basada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario - se venían ventilando paralelamente en el Poder Judicial.

3.4.2. Jurisprudencia Tribunal Constitucional

Numerosos casos constitucionales han requerido la aplicación del principio non bis in idem para derogar resoluciones de carácter sancionador o administrativo, aportando abundante jurisprudencia sobre la definición de la materia. Los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el particular, han sufrido una serie de variaciones en cuanto a su criterio, en el curso de los años de su vigencia, pudiendo resaltar algunas sentencias que contribuyen de modo novedoso a la doctrina jurisprudencial sobre el tema. Una de las que más sobresale para el estudio de este tipo de casos es el fallo que encontramos en el Expediente N° 2050-2002-AA/TC, pues ha servido para los juristas como fundamento del desarrollo de la jurisprudencia constitucional posterior, pues su resolución ha establecido criterios importantes y definitivos.

Con respecto a este expediente, creo que es importante mencionar el reconocimiento constitucional de la regla que ocupa nuestra atención en la presente tesis, este precisamente a través de los fundamentos jurídicos 18 y 19 de la sentencia, los cuales han sido llevados como referente en numerosos enunciados subsiguientes. Es así que dentro de lo que señala el fundamento 18 se consigna la limitación a no ser juzgado o sancionado dos veces por los mismos hechos, mientras que en el fundamento 19 se nos recuerda la doble dimensión del principio *Nom bis in idem* (procesal y material), lo que deja zanjada la posición del Tribunal Constitucional estableciendo un fundamento constitucional de aplicación para casos similares.

Por otro lado el Tribunal Constitucional, en el fallo del Expediente N° 0729-2003-HC/TC reafirma su criterio al declarar infundada la demanda donde se argumentaba violación del principio *non bis in idem* por doble juzgamiento en su extremo procesal, pues establece que no se afecta dicho principio cuando se reapertura un proceso penal en base a un nuevo fundamento, esto es, en un ilícito diferente de aquel por el cual se emitió una primera sentencia, más aún si esta sentencia se declaró nula por anidar un vicio procesal grave.

Del mismo modo, el colegiado en respuesta al EXP N ° 04234-2015-PHC/TC, el 28 de noviembre del 2017 emite un fallo donde declara fundada la demanda de hábeas corpus al encontrar una vulneración clara al principio *non bis in idem* pues según lo que señalan los fundamentos se ha cumplido con los tres requisitos para la materialización de la afectación del principio (identidad de sujeto, identidad objetiva o de hechos e identidad de la causa de persecución llamada también identidad de fundamentos).

3.4.3. Consecuencias prácticas de la aplicación del NON BIS IN IDEM

Como resultado del análisis realizado a Resoluciones del Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional pasaré a señalar específicamente las dificultades prácticas que he detectado en la aplicación y uso del principio del NON BIS IN IDEM.

a) Evaluar si corresponde calificar como infracción administrativa y delito un mismo comportamiento.

Cuando un individuo realiza el mismo comportamiento, el Estado no podrá imponer dos penas distintas por cometer la misma infracción, pues corresponderá bien, una infracción administrativa o un delito penal.

La Carta Magna ha confiado en el Poder Judicial el poder punitivo del Estado en materia penal; poner ejemplo en la modalidad de ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar establecido en el artículo 2° de La ley penal tributaria ha establecido una pena privativa de la libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años, siendo así las decisiones de este órgano del Estado muchas veces podrían colisionar con el principio del NON BIS IN IDEM y el de Seguridad Jurídica.

En el ámbito meramente tributario, la Administración Tributaria tiene per se la facultad sancionadora que le podría, entre otras, permitir multar a contribuyentes por no incluir en sus declaraciones juradas ingresos o rentas (o que originaría incrementos patrimoniales no justificados) fundado en el art. 178° numeral 1 del Código Tributario y que, por los mismos hechos sean sancionados por el Poder Judicial por la comisión del delito de defraudación tributaria establecida en el artículo 2, inciso a)¹.

En mérito a lo señalado líneas arriba, respecto a lo preponderante que podría resultar una decisión del Poder Judicial o de la Administración Tributaria podría afectar el principio NON BIS IN IDEM debido a que una misma conducta antijurídica no podría ser castigada en dos oportunidades, al calificar ésta como infracción y delito a la vez, pese a que en la realidad la semejanza de los tipos de determinadas infracciones graves y de los delitos penales textual y teóricamente prevean una duplicidad de

¹ Art. 2, inciso a) de la Ley Penal Tributaria: “Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivo total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar”

competencia. Sin embargo, y pese a lo dicho, predominará la sanción penal, dejando sin atención la sanción administrativa en estricta aplicación del NON BIS IN IDEM. En consecuencia, la labor del legislador toma real importancia, en considerar precisiones a los tipos penales comprendidos dentro del delito de defraudación tributaria, pudiendo incluir criterios de cuantía preestablecidos para asegurar la vigencia del NON BIS IN IDEM. De esta manera, un único Poder del Estado sería el delegado de realizar la labor penalizadora, luego de haber determinado si le corresponde o no la sanción, aplicando con justicia la acción punitiva del Estado.

Tratándose de la aplicación de la sanción correspondiente, la acción punitiva del Estado quedaría agotada y los hechos declarados como probados en el proceso penal vincularía a los demás órdenes jurisdiccionales, caso contrario se produciría un abuso del ejercicio del poder punitivo del Estado que afectaría sin límites el derecho del ciudadano a no ser sancionado más de una vez.

b) Evaluar si se debe originar dos procesos sancionadores paralelos por parte del Estado: Procedimiento administrativo y procedimiento penal a un mismo comportamiento.

Entiendo que el poder administrativo está subordinado al poder judicial , que es el poder del Estado que tiene la potestad constitucional para ejercer jurisdicción ante una conducta ilícita, pero más allá del orden jurisdiccional establecido dentro de nuestro ordenamiento jurídico, considero que estamos frente a una prohibición originada por el PRINCIPIO NON BIS IN IDEM que tiene mayor vinculación con el respeto del derecho fundamental a no ser perseguido por dos procesos paralelos y/o consecutivos por la realización de una misma conducta ilícita.

De tal manera que, el juez encargado en lo penal atenderá en mérito al principio de prevalencia los casos que deriven de una conducta ilícita, mientras que la administración tributaria tendrá que abstenerse de iniciar o continuar la acción fiscalizadora, bajo el criterio de evitar la vulneración de derechos fundamentales del sancionado. Siendo el rol del juez, en este punto del proceso, muy importante, ya

que de su investigación y de los hechos que determine dependerá el futuro procesal del individuo también en el extremo administrativo.

Pues, como entendemos en ambos procesos (tanto administrativo como penal) la calificación y el desarrollo podrían ser diferentes, pero los hechos ocurridos deben coincidir en uno y en otro orden, pues sería absurdo que los mismos hechos sean considerados de una manera para un órgano del estado mientras que para otro sea de una dimensión distinta.

En este orden de ideas sostengo que la aplicación y respeto al PRINCIPIO NON BIS IN IDEM se origina de un mandato constitucional a través de la interpretación del Tribunal Constitucional, el cual señala que se encuentra contenido en nuestra constitución, pero de manera implícita. Situación distinta sucede en dispositivos legales vigentes, donde su contenido es explícito, esto es en la Ley de Procedimiento Administrativo General - Ley 27444, así como en el artículo 171° del Código Tributario actual donde forma parte de los principios de la potestad sancionadora tributaria, por lo que es imprescindible que su vigencia no se vea entorpecida por textos normativos que se alejen de dichas directrices y eviten su plena aplicación.

Es así que se ha podido notar, el texto del artículo 190° tal cual se plantea en el Código Tributario hace una clara alusión a la aplicación conjunta de sanciones administrativas y penales, lo que establece una regla que viola la esencia del principio NON BIS IN IDEM al hacer posible la aplicación de dos o más sanciones al mismo individuo, por el mismo hecho y bajo las mismas características.

Así mismo, al establecer en el Código Tributario y en la Ley Penal tributaria una correspondencia textual de infracciones y delitos como los que se muestran en siguiente tabla, reforzaría mi posición en el sentido que se estaría sancionando doblemente con sanción administrativa y penal el mismo hecho:

Tabla 15: Cuadro Comparativo

CODIGO TRIBUTARIO		LEY PENAL TRIBUTARIA	
ART.	TEXTO	ART.	TEXTO
Artículo 175°, numeral 1	Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.	Artículo 5°, inciso a)	Incumpla totalmente dicha obligación
Artículo 175°, numeral 3	Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.	Artículo 5°, inciso b)	No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
Artículo 175°, numeral 4	Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	Artículo 5°, inciso c)	Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables
Artículo 175°, numeral 7	No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con éstas, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor.	Artículo 5°, inciso d)	Destruya u oculte total o parcialmente los libros y /o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.
Artículo 175°, numeral 3	Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.	Artículo 2°, inciso a)	Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el pago del tributo a pagar.

Fuente: Elaboración propia.

c) Evaluar si corresponde interpretar dos hechos distintos como un mismo comportamiento.

Queda claro que el Principio Non bis in idem priva la posibilidad de sancionar dentro de dos procedimientos distintos al mismo sujeto, por el mismo hecho y bajo el mismo fundamento.

Esta prohibición se ve afectada cuando la Administración interpreta erróneamente una misma conducta del contribuyente y la considera como dos hechos distintos,

generando la aplicación de una doble sanción vulnerando los principios constitucionales entre ellos el principio en estudio.

Como podemos observar, ciertas conductas antijurídicas en el ámbito tributario podrían interpretarse como que un mismo hecho da lugar a dos infracciones distintas, o que un mismo hecho corresponde a dos hechos distintos, lo que originaría la aplicación de más de una sanción, por lo que la eficacia del Principio Non bis in idem.

d) Evaluar si a un mismo hecho le corresponde que se le aplique más de una sanción administrativa. Como se ha podido notar, el texto del artículo 190° tal cual se plantea en el Código Tributario hace una clara alusión a la aplicación conjunta de sanciones administrativas y penales, lo que establece una regla que viola la esencia del principio NON BIS IN IDEM al hacer posible la aplicación de dos o más sanciones al mismo individuo, por el mismo hecho y bajo las mismas características.

Pero de igual manera, cuando se interponen dos sanciones administrativas, ya sea en forma de multa, de cierre de establecimiento, de internamiento de vehículo o de suspensión de licencias, al mismo hecho, también se estaría violando la esencia del principio NON BIS IN IDEM, por lo que es importante que dentro de nuestro ordenamiento jurídico sancionador tributario se tipifique de manera pormenorizada las posibles situaciones que conlleven a la comisión de una infracción o a la de un delito.

3.5. Legislación extranjera

3.5.1. Unión Europea

El ordenamiento jurídico de la mayoría de estados miembros de la Unión Europea permite que unos mismos hechos considerados como infracciones administrativas y como delitos, sean procesados a través del fuero penal y de procedimientos administrativos sancionadores a la vez, lo que ha generado dudas sobre si esta duplicidad procedimental o sancionadora supone una vulneración del principio non bis in idem, y es esta misma duda la que impulsa a desarrollar este trabajo de

investigación. Es así que iniciaré señalando que la prohibición de incurrir en bis in idem ha constituido un especial protagonismo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea desde tiempos atrás estableciéndose como un principio general del Derecho de la Unión Europea y como derecho fundamental en la Carta de Derechos de la Unión Europea.

Para aclarar estas dudas realizaré un análisis de la jurisprudencia que el Tribunal de Justicia Europeo, como órgano integrador de la Unión Europea, viene realizando en relación a esta materia.

Es así que el 20 de marzo del 2018 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea emite la sentencia del caso Menci C-524/15. En este caso se cuestionaba que, tras la imposición de una sanción fiscal por no haber pagado el IVA en el año 2011, se iniciaría un procedimiento penal por los mismos hechos.

La posición que adoptó este Tribunal, es que en primer lugar es permisible la apertura de un procedimiento penal y la posterior imposición de una sanción penal tras la existencia de un procedimiento y una sanción administrativa por los mismos hechos y en relación con el mismo sujeto, siempre y cuando se cumpla con tres criterios, los cuales son:

- a) limitar la aplicación de penas de prisión a impagos superiores a 250 000 euros
- b) suspender la aplicación de la sanción administrativa si hay sanción penal y
- c) establecer como atenuante el pago voluntario de la deuda fiscal.

De esta manera la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece una concepción más restrictiva en cuanto a la aplicación del principio non bis in ídem, pues permite la duplicidad de procedimientos sancionadores por los mismos hechos, siempre que esta venga prevista en la ley, las condiciones para la acumulación de procedimientos se definan específicamente y la acumulación de sanciones respete el principio de proporcionalidad.

III: METODOLOGÍA

3.1. Tipo y diseño de investigación

El presente proyecto de investigación se expone bajo el enfoque cualitativo, y se dice que es cualitativo ya que esta investigación se formula en una perspectiva interpretativa, centrada en el entendimiento del significado de las acciones, sobre todo de lo humano (Hernández, Fernández & Baptista, 2015). El tipo de investigación utilizada para el presente proyecto fue aplicado, pues según su finalidad busca transformar los conocimientos obtenidos científicamente en tecnología, además que aplicó un diseño de investigación de tipo teoría fundamentada el cual nos proporcionó las teorías que explican el fenómeno planteado en nuestro problema de investigación.

3.2. Categorías, Subcategorías y matriz de categorización.

La matriz de categorización y subcategorización se encuentra en el anexo N° 1.

3.3. Escenario de estudio

En el presente trabajo de investigación, el escenario de estudio está representado por una serie de entrevistas (10 en total) a abogados especialistas en Derecho Tributario y especialistas en Derecho Penal, ya sea de nuestra localidad o de la ciudad de Trujillo. Así mismo se entrevistará a los autores de libros que tratan este tema en específico. Las entrevistas serán hechas de manera presencial o virtual (a través de la plataforma zoom o Google meet) lo que dependerá de la disposición y lejanía del entrevistado. Luego de obtenida su información, ésta será trasladada a un documento para su análisis y tabulación.

3.4. Participantes

En este proyecto de investigación, los participantes serán especialistas de renombre, expertos en el tema, con conocimiento a cabalidad del asunto que nos avoca en este estudio ya sea porque lo ha estudiado o por su experiencia personal, esto según tabla adjunto:

Tabla 16: Relación de entrevistados

N°	Nombres y apellidos	Centro de Trabajo	MEDIO DE SOLICITUD	FECHA	RESPUESTA
01	Dr. Jorge Colmenares Velásquez	Estudio Jurídico Colmenares & Asociados	WASSAP	13/09/2022	13/09/2022
02	Dra. Cinthia Gonzales Trebejo	Abogada independiente – Docente de la UCV	CORREO ELECTRÓNICO	27/09/2022	27/09/2022
03	Dr. Said Trujillo Ripamontti	SAID ASESORES CORPORATIVOS S.A.C	PRESENCIAL	09/11/2022	09/11/2022
04	Dr. Augusto Chuy	Abogado independiente	WASSAP	13/09/2022	13/09/2022
05	Dra. Fiorella Samhan Salgado	Lozano – Hernández Abog. Asoc. SCRL	CORREO	10/11/2022	10/11/2022
06	Luis Felipe Bramont-Arias Torres	QUANTUM CONSULTORES S.A.	CORREO	27/10/2022	27/10/2022
07	Julio Alfredo Marroquín Minaya	QUANTUM CONSULTORES S.A.	WASSAP	06/11/2022	06/11/2022
08	A. A. U.	PRIMER JUEZ DE INVESTIGACIÓN PREPARATORIA	PRESENCIAL	08/11/2022	08/11/2022

3.5. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Como técnica e instrumentos para la recolección de datos para el presente trabajo se aplicará una ENTREVISTA ESTRUCTURADA. Esto nos va a permitir que la información que obtengamos sea más fácil de procesar, sintetizando el análisis de todos los datos recolectados y haciendo más viable su comparación.

En la presente investigación se utiliza un instrumento denominado GUÍA DE ENTREVISTA, ésta se redactó en base a la exploración de la literatura; fue validado a través de juicio de los expertos, esta labor radica en una revisión del contenido y forma (del instrumento) realizada por eruditos expertos en un determinado tema.

GUÍA DE ENTREVISTA PARA ESPECIALISTAS EN DERECHO DE TRIBUTARIO Y PENAL

Buenos días/tardes. Mi nombre es María Espinoza Manrique y estoy realizando una investigación sobre la vulneración del principio NON BIS IN IDEM en la aplicación

conjunta sanciones penal y tributaria en virtual a lo establecido en la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario.

El propósito de esta entrevista es conocer distintas opiniones y puntos de vista, enfocados a resolver mi problema de investigación sobre el tema antes señalado.

En este sentido, siéntase libre de compartir sus ideas y opiniones sinceras, sin el temor que esta sea divulgada, ya que se mantendrá la confiabilidad del caso.

Desde ya muchas gracias por su tiempo.

Preguntas:

1.- ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

2.- En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

3.- ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

4.- En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

5.- ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

6.- ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

7.- En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

8.- ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

9.- ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como una infracción?

10.- ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

3.6. Procedimiento

El desarrollo de la entrevista, se realizará de manera presencial o de manera virtual, siendo en este último caso, con la autorización de los entrevistados, la grabación de la misma, para obtener de allí el sustento de la aplicación de este instrumento. Aplicándose la dinámica de pregunta y respuesta realizada por el investigador hacia en entrevistado.

3.7. Rigor científico

Este aspecto aplica el control de calidad sobre la información científica plasmada en el proyecto de investigación, y es el que nos marca el sentido de validez del trabajo, el cual ha sido aplicado sobre todas las partes del proyecto como son las preguntas de investigación, la proposición de hipótesis y hasta el método científico utilizado. Es por esto que es muy importante que el trabajo cumpla con la confiabilidad y validez según los s criterios siguientes:

- **Credibilidad:** Se cumple al obtener información de fuentes confiables y de rápida confrontación, así como de opiniones de expertos que han estudiado el tema o que tienen una opinión clara y segura de la información que brindan, pues han seguido estudios similares o que tienen mucha relación con el tema que se está investigando.

- **Aplicabilidad:** Este criterio se cumple ya que las respuestas logradas en este proyecto de investigación son los más exhaustivos posibles, logrando con ello que estos resultados puedan transferirse en situaciones o estudios similares, ya sea como fuentes de información, así como información referencial para otros contextos de características similares.
- **Dependencia:** Los resultados de esta investigación son confiables ya que pueden ser sostenidos en el tiempo, además que podrían ser contrastadas con información de características similares.
- **Confirmabilidad:** La información incluida en el presente trabajo cumple con este criterio ya que podría ser contrastada por otro agente investigador, asegurando lo veraz de lo determinado minimizando los sesgos de la investigación.

3.8. Método de análisis de datos

En el presente trabajo de investigación todos los datos recopilados a través del instrumento, serán reunidos y ordenados por pregunta y por autor, de tal manera que sea más fácil su análisis e interpretación. Se separará por pregunta y su correspondiente respuesta, para luego realizar la interpretación de los datos, de acuerdo a la matriz de categorización planteada tomando en cuenta nuestras variables. Luego de revisar, analizar e interpretar nuestros datos, tendremos que construir relaciones y consideraciones que nos permitirán llegar a conclusiones productivas para nuestra investigación.

3.9. Aspectos éticos

En la realización del presente proyecto se asumieron lineamientos éticos básicos como es el respeto de los derechos de terceros, la objetividad y la honestidad, valores que estuvieron presente antes, durante y después del proceso de investigación; a efectos de cumplir con respetar las fuentes bibliográficas donde se ha obtenido la información, por lo que todo lo plasmado en el trabajo ha sido debidamente referenciado respetando el origen de la fuente, cumpliendo así con respetar los derechos de autor y por lo tanto la propiedad intelectual.

IV: RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Resultados

Estos resultados han sido obtenidos luego de procesar las respuestas de las entrevistas a través de cuadros comparativos, donde han sido contrastado con la matriz apriorística (Anexo 02) y con sus respectivas categorías y subcategorías en mérito a un entendimiento claro y detallado.

Con respecto al primer objetivo específico: *Evaluar de qué manera la imposición de una sanción y una sanción tributaria podrían darse copulativamente*, se han obtenido las siguientes respuestas:

Conforme a la primera categoría de este objetivo específico, denominada Sanciones penales y tributarias, se ha establecido como subcategoría la defraudación tributaria, para lo cual se ha planteado la siguiente pregunta: *¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?*, de la totalidad de respuestas cinco abogados han convenido en que la autoridad administrativa se encuentra sometida a la autoridad judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras que se dilucida el aspecto penal, ya que según lo que afirman si el hecho ya es delito, la SUNAT perdería competencia, quedando el efecto sancionador en vía administrativa en un segundo plano. Por otro lado, dos abogados litigantes (Jorge Colmenares y Augusto Chyu) y un juez de investigación preparatoria (A. A. U.) sostienen que la autoridad administrativa no se encuentra sometida a la autoridad judicial pues para ellos una sanción penal lo que busca es establecer si una persona es responsable o no de un determinado hecho (se analiza criterios objetivos y subjetivos), mientras que la infracción administrativa sólo analiza criterios objetivos, pudiendo establecer sanción en ambas vías.

Asimismo, continuando con la subcategoría Defraudación Tributaria, ante la pregunta: *¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?*, cinco de los ocho

entrevistados consideran que sí debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito y ya no como infracción, esto debido a que, según sus respuestas, aplicar límites cuantitativos disminuiría la carga procesal en el órgano judicial, sin perjuicio de aplicar una sanción, siendo está la administrativa. Pero por otro lado tres entrevistados (Bramont Arias, Julio Marroquín y A. A. U.) sostienen que no se debería aplicar dichos límites, pues consideran que la tipificación del delito y de la infracción se debe distinguir bajo criterios cualitativos, específicamente en función de la conducta -fraude- y de la afectación al bien jurídico -perjuicio fiscal a la recaudación.

Dentro de la misma categoría Sanciones penales y tributarias se ha sub categorizado a la Infracción Tributaria, la cual ante la duda: *En la tabla de Infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?*, en base a las entrevistas realizadas se han obtenido como resultados que, los ocho (08) abogados entrevistados coinciden que la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario sí ha tipificado teniendo en cuenta el *ius puniendi* que el Estado, esto debido a que en ella se refleja el principio de legalidad, y de reserva de ley.

Del mismo modo, ante la interrogante: *¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?*, todos los entrevistados opinan que no sería pertinente que la administración tributaria inicie un procedimiento sancionador administrativo a infracciones tributarias existiendo de manera paralela un proceso judicial por los mismos hechos, ya que de cumplirse con la triple identidad que contempla el principio non bis in idem, se estarían afectando derechos fundamentales de los administrados. Es importante resaltar que, dentro de las respuestas, el grupo de entrevistados también considera de manera unánime que el código procesal penal taxativamente establece que los procesos penales tienen preeminencia sobre otras ramas, dentro de ellas la administrativa, por lo que se

debería suspender el procedimiento de fiscalización en SUNAT mientras que se tenga aperturado el proceso en vía penal.

Con respecto al segundo objetivo específico: *Evaluar de qué manera se podría establecer una sanción administrativa sin perjuicio de la sanción penal, se han obtenido las siguientes respuestas:*

En relación a la categoría del principio non bis in idem, se ha considerado como sub categoría la Tutela Jurisdiccional efectiva, ante la pregunta: *¿Considera usted que existe duplicidad textual entre la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, y las conductas infractoras establecidas en el Código tributario?* en la cual cuatro abogados respondieron que sí existe una duplicidad textual, pues al leerse ambas normas, se detecta similitud en términos y palabras como es el caso de la infracción tipificada en el artículo 175° numeral 1 de la tabla de infracciones y sanciones del Código Tributario y el Art. 2° inciso a) de la ley Penal Tributaria, mientras que cuatro entrevistados (C.T., B.A, J.M y A. A. U) consideraron que las acciones tipificadas tanto como delito y como infracción podrían tener un texto similar, obedecen a conductas distintas impulsadas por un elemento subjetivo distinto como es el dolo, por lo no afectaría el principio non bis in idem y de igual forma la tutela jurisdiccional. De igual manera todos los entrevistados, ante la interrogante: *En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera que debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?*, los entrevistados coinciden en que para no vulnerar el debido proceso se debe prohibir un posterior enjuiciamiento penal cuando el mismo hecho ya ha sido enjuiciado en un anterior proceso concluido con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada, dicha prohibición se integra dentro del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva.

Con respecto a la categoría del principio non bis in idem, se ha considerado como segunda sub categoría a las Garantías Constitucionales, ante la pregunta: *En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben*

estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que este principio es una garantía constitucional? en la cual la totalidad de entrevistados coinciden en que el principio non bis in idem es una garantía constitucional reconocida implícitamente por la constitución del Perú, y que ha sido desarrollada por el Tribunal Constitucional en pleno ejercicio de sus funciones. Asimismo, ante la pregunta: *¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”, se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?* coinciden en que se no se vulnera el principio non bis in idem cuando se aplica sanciones penales y sanciones administrativas a la vez, **siempre y cuando** se respete la triple identidad, pues no se podría limitar cualquiera de los procedimientos sancionadores si no es el mismo hecho, la misma persona y el mismo fundamento.

4.2. Discusión

La vulneración del principio NON BIS IN IDEM en materia tributaria y penal en nuestro país ha abierto una larga y constante discusión sobre si la aplicación de sanciones en vía penal y en vía administrativa relacionada a un mismo ilícito tributario afecta los derechos fundamentales y derechos garantistas como es el del debido proceso. Es por esto que, en el presente trabajo de investigación se ha planteado una limitación a la acumulación de sanciones en la vía penal y en la vía administrativa tributaria, en mérito a la aplicación correcta del principio non bis in idem, entendiéndose por límite a la línea divisoria entre la comisión de un delito y la comisión de una infracción, determinada por una frontera cuantitativa medida en UITs.

Sobre el principio non bis in idem debo señalar, que es un principio que si bien no está contenido textualmente en nuestra Carta Magna, tiene una interpretación tácita relacionada estrechamente con el principio de cosa juzgada, pues así lo indica la Casación N.º 2927-2015-Lima de fecha 17 de marzo del 2016 que señala que el principio del non bis in idem procesal tiene aplicación secuencial con el principio de

cosa juzgada. Es por eso que afirmo que los fundamentos constitucionales de dicho principio se hacen relevantes para nuestro ordenamiento jurídico actual, tomando gran importancia evitar su vulneración. En tal sentido Rubio (2019) señala que la prohibición de revivir los procesos fenecidos implicaría que un proceso ya tiene solución sin impugnación, considerándose inmodificable y de estricto acatamiento. Del mismo modo Castañeda (2016) establece un mecanismo de seguridad y certeza jurídica en aras de una estabilidad de decisiones, lo que limita a una sanción posterior a la aplicada con anterioridad siempre y cuando los hechos sancionables sean los mismos, guardando vínculo con el principio en estudio.

Del mismo modo encuentro conflictos y contradicciones entre la Constitución Política del Perú y el Código Tributario en los artículos 190° y 192°, lo que daría como resultado problemas de inconsistencia entre ambos cuerpos normativos, dado que el poder tributario no estaría efectuando su potestad dentro de los límites establecidos por la constitución, por ende, estaría llevando a cabo su función fuera de las normas legales (Martín citado en Peralta, 2015). Esto en mérito a que en el texto del artículo 190° del Código Tributario se describe que las penas por delitos tributarios se aplicarán, sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria, y la aplicación de la sanción administrativa generada por la misma infracción a la norma tributaria. Además de lo que desarrolla el tercer párrafo del artículo 192° el cual se ocupa específicamente de la responsabilidad que corresponde a la Administración Tributaria de comunicar al Ministerio Público, cuando en el curso de sus actuaciones determine que hay indicios suficientes de la comisión de un delito para que éste inicie investigación fiscal, pudiendo tramitar los dos procedimientos penal y administrativo de manera paralela.

Por lo que se podría notar que una infracción a la ley tributaria debe significar la existencia de dos procedimientos, uno administrativo y otro penal; abriendo la posibilidad de generar un mismo fallo por la misma acción, afectando así el principio Non bis in idem, postulado que es protegido por nuestra constitución política, evidenciando así el conflicto que existiría entre lo que establece el Código Tributario

y lo que señala la Constitución Política del Perú. Al respecto Gamba (2015) puntualiza que el ejercicio de la potestad tributaria no puede invocarse al margen del principio de soberanía de la Constitución al prescribir que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; por lo que el texto constitucional tiene mayor fuerza jerárquica, por consiguiente, tiene también fuerza activa sobre las demás normas de inferior jerarquía normativa.

Es así que ante la vulneración del principio non bis in idem en la ejecución de procedimientos sancionadores penales y administrativos por un mismo hecho, los entrevistados señalaron que sí existen ciertas infracciones tributarias que guardan identidad de sujeto, hecho y fundamento con determinados delitos tributarios, reforzando aún más esta afirmación con el texto que se lee en el artículo 190° donde se resalta la aplicación copulativa de sanciones. Por otro lado la entrevistada Dra. Fiorella Samhan señala que lo que indica el artículo 190° del código tributario no vulneraría el principio non bis in idem, **siempre y cuando**, exista la certeza de que las conductas a sancionar contienen diferentes hechos, sujetos y/o fundamentos, pues según lo que indica la triple identidad a que se refiere el non bis in idem no siempre se da de manera simultánea, pues no es automática, por lo que bajo estas circunstancias se podría hablar de una autonomía de penas por delitos tributarios.

A todo esto, con respecto a una imposición de límites cuantitativos medida por cantidad de unidades impositivas tributarias (UIT) para establecer un delito o una infracción evitaría la aplicación de una doble sanción a un mismo hecho. En efecto, si nos referimos por ejemplo a las diferencias entre los denominados Delitos Aduaneros y las Infracciones Aduaneras, el legislador ha optado por otorgar a la cuantía una característica principal. El sólo valor de la mercadería involucrada (más de 4 UIT) en la figura de Contrabando, determina si se trata de un delito (un valor menor refiere una infracción aduanera). Esta posición es apoyada por el derecho europeo como el que establece la Unión Europea en la Sentencia del 20 de Marzo 2018 Menci, C- 524/15 que dictamina similar posición, limitando la aplicación de penas de prisión a ilícitos tributarios superiores a 250 000 euros, por lo tanto frente

a los entrevistados que opinan que no podría darse una imposición de límites cuantitativos debido a que este tipo de conductas obedecen a un carácter cualitativo, pues respecto a las respuestas que se han dado, se han hecho sin considerar la excesiva carga judicial peruana y, el interés fiscal principalmente recaudatorio.

V. CONCLUSIONES

Creo importante que para finalizar este trabajo de investigación debo referir todas las conclusiones que he podido llegar, las cuales son las siguientes:

1. Tomando como base las respuestas de los entrevistados, así como la doctrina y jurisprudencia revisada, se concluye que la única manera en que se puede imponer una sanción en vía administrativa, y otra, en vía penal, de manera copulativa, se presenta cuando no se cumple la triple identidad del principio Non bis in idem, es decir, basta que uno de elementos constitutivos de ese principio sea distinto en ambas vías para que sea posible la aplicación de ambas sanciones, fortaleciendo el concepto de autonomía de penas establecido en el artículo N° 162° del código tributario.
2. Se finaliza con la idea de que la autoridad administrativa peruana en materia tributaria (SUNAT) se encuentra sometida a la autoridad judicial, es así que si la administración estima que los sucesos investigados pueden ser castigados como delito, debe oficiar al Ministerio Público comunicando los indicios encontrados, y privarse de imputar una sanción administrativa por los hechos no lícitos. Aquella dependencia obliga a la administración tributaria a que, presentada la denuncia correspondiente, se encuentre obligada a interrumpir el proceso sancionador hasta que el juzgado emita el pronunciamiento respectivo, y en caso de que el a quo considere la inexistencia del delito, la administración tributaria deba adaptar su actuación a los actos probados en la resolución judicial. Con la salvedad de que, si en vía penal no se determina incurrancia de delito, la SUNAT podrá seguir con el procedimiento sancionador basándose en las acciones corroboradas por la entidad judicial, lo que podría constituir una infracción tributaria.
3. Se ha determinado que, a efectos de que no se vulnere el principio non bis in idem una conducta ilícita en el ámbito tributario sólo pueda ser establecida como delito o infracción administrativa, pero no las dos a la vez, dado que una limitación cuantitativa entre los dos ilícitos (penal y administrativo) establecería una escala que determine si la conducta que atenta un bien jurídico tutelado pueda disponerse como delito o infracción, pero no como ambas faltas a la vez.

VI. RECOMENDACIONES

En mérito a las conclusiones determinadas en punto anterior, creo conveniente sugerir las siguientes recomendaciones:

1. Se sugiere evaluar, mejorar y precisar los supuestos que se refieren a la condición de proseguir de forma paralela el proceso por delitos tributarios y el proceso administrativo sancionador, esto señalado en los artículos 190° y 192° donde se evidencia textualmente una afectación directa del principio non bis in idem, pudiéndose establecer un texto exacto donde que no genere dudas ni controversias a través de una modificación a lo descrito por cada artículo.
2. Adicionalmente, creo pertinente recomendar el cumplimiento de lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 20-2003 analizado en este trabajo de tesis, el cual establece que la Administración Tributaria deberá detener su procedimiento sancionador mientras que el poder judicial emita una sentencia firme.
3. En mérito a establecer diferencias un tanto más prácticas entre delito e infracción, se recomienda la aplicación de límites cuantitativos tal como se asigna para los Delitos Aduaneros y las Infracciones aduaneras, en donde el legislador ha omitido la intención de la infracción y ha optado por otorgar una cuantía como característica principal de la sanción, siendo por ejemplo, que para el delito de Contrabando el límite cuantitativo es de 4 UIT, por lo que si la mercadería involucra es menor a este límite será considerado como infracción, y si es mayor se tipificará como delito. Esta forma de sancionar, según mi parecer, admitiría una efectiva aplicación, así como un conocimiento previo del infractor, cumpliendo en este caso las normas no solamente por el lado sancionador sino también preventivo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adrianzén, J. (2018). *Elusión tributaria y el impuesto a la renta en las empresas de insumo y fabricación de calzado del distrito de Rímac, 2018*. [Tesis de maestría, Universidad César Vallejo, Lima, Perú]. Repositorio universitario https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/34874/Adrianzen_PJI.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Ali, M., Whanisa, R., Barkhuizen, J. & Teeraphan, P. (2022). Protecting environment through criminal sanction aggravation. [Protección del medio ambiente a través de la agravación de sanciones penales]. *JILS*, 7 (1), 192-227.
- Aliaga, E. & Chancasanampa, C. (2018). *Cultura tributaria y evasión tributaria en las micro y pequeñas empresas del mercado modelo de Chupaca*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional del centro del Perú, Huancayo, Perú]. Repositorio Institucional https://repositorio.uncp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12894/5612/T010_43408942_T.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Alpaca, A. (2016). *Aspectos nucleares del delito de defraudación tributaria en el derecho penal peruano*. Anuario de Derecho Penal 2013-2014.
- Alstadsaeter, A., Johannesen, N. & Zucman, G. (2019). Tax evasion and inequality [Evasión fiscal y desigualdad]. *American Economic Review*, 109 (6), 2073-2103. <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/aer.20172043>
- Altmann, J. (2015). El delito y la sanción penal. *Derecho Penal*, 36-55.
- Alva, M. (2012). *Derecho Penal Económico*. Parte especial. Perú: IDEMSA.
- Alvites, E. (2018). La constitucionalización del ordenamiento jurídico peruano: avances y obstáculos del proceso. *Derecho PUCP*, (80), 362-290. <http://www.scielo.org.pe/pdf/derecho/n80/a10n80.pdf>
- Ángeles, J. (2014). *La elusión tributaria y la economía de opción. A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario*. Lima: Ediciones Caballero Bustamante.
- Annibaldi, J. & Piccioni, I. (2012). *Infracciones y Sanciones Tributarias*. [Tesis de pregrado, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, Argentina]. Repositorio

- institucional https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitaes/4832/annibaldi-infraccionesysancionestributarias.pdf
- Azaola, L. (2020). Principio de Non Bis In Ídem y su influencia en la figura de la extradición. *Revista Criminalia Nueva Época*, 87, 363-370. <https://www.criminalia.com.mx/index.php/nueva-epoca/article/view/87>
- Barrera, B. (2012). *El delito tributario. Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*.
- Baigun, D. (2012). *Delitos económicos en la esfera del Mercosur*. Argentina: Rubinzal Culzoni editores.
- 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 de maestría, Universidad de San Martín de Porres, Lima, Perú]. Repositorio institucional https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/1128/bellomo_mgc.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Blanco, C. (2013). *Derecho Penal, Parte General*. Editorial La Ley.
- Brun, J., Gomez, A., Julien, R., Ndubai, J., Owens, J., Rao, S. & Soto, Y. (2022). *Taxing Crime*. [Delito fiscal]. New York: World Bank Group.
- Bulmer, E. (2021). *¿Qué es una constitución? Principios y conceptos básicos*. Suecia: IDEA Internacional.
- Carbonel, J. (2019). *El principio de non bis ídem en la sanción administrativa tributaria y la condena penal por defraudación tributaria en la administración tributaria de Lambayeque, 2016*. [Tesis de doctorado, Universidad Alas Peruanas, Chiclayo, Perú]. Repositorio institucional https://repositorio.uap.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12990/7885/Principio_Non%20bis%20in%20%c3%addem_Sanci%c3%b3n%20administrativa%20tributaria_Condena%20penal.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Cárdenas, J. (2019). *Introducción al estudio del derecho*. México: Nostra Ediciones S.A.

- Callejón, C., Battistini, M., Pace, M. & Roberts, C. (2020). *Evasión, Elusión y Economía de Opción*. [Trabajo de pregrado, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, Argentina]. Repositorio institucional.
https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/15678/evasionelusioneconomia.pdf
- Caro, D., Rena, L. & Reátegui, J. (2016). *Derecho penal económico*. Lima: Juristas Editores E.I.R.L.
- Cerezo, J. (2013). *Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*. Sección Doctrinal.
- Chura, M. (2013). *La elusión tributaria y el cumplimiento de las normas tributarias en el mercado central de la Lima metropolitana*. [Tesis de doctorado, Universidad San Martín de Porres, Lima, Perú]. Repositorio institucional
<https://acortar.link/PovKJF>
- Condori, K. (2021). *Posible responsabilidad penal de los representantes legales como consecuencia de la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario*. [Tesis de doctorado, Universidad Católica del Perú, Lima, Perú]. Repositorio institucional
https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/21487/CONDORI_VALENCIA_KAREM.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Cosulich, J (2014). *La evasión tributaria*. Proyecto regional de política fiscal.
- Domínguez, J. & Gonzalez, C. (2013). Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España. *Revista Direito GV*, 9 (2).
<https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6gtfWQrQxZZfBgFfFLDM6qt/?lang=es>
- Elzeiny, A. (2016). *Criminology & Penology* [Criminología y Penología].
- Enteiche, N. (2014). Acerca de las sanciones administrativas en Chile. *Actualidad Jurídica*, (29), 229-238. https://derecho.udd.cl/actualidad-juridica/files/2021/01/AJ29_229.pdf
- Espíndola, M. (2015). *Sobre una teoría de la jerarquía de las normas jurídicas*. [Tesis doctoral, Universidad Española de Educación a Distancia]. Repositorio e-

- espacio http://e-espacio.uned.es/fez/eserv/tesisuned:Derecho-Maespindola/ESPINDOLA_BUSTILLOS_MiguelAngel_Tesis.pdf
- Favoreu, L. (2015). La constitucionalización del derecho. *Revista de derecho*, 5 (12), 31-46.
- Fernández, M. (2016). La elusión tributaria como obstáculo para la recaudación peruana de recursos y su incidencia en la empresa GOOGLE, como resultado del proceso de globalización. [Tesis de maestría, Universidad Católica San Pablo, Arequipa, Perú].
- Frost, P. (2016). Follow up of Asset Confiscation Scheme [Seguimiento del Esquema de Confiscación de Activos]. *VAGO*, (160).
- Gálvez, J. (2018). *La duplicidad de la penalización del delito de suplantación de votante, atenta contra el principio de legalidad*. [Tesis de doctorado, Universidad de Huánuco, Huánuco, Perú]. Repositorio institucional <http://distancia.udh.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1327/G%c3%81LVEZ%20GUTI%c3%89RREZ%2c%20Jes%c3%bas%20Sa%c3%bal.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Gamba, C. (2012). *Estado Constitucional de Derecho, sentencias del Tribunal Constitucional y Derecho Tributario. Apuntes para una aproximación necesaria*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- García, D. (2012). *Derecho Procesal Constitucional*. Bogotá: Temis.
- García, N. (2014). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- García, V. (2019). La constitución y la estructura jerárquica de las normas en el Sistema Jurídica Nacional. *Revista Doctrina*, (31), 283-303.
- Gómez, E. (2012). *Derecho Penal Económico*. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Gonzales, E. (2019). *La evasión tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal de las empresas de delivery-pymes en lima metropolitana periodo 2014-2018*. [Tesis de maestría, Universidad San Martín de Porres, Lima, Perú]. Repositorio institucional

- https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/5660/gonzales_reh.pdf?sequence=3&isAllowed=y
- Gonzales, M. (2014). *Concurrencia de sanciones penales y administrativas*. [Tesis de doctoral, Universidad de Jaén, Jaén, España]. Biblioteca digital Renati. https://renati.sunedu.gob.pe/bitstream/sunedu/961688/1/Gonzales_Nunez_MA.pdf
- Guastini, R. (2019). *La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: el caso italiano*. Madrid: Trotta.
- Gunningham, N. (2010). Enforcement and Compliance Strategies. [Estrategias de aplicación y cumplimiento]. *The Oxford Handbook of Regulation*. Oxford: Oxford University Press, 752-779.
- Gutierrez, W. (2015). *La constitución comentada*. Perú: Gaceta Jurídica SA.
- Hanlon, M. & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. [Una revisión de la investigación fiscal]. *Journal of accounting and economics*, 50, 127-178.
- Haryo, S. (2018). Factors Influencing Tax Avoidance [Factores que influyen en la elusión fiscal]. *Atlantis Press*, 73, 238-243.
- Ho, J. & Chang, C. (2017). The study on the effect and determinants of small - and medium - sized entities conducting tax avoidance. [El estudio sobre el efecto y los determinantes de la evasión fiscal de las pequeñas y medianas empresas]. *The journal of applied business research*, 33 (2), 375-390. <https://www.clutejournals.com/index.php/JABR/article/view/9911/10011>
- Huamani, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Lima: Juristas editores.
- Hurtado, J. (2015). *Compendio de derecho económico*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Jakobs, G. (2018). *Teoría funcional de la pena y de la culpabilidad*. Madrid: Editorial Civitas.
- Kalach, G. (2016). Las comisiones de la verdad en Colombia. *Revista Jurídica Mario Alario D’Filippo*, 8 (16), 106-124.
- Landa, C. (2016). *La Constitucionalización del derecho procesal penal: El nuevo código procesal penal peruano en perspectiva*. Lima: Palestra Editores
- Laporta, F. (2019). *Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo.

- Lascuraín, J. (2019). *Manual de introducción al Derecho Penal*. Madrid: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Lazar, R. (2013). Tax Evasion between Legality and Criminal Offense [La evasión fiscal entre la legalidad y la infracción penal]. *Procedia*, 92, 462-465.
- Linares, M. (2017). *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*. [Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, Sevilla, España]. Repositorio institucional <https://onx.la/08b21>
- Loughlin, M. (2012). The concept of constituent power. [El concepto del poder constitucional]. *Critical Analysis of Law Workshop*.
- Machicado, J. (2012). Concepto de delito. *Apuntes jurídicos*. <https://ermoquisbert.tripod.com/pdfs/concepto-delito.pdf>
- Maldonado, F. (2012). ¿Se puede justificar la aplicación copulativa de penas y medidas de seguridad? Estado actual de las posiciones doctrinales que buscan dicho objetivo. *Política Criminal*, 6 (12), 387-447. <https://www.scielo.cl/pdf/politcrim/v6n12/art05.pdf>
- Marcial, E. (2019). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Marjorie, O. (2021). *El principio non bis in ídem en la emisión de multas administrativas por construcción sin licencia en la Municipalidad de Lurín, 2020-2021*. [Tesis doctoral, Universidad César Vallejo, Lima, Perú]. Repositorio institucional Oviedo_SMS-SD.pdf (ucv.edu.pe)
- Martínez, Y. (2020). Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios. *Crónica Tributaria*, (179), 35-62. https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/116451/1/Martinez-Munoz_2021_CronicaTributaria.pdf
- Mejía, O., García, E. & Padilla, H. (2020). La evasión tributaria en América Latina. *Polo del conocimiento*, 5 (3), 939-949. <https://polodelconocimiento.com/ojs/index.php/es/article/view/1522/2822>
- Melgarejo, L. (2014). Órganos de la administración tributaria peruana. *Quipukamayoc*, 115-119.

- Méndez, I. (2020). *Manual de Derecho Penal. Parte General: Fundamentos del Derecho Penal y Teoría del delito*. Panamá: UNODC.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2017). *Guía práctica sobre el procedimiento administrativo sancionador*.
- Mori, N. (2020). ¿Incentivo a la legalidad o impunidad? Acerca del eximente de responsabilidad por subsanación voluntaria. *Derecho y Sociedad*, (54), 385-396.
- Moscós, J., Tapia, E. & Tapia, S. (2017). La administración tributaria como eje del cumplimiento del pago del Anticipo del impuesto a la renta en el sector cooperativista. *4* (7), 97-114. <https://acortar.link/hT3WGw>
- Nacanario, J. (2017). La duplicidad de sanciones penal y administrativa. Afección del principio Non Bis In Ídem en las relaciones de sujeción especial. *La Fundación Internacional de Ciencias Penales*. <https://ficp.es/wp-content/uploads/2018/01/Jos%C3%A9-Mar%C3%ADa-Nacarino-Lorente-La-duplicidad-de-sanciones-penal-y-administrativa-1.pdf>
- Neyra, C. (2018). Las condiciones eximentes de responsabilidad administrativa en el texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General y su incidencia en la legislación ambiental. *Derecho PUCP*, (80).
- Nieto, A. (2015). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos.
- Nima, E., Rey, J. & Gómez, A. (2013). Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias. *El Búho E.I.R.L.* <http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Publicaciones/guias/07082014/1-Aplicaci%C3%B3n%20pr%C3%A1ctica%20del%20r%C3%A9gimen%20de%20infracciones%20y%20sanciones%20tributarias.pdf>
- Ochoa, M. (2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 3 (5).
- Odar, E. (2018). *Sanciones e infracciones tributarias en las pymes en la región de Lambayeque*. [Tesis doctoral, Universidad Señor de Sipán, Pimentel, Perú]. Repositorio Institucional

<https://repositorio.uss.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12802/5128/Odar%20Bances%20Edgar%20Enrique.pdf?sequence=1>

Paladino, M. y Oñativia, X. (2016). Medidas de seguridad y peligrosidad. *SEDICI*, 287-294.

http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/67707/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Peralta, C. (2015). Tributación y derechos fundamentales: Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias jurídicas*, (138), 89-134.

Pérez, I. (2016). La responsabilidad tributaria en el pago de las sanciones tributarias. *Revista de derecho UNED*, (19), 455-489. http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:RDUNED-2016-19-7150/pag_455.pdf

Peñaranda, C. (2019). Evasión tributaria en rentas de trabajo. *La cámara*, 6-8. <https://www.camara lima.org.pe/wp-content/uploads/2020/09/190923.pdf>

Piaggio, H. (2016). *La definición de delito según la escuela clásica*. Universidad Católica del Perú. <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/53538/la%20definicion%20del%20delito%20segun%20la%20escuela%20clasica.pdf?sequence=1>

Proaño, J. (2014). *Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria*. [Tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador]. Repositorio Institucional <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4486/1/T1590-MDE-Proa%C3%B1o-Derechos.pdf>

Quiroz, D. (2018). *La defraudación tributaria: Límite entre la infracción administrativa y el delito penal*. [Tesis doctoral, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú]. Repositorio institucional https://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/1526/1/TL_QuirozAriasDiana.pdf

- Quispe, F. (2017). *Infracciones tributarias y su relación en la liquidez y rentabilidad de la empresa proveedora del sur E.I.R.L. Periodo 2016*. [Tesis doctoral, Universidad Andina del Cusco, Cusco, Perú]. Repositorio Institucional https://repositorio.uandina.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12557/1590/Fredy_Tesis_bachiller_2017.pdf?sequence=3&isAllowed=y
- Radvan, M. (2015). System of tax law. [Sistema de derecho tributario]. *Jurídica*, (51).
- Ramírez, M. (2017). La sanción administrativa y su diferencia con otras medidas que imponen cargas a los administrados en el contexto español. *Revista de Derecho*, (27), 272-292. <https://www.redalyc.org/pdf/851/85102711.pdf>
- Ramírez, I., Luzardo, I., Molina, S. & Luzardo, J. (2014). La culpabilidad en la responsabilidad del infractor tributario. *Multiciencias*, 14 (3), 276-280.
- Rengifo, R. (2017). La auditoría y los niveles de evasión tributaria. *Quipukamayoc*, 25 (49), 51-57. <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/14279/12525>
- Ríos, R. (2012). Injusto monopólico. Entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. *Derecho y Humanidades*, 1 (16), 173-186. <https://enfoceseducacionales.uchile.cl/index.php/RDH/article/view/16010/16525>
- Rivera, J. (2021). Evasión tributaria y recaudación fiscal. *Innovación empresarial*, 1 (1). <http://revistas.udh.edu.pe/index.php/rcie/article/view/6e/251>
- Ródenas, A. (2012). *Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico*. Madrid: Marcial Pons.
- Rodríguez, A. (2012). Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Revista jurídica*, 236-251.
- Rojas, H. (2014). *Los principios constitucionales limitadores del Ius Puniendi ¿Qué límites rigen el Derecho Administrativo Sancionador en el Perú?*. [Tesis doctoral, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú]. Repositorio institucional <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/5358/RO>

JAS_RODRIGUEZ_HECTOR_PRINCIPIOS_CONSTITUCIONALES.pdf?sequence=8

Rosas, M. (2013). Sanciones penales en el sistema jurídico peruano. *Revista jurídica*,(4).

[https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/7620EFA610E504C205257D270070381F/\\$FILE/06ROSAS.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/7620EFA610E504C205257D270070381F/$FILE/06ROSAS.pdf)

Rosembuj, T. (2019). *El fraude de ley. La simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Ruesta, R. (2014). “Huaypethue: ¿Infracción administrativa o delito penal?” Acercamiento a la realidad penal tributaria. *THEMIS: Revista de Derecho*, (41), 221-230.

Ruetti, F. (2012). *La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización, en el delito fiscal*. Editorial Real.

Ruiz, A. (2017). *La potestad sancionadora y su relación con el Derecho Penal*. La Fundación Internacional de Ciencias Penales. <https://ficp.es/wp-content/uploads/2017/06/Ruiz-Rodr%C3%ADguez.-Comunicaci%C3%B3n.pdf>

Salgado, A. (2020). Tipicidad y antijuricidad. Anotaciones dogmáticas. *Revista jurídica*, 12 (23), 101-112.

Saltos, M. (2017). El delito tributario en Ecuador. *Revista empresarial*, 11 (1), 43-47. <https://editorial.ucsg.edu.ec/ojs-empresarial/index.php/empresarial-ucsg/article/viewFile/84/74>

Samhan, F. (2015). *Ilícitos tributarios*. Lima: Pacífico Editores S.A.C. [6A3D05257C130054D122/\\$FILE/EI_Illicito_Tributario_FSamhan_RPDT_USMP_No17.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/6A3D05257C130054D122/$FILE/EI_Illicito_Tributario_FSamhan_RPDT_USMP_No17.pdf)

Samhan, F. (2012). El ilícito tributario: Naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, (17), 2-27. https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/30CCBE0356C

2

- Sampedro, A. (2014). Ordenamiento jurídico, competencia normativa y legislación de extranjería. *Filosofía del Derecho*, (21), 167-186.
- Sánchez, M. (2019). Algunos problemas singulares de la antijuricidad penal. *Revista Nuevo Foro Penal*, 15 (93), 76-110.
- Sánchez, M. (2019). La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (81), 249-280.
- https://revistaicdt.icdt.co/wp/content/Revista%2081/PUB_ICDT_AR_08_SANCHEZ_Miguel%20Angel_La_potestad_sancionadora_tributaria_Revista_ICDT_81.pdf
- Schulhofer, S. & Barkow, R. (2022). Criminal law and its process. [El derecho penal y su proceso]. United States: Wolters Kluwer.
- Serrano, M. (2012). *La lucha contra el fraude a través de la recaudación tributaria*. España: Editorial Centro de Estudios Financieros.
- Shestak, V. (2021). Novelty of the English criminal finance law: a view from Rusia. [Novedad del derecho penal financiero inglés: una mirada desde Rusia]. III Business Conference.
- Shirota, M. (2017). La primacía de la realidad en el Derecho Tributario Peruano: A propósito de la norma VIII del Código Tributario. *Foro jurídico*, 225-230.
- Silva, J. (2013). *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económica empresarial*. Madrid: Pons.
- Slmpen, N., Abdi, M., Fahelvi, M. & Noviantoro, R. (2019). The effect of socialization, sanction, and E-filing on annual SPT reporting [El efecto de socialización, la sanción y la presentación electrónica en el SPT anual informes]. *ICENIS*, 125. https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/pdf/2019/51/e3sconf_icenis2019_22001.pdf
- Stankiewicz, R. (2020). Regulation of administrative fines in the polish code of administrative procedure [Reglamento de multas administrativas en el código de derecho administrativo de procedimiento polaco]. *Studia Juridica*, 22, 264-273.

- Suárez, E. (2020). *Introducción al derecho*. Santa fe: Ediciones UNL.
- Terán, W. (2020). La tipicidad en la teoría del delito. *Dominio de las Ciencias*, 6 (2), 140-162.
- Tineo, N. (2019). *Contingencias tributarias y su influencia en las sanciones administrativas de la empresa de transportes "LL" Llochegua S.A.C. Ayacucho, 2018*. [Tesis de maestría, Universidad Católica los Ángeles Chimbote, Ayacucho, Perú]. Repositorio institucional <https://acortar.link/wMQhrL>
- Torres, T. (2019). ¡Sálvese quien pueda! La elusión de la subsanación voluntaria como eximente de punición por parte de la administración. *THEMIS*, (74), 91-105.
- Ugalde, R. & García, J. (2016). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Chile: LexisNexis.
- Valderrama, E. & Daza, L. (2018). *Aplicación de un resolución de determinación firme en la configuración del delito de defraudación tributaria en la corte superior de justicia del santa-Chimbote 2017*. [Tesis de maestría, Universidad César Vallejo, Chimbote, Perú]. Repositorio institucional https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/32015/Valderrama_D_EJR-Daza_CLA.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Vela, H. (2020). *Sistema tributario peruano*. [Tesis de pregrado, Universidad Privada de la Selva Peruana, Iquitos, Perú]. Repositorio Institucional <http://repositorio.ups.edu.pe/bitstream/handle/UPS/248/trabajo%20de%20investigacion-DARWIN%20VELA%20ICAHUATE%2014-08.pdf>
- Verona, J. (2016). La elusión tributaria, un mal social. Lima.
- Villasmil, M., Alvarado, L. & Socorro, C. (2019). Responsabilidad por ilícitos y sanciones en el código orgánico tributario venezolano. *Revista Venezolana de Gerencia*, 2, 270-280. <https://www.redalyc.org/journal/290/29063446015/29063446015.pdf>
- Villegas, H. (2015). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina: JJCPM.

- Villegas, H. (2015). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones de Palma.
- Villegas, J. (2019). ¿Qué es el principio de intervención mínima?. *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, (23), 1-10.
uv.es/ajv/art_jcos/art_jcos/num23/Principio.pdf
- Watkins, K. (2016). IRS Referral Program for Suspected Tax Fraud : Issues and Assessments. [Programa de Referencia de IRS para sospechas de fraude fiscal: problemas y evaluaciones]. *Novinka New York*, 128-250.
- Wolfgang, F. (2020). Teoría de la pena, concepto de delito y sistema del hecho punible en transformación. *Revista de Estudios de la Justicia*, (32), 1-34.
<http://doi.org/10.5354/0718-4735.2017.46479>
- Zambrano, M. (2020). *El uso de programas de Compliance para la prevención de las personas jurídicas del Distrito Metropolitano de Quito ante el cometimiento del ilícito de defraudación tributaria a partir de la promulgación del Código Orgánico Integral Penal*. [Tesis de maestría, Universidad de los Hemisferios, Quito, Ecuador]. Repositorio Dspace <https://onx.la/b2fee>

ANEXOS

ANEXO 001

TRANSCRIPCIÓN DE ENTREVISTA

ENTREVISTA N° 001

ENTREVISTADO: Said Guiliano Trujillo Ripamontti

Cargo: ABOGADO TRIBUTARISTA, GERENTE EJECUTIVO DE SAIDCORP

Fecha: 04/11/2022

1. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

ENTREVISTADO: Sí, muchas infracciones establecidas en el Código Tributario se encuentran tipificadas en la Ley Penal Tributaria.

2. ENTREVISTADOR: En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

ENTREVISTADO: Sí, son altamente disuasivas.

3. ENTREVISTADOR: ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

ENTREVISTADO: No, son instancias diferentes, por lo que debe primar lo judicial.

4. ENTREVISTADOR: En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

ENTREVISTADO: Sí, el principio del Non bis in idem debe primar sobre todas las acciones.

5. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “*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*”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

ENTREVISTADO: No, son acciones diferentes por lo que sus sanciones también deben ser diferentes.

6. ENTREVISTADOR: ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

ENTREVISTADO: Sí, pues son los mismos hechos o acciones.

7. ENTREVISTADOR: En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

ENTREVISTADO: La suspensión del proceso penal, la vía penal debe primar sobre la vía administrativa.

8. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

ENTREVISTADO: Sí, la vía administrativa debe ser secundaria.

9. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

ENTREVISTADO: Sí, debe ser escalonado para administrativo y los montos altos en penal.

10. ENTREVISTADOR: ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

ENTREVISTADO: Sí, debería primar lo penal

ENTREVISTA N° 002

ENTREVISTADO: Cinthia Vanessa González Trebejo

Cargo: ASESOR INDEPENDIENTE

Fecha: 27/09/2022

1. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

ENTREVISTADO: Considero que, si bien la Ley penal Tributaria no establece que se deba suspender el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria no podría seguir con el procedimiento, ya que generaría una doble sanción por el mismo hecho; es decir, la infracción tributaria y la sanción penal.

2. ENTREVISTADOR: En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

ENTREVISTADO: Todas las infracciones descritas en el CT, son manifestación de la potestad sancionadora, y busca la sanción y en muchos casos en su aplicación se busca la recaudación.

4. ENTREVISTADOR: ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

ENTREVISTADO: Normalmente los casos de delito tributario se detectan en el procedimiento de fiscalización, ya detectado este hecho se debería enviar los actuados previo informe a fiscalía y suspender el procedimiento de fiscalización.

5. ENTREVISTADOR: En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

ENTREVISTADO: Considero que este principio es netamente procesal; por lo que, su aplicación no debería verificarse al momento de la redacción de la norma sino en su aplicación.

6. **ENTREVISTADOR:** ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “*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*”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

ENTREVISTADO: Considero que respecto al cobro de la deuda tributaria no hay inconveniente, el problema es respecto a la aplicación de sanción tributaria que no sería posible.

7. **ENTREVISTADOR:** ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

ENTREVISTADO: Si efectivamente existe una vulneración al principio NON BIS IN IDEM, porque se trata del mismo hecho.

8. **ENTREVISTADOR:** En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

ENTREVISTADO: La Administración Tributaria está obligada a cumplir la constitución y en los casos que no esté regulado en el CT debe aplicar la Ley de Procedimiento Administrativo; por ello, ante el conocimiento que el hecho es delito debe de pasar los actuados a la fiscalía y ya no seguir con el procedimiento de fiscalización.

9. **ENTREVISTADOR:** ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

ENTREVISTADO: Considero que sí, porque si el hecho ya es delito, la Administración Tributaria pierde competencia y se convierte en el agraviado.

10. **ENTREVISTADOR:** ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

ENTREVISTADO: Considero que sería lo más adecuado, aplicando lo que realiza Aduanas.

11. **ENTREVISTADOR:** ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

ENTREVISTADO: Considero que la SUNAT tiene la obligación de llevar el control de estos procedimientos.

ENTREVISTA N° 003

ENTREVISTADO: Luis Felipe Bramont-Arias Torres

Cargo: ASESOR INDEPENDIENTE

Fecha: 27/10/2022

1. **ENTREVISTADOR:** ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

ENTREVISTADO: No, la Ley Penal Tributaria contiene conductas distintas a las previstas en el Código Tributario.

2. **ENTREVISTADOR:** En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

ENTREVISTADO: Las tablas contienen sanciones para los administrados, esto es, los deudores tributarios, por lo cual no pueden ser entendidas como sanciones en el extremo disciplinario, las cuales se dirigen a los funcionarios.

3. **ENTREVISTADOR:** ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

ENTREVISTADO: Entendiendo que los mismos hechos son objeto de prueba en ambos procedimientos, la Administración Tributaria debe abstenerse de resolver las impugnaciones interpuestas en vía administrativa, limitándose a emitir las Resoluciones de Determinación y de Multa respectivas.

4. **ENTREVISTADOR:** En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

ENTREVISTADO: El legislador decide cuando una infracción califica como ilícito administrativo o como delito, debiendo observar los principios del derecho penal para calificar una conducta como delito.

5. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

ENTREVISTADO: Se estaría violando el principio del Non bis in idem en tanto se tratara de un supuesto en donde se produjera la triple identidad.

6. ENTREVISTADOR: ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

ENTREVISTADO: La triple identidad entre la infracción administrativa y el delito ofrece algunos inconvenientes, en tanto, la sanción en el ámbito administrativo recae en el deudor tributario; mientras que en el proceso penal recae en la persona infractora, que en algunos casos será el representante del deudor tributario.

7. ENTREVISTADOR: En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

ENTREVISTADO: En los casos en que el proceso penal por defraudación tributaria esté destinado a probar la existencia de hechos que también requieren ser probados en el proceso contencioso administrativo para emitir resolución se deberá suspender ese último proceso y aceptar los hechos probados en vía judicial contenidos en la sentencia judicial definitiva.

8. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

ENTREVISTADO: La SUNAT al ejercer sus funciones tiene la facultad de imponer sanciones y se presume que las mismas se realizan en el ejercicio de sus facultades.

9. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

ENTREVISTADO: Me parece que la tipificación del delito y de la infracción se debe distinguir bajo criterios cualitativos, específicamente en función de la conducta -fraude- y de la afectación al bien jurídico -perjuicio fiscal a la recaudación-; por lo cual, no se debería optar por el límite cuantitativo.

10. ENTREVISTADOR: ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

ENTREVISTADO: En estricto, el Poder Judicial puede disponer que se suspenda la tramitación del proceso administrativo; y los órganos de resolución administrativa pueden suspender la tramitación de los procesos a su cargo a fin de no avocarse a causas que se tramitan ante el Poder Judicial, en tanto se requiera el fallo judicial para emitir resolución en el proceso contencioso administrativo. En este sentido, no parece necesario agregar un nuevo procedimiento.

ENTREVISTA N° 004

ENTREVISTADO: Julio Alfredo Marroquín Minaya

Cargo: ASESOR INDEPENDIENTE

Fecha: 06/11/2022

1. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

ENTREVISTADO: No porque una se enfoca a las acciones que se tipifican como delitos, mientras que el Código Tributario hace referencia a infracciones de tipo administrativo.

2. ENTREVISTADOR: En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

ENTREVISTADO: Sí. No obstante, la pregunta no permite hacer una precisión al ser demasiado amplia y ambigua.

3. ENTREVISTADOR: ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

ENTREVISTADO: Se tendría que analizar a qué hechos se refiere la pregunta, pues un mismo hecho genera diferentes consecuencias, tal como infracciones administrativas o delitos.

4. ENTREVISTADOR: En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

ENTREVISTADO: La pregunta no es coherente, pues la LPAG regula la actuación de las entidades administrativas, no regula conductas delictivas.

5. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

ENTREVISTADO: No, porque dicho artículo refuerza la idea de que estamos ante temas totalmente diferentes, uno sería el administrativo, y el otro sería el penal.

6. ENTREVISTADOR: ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

ENTREVISTADO: No, porque la identidad de la causa de persecución o identidad de fundamento es diferente.

7. ENTREVISTADOR: En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

ENTREVISTADO: Desconozco a profundidad los alcances de la resolución mencionada.

8. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

ENTREVISTADO: Sí, porque nos encontramos dentro de un Estado de Derecho. Si los hechos sobre los que versa la sanción generan consecuencias diferentes, ambos deberán seguir su camino de manera independiente.

9. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

ENTREVISTADO: No, porque se trata de conductas diferentes. Los límites cuantitativos sólo son agravantes de la pena.

10. ENTREVISTADOR: ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

ENTREVISTADO: No resulta necesario, sin embargo, considero que el Ministerio Público debería contar con una mayor cantidad de fiscales especializados y proactivos en esta materia.

ENTREVISTA N° 005

ENTREVISTADO: Jorge Andrés Colmenares Rodríguez

Cargo: ABOGADO LITIGANTE

Fecha: 13/09/2022

1. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

ENTREVISTADO: La ley penal tributaria tipifica varios supuestos, los cuales no todos son similares a las infracciones tributarias, reguladas por el Código Tributario, una similitud se encuentra en omitir registrar ingresos, rentas, declarar datos falsos o no conformes a la verdad.

2. ENTREVISTADOR: En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

ENTREVISTADO: Evidentemente sí, puesto que las infracciones y sanciones nacen de la ius puniendi que tiene el estado, respetando el principio de legalidad, toda sanción tributaria tiene fines que son parte de la política tributaria de un estado, dentro de ellos está la disciplinaria, por tanto, resulta estar implícito en la creación de la misma, al ser uno de los fundamentos este fin.

3. ENTREVISTADOR: ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

ENTREVISTADO: El código procesal penal taxativamente establece que los procesos penales tienen preeminencia sobre otras ramas, dentro de ellas la administrativa, en tal sentido si el proceso penal tiene aperturado un proceso por determinados hechos no podría paralelamente llevarse a cabo una investigación, siempre que se cumpla con la triple identidad que exige el principio *nom bis in idem*.

4. ENTREVISTADOR: En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

ENTREVISTADO: La política criminal es la que crea supuestos de hecho, que otras ramas del derecho, la costumbre, la familia, la escuela como medios de control social no han podido satisfacer un cumplimiento de acuerdo con el orden social, y a fin de estabilizar ello y garantizar la paz social. Por tanto, lo que el derecho tributario no puede controlar, el derecho penal, solo en algunos supuestos interviene para mantener ello, siendo esto así considero que si se ha tenido en cuenta, no obstante ello, los operadores que trabajan tanto en el ámbito tributario, como penal deben ser criteriosos al momento de evaluar los hechos para considerar que hecho es ilícito tributario o tiene rasgos de ilícitos penales, por ejemplo hacer declaraciones comprando y teniendo dentro de su contabilidad facturas falsas a sabiendas, es un hecho que también podría subsumirse en hacer declaraciones con datos falsos, siendo dicho hecho evidente que hay un ilícito penal por defraudación tributaria y no solo una infracción tributaria por datos falsos.

5. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

ENTREVISTADO: Se vulneraría solo en el supuesto si la pena impuesta en el ámbito penal es por un supuesto de hecho igual al establecido como infracción tributaria, luego el concepto de pena es distinto al de deuda, reparación civil, por tanto, en dichos extremos no.

6. ENTREVISTADOR: ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

ENTREVISTADO: No se podría precisar pues no hay que comparar, ni se está hablando de una infracción tributaria en particular y no existe otro supuesto de hecho para llegar a dicho conclusión.

7. ENTREVISTADOR: En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

ENTREVISTADO: No existe violación del debido proceso, si una resolución es contraria a los intereses se formula los recursos determinados para cada vía administrativa, sino uno no está conforme con los criterios allí adoptados deberá llevar su discusión al poder judicial vía proceso contencioso administrativo.

8. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

ENTREVISTADO: Considero que no está sometida a lo que determine el Poder Judicial, en todos los casos, pues la realidad supera los hechos que la norma contempla en casi todas las ramas, una sanción penal lo que busca es establecer si una persona es responsable o no de un determinado hecho (se analiza criterios objetivos y subjetivos), y la infracción administrativa sólo objetivos.

9. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

ENTREVISTADO: Considero que sí, se necesita regular de manera proporcional y racional las conductas que conforman los ilícitos tributarios y penales.

10. ENTREVISTADOR: ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

ENTREVISTADO: Ya existe, en el proceso penal se llama medios técnicos de defensa.

ENTREVISTA N° 006

ENTREVISTADO: AUGUSTO CHIY ARIAS

Cargo: ABOGADO LITIGANTE

Fecha: 26/09/2022

1. **ENTREVISTADOR:** ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

ENTREVISTADO: Sí considero que existe similitud respecto a las infracciones que establece el Código Tributario con relación a las infracciones penales constreñidas en la Ley Penal tributaria.

2. **ENTREVISTADOR:** En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

ENTREVISTADO: Si, pues la potestad sancionadora o “Ius Puniendi” es la capacidad precisamente que tiene el Estado para monopolizar la represión.

3. **ENTREVISTADOR:** ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

ENTREVISTADO: Al respecto, es discutible dicha premisa, no obstante, de acuerdo a un sector doctrinario, existiendo un proceso (entiéndase penal) abierto, debe dejar paso a la decisión judicial para determinar la conducta del imputado y evitar la posibilidad de sancionar de nuevo administrativamente una conducta.

4. **ENTREVISTADOR:** En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

ENTREVISTADO: Como punto de partida debemos tomar en cuenta que el “Non bis in idem” es un principio Universal y por tanto no debe haber exclusión alguna respecto a sus elementos “Persona, cosa y fundamento” para su ámbito de aplicación.

5. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

ENTREVISTADO: Si seguimos los lineamientos antes expuestos y en consideración a lo señalado en la pregunta tres, si se estaría vulnerando dicho principio cuando ambos se exijan en paralelo, ante ello surgiría la siguiente interrogante ¿Qué pasa si dentro del proceso penal llegamos a una sentencia absolutoria?

6. ENTREVISTADOR: ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

ENTREVISTADO: Si, puesto que tal como lo considera parte de la doctrina, dicho principio no puede ser considerado como un mero instrumento axiológico, en tal sentido, su efecto es brindar seguridad jurídica de que lo ya juzgado no va a volver a serlo sometiendo a un nuevo pronunciamiento de lo ya satisfecho en vía administrativa o penal.

7. ENTREVISTADOR: En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

ENTREVISTADO: -

8. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

ENTREVISTADO: No puede verse desde ese punto de vista que la autoridad administrativa se encuentra sometida a la autoridad judicial, sino la potestad sancionadora del Estado “Ius Puniendi” es la que tiene que constreñirse al ámbito del principio en análisis.

9. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

ENTREVISTADO: Lo que debemos delimitar es la “Causa petendi” para asegurar que por los mismos hechos no exista una segunda o posterior persecución.

11. ENTREVISTADOR: ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

ENTREVISTADO: Tal como se señala en la pregunta anterior se debe delimitar y evitar persecución doble por hechos jurídicamente con la misma identidad solapando la inseguridad de un posible sometimiento a un nuevo pronunciamiento de lo ya satisfecho en la vía administrativa o penal.

ENTREVISTA N° 007

ENTREVISTADO: ANÓNIMO

Cargo: JUEZ DEL PRIMER JUZGADO DE INVESTIGACIÓN PREPARATORIA DE CASMA

Fecha: 08/11/2022

1. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

ENTREVISTADO: La Ley Penal Tributaria se encarga de aquellos actos ilícitos que perjudican gravemente al sistema de tributación nacional, mientras que en el caso de las acciones infractoras se tratan de hechos más leves, que conforme al Código Tributario se encuentra debidamente establecido como tal en dicha norma, por lo que considero que no existe similitud en ellos.

2. ENTREVISTADOR: En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

ENTREVISTADO: Si se ha realizado dicha tipificación conforme se ha establecido, siendo que de su revisión se puede advertir que todas las sanciones allí establecidas, han sido diseñadas tomando en consideración la facultad disciplinaria de la Administración Tributaria, correspondiendo al mismo su aplicación.

3. ENTREVISTADOR: ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

ENTREVISTADO: Ello es un tema muy controversial, se podría decir que existe una vulneración al debido procedimiento administrativo el permitir el desarrollo en paralelo de la persecución administrativa y penal, más aún si de por medio está en que en ambos casos se aplica el ius puniendi del estado, sin embargo, hay

que tomar en cuenta que mientras en un se ve un tema de carácter administrativo, en el otro se está verificando la comisión de un ilícito.

4. ENTREVISTADOR: En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

ENTREVISTADO: Como bien indiqué en la pregunta anterior existe mucha controversia al considerar que se ataca el principio de non bis in ídem al permitir el desarrollo en paralelo de la persecución penal y de la persecución administrativa, sin embargo, considero que son temas distintos, caso contrario estuviéramos ante una modificatoria latente de normas, que pese al tiempo transcurrido perduran como tal.

5. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

ENTREVISTADO: Hay que tomar en cuenta que mientras las sanciones administrativas están referidas a las multas u otras del mismo carácter, las sanciones penales son personalísimas, e implican el cumplimiento de una condena, además el principio de non bis in ídem no repercute en la aplicación de la sanción o condena, sino en lo material y procesal, no en el resultado.

6. ENTREVISTADOR: ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

ENTREVISTADO: Si es la misma, el principio non bis in ídem establece la triple identidad, que debe establecerse cada vez que vaya a ser aplicado, sin importar la rama o materia.

7. ENTREVISTADOR: En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

ENTREVISTADO: No es clara la pregunta, en dicha sentencia indican que, si la administración requiere del pronunciamiento judicial para emitir su pronunciamiento, debe esperar la sentencia para emitir el fallo respectivo. Entiendo que la acción correcta sería suspender el proceso y esperar el pronunciamiento judicial.

8. ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

ENTREVISTADO: No siempre, existen casos en que la administración cuenta con los elementos suficientes para emitir su fallo, no encontrándose supeditado al pronunciamiento judicial.

9. ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

ENTREVISTADO: No, ya que los delitos deben establecerse en cuanto a la magnitud y la gravedad del daño, no es necesario cuantificar para determinar un delito.

10. ENTREVISTADOR: ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

ENTREVISTADO: No, eso implicaría tratar de limitar el ius puniendi del estado.

ENTREVISTA N° 008

ENTREVISTADO: Fiorella Samhan Salgado

Cargo: ABOGADA LITIGANTE

Fecha: 09/11/2022

1. **ENTREVISTADOR:** ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

ENTREVISTADO: La duplicidad que existe entre algunas conductas previstas en la Ley Penal Tributaria y el libro cuarto del Código Tributario es real, es evidente y desde mi punto de vista no se puede desaparecer. Lo que sí es posible es diferenciar la redacción que ha hecho el legislador en ambos aspectos, entonces desde el lado teórico tú tienes las infracciones tributarias con ciertas características y los delitos tributarios con ciertas características, desde el lado práctico tienes un libro cuarto del código tributario que te marca lo que son las infracciones y la ley penal tributaria que te marcan algunas conductas que califican como delito, salvo el artículo 5 de la ley penal tributaria que es el delito contable que es similar, tal cual a la ley penal tributaria en los otros supuestos si existe la distinción por que se marca el elemento subjetivo del tipo que es dolo, la intención, en las infracciones tributarias en ninguna conducta del código te habla de dolo ni de intención. Entonces la duplicidad existe, sí, debemos solucionarla, si, es un problema si.

2. **ENTREVISTADOR:** En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

ENTREVISTADO: En primer lugar En la legislación tienes que marcar un antes y un después en la propia norma, vale decir, el código tributario, tienes que ver la fecha que se hizo el código tributario y la fecha de cuando se hizo

el libro cuarto del código tributario y segundo la fecha en que se promulgo la ley penal tributaria, entonces allí vas a marcar una diferencia entre cuando existió una cosa y cuando existía la otra, segundo la potestad sancionadora que tiene el Estado es una potestad que no existe exclusivamente en materia tributaria, es una potestad que existe en varias materias partiendo de la potestad sancionadora en materia administrativa, entonces la potestad sancionadora en el ámbito tributario al día de hoy se refiere a un ámbito administrativo y a un ámbito penal, la evaluación que ha hecho la norma es distinguirlo, en uno lo ha mandado al mismo código tributario calificando de infracciones y sanciones de tipo administrativo, y en otro ámbito lo ha mandado a la vía penal con una ley especial que es el Decreto Legislativo 813 que es La ley penal Tributaria y el 815 la Ley de exclusión y reducción de penas ,si ha hecho la diferencia, el legislador si ha marcado la línea, que ha pasado, que al marcar la línea como el uno lo hace el especialista en materia administrativo y el otro lo hace el especialista en derecho penal han coincido en las conductas, entonces hay una, dos o tres que están respetivas, ese es el problema, por eso que se ha dividido, pero la evaluación si ha hecho.

3. ENTREVISTADOR: ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

ENTREVISTADO: El hecho de duplicar sanciones, duplicar investigaciones, ya de por sí está zanjado en la vía administrativa a través de un pronunciamiento, o sea ya existe de hace muchos años un pronunciamiento del tribunal fiscal, en el cual te dice que si existen las dos cosas uno tiene que delimitarse y el otro continua, esto es en el Acuerdo de sala plena N° 20- 2003 del Tribunal Fiscal, cuando el Tribunal fiscal llega a un acuerdo de sala plena, ósea junta junta a todos los vocales y llegan a un acuerdo, luego para que ese acuerdo tenga un efecto lo tiene que poner en una Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia obligatoria que se hizo en su momento,

entonces a través de ese acuerdo lo que ha dicho el Tribunal Fiscal es, te leo textual, “corresponde suspender el procedimiento administrativo hasta que culmine el proceso penal” vale decir la administración tributaria debe de abstenerse de actuar a efectos de no atentar los derechos fundamentales del sancionado, cuando existe duplicidad, esto es del mismo sujeto, hecho o fundamento, la triple identidad, quien suspende es la pregunta, es el administrativo y continua el penal, es un tema que ya se zanjo, o sea no pueden existir dos procesos en tanto tengan el mismo sujeto, el hecho y el mismo fundamento.

- 4.- **ENTREVISTADOR:** En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

ENTREVISTADO: Sí, pues a pesar que han coincidido en las mismas conductas, han considerado la esencia del dolo en cada sanción.

- 5.- **ENTREVISTADOR:** ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

ENTREVISTADO: Obviamente se entiende que el ordenamiento jurídico es un conjunto de normas, nada es aislado, entonces se entendería que si se aplican sanciones administrativa y se aplican también sanciones por delitos hay que saber que no puede hacerse si se vulnera el principio del non bis in idem, de que puede existir, podría existir en cuanto no se vulnera el non bis in idem, porque acuérdate que no siempre vas a tener el mismo sujeto, el mismo hecho y el mismo fundamento, a veces podrías tener distintos sujetos, distinto fundamentos, entonces allí sí podríamos hablar de una

autonomía de penas por delitos tributarios, lo que tenemos que entender es que la triple identidad a que se refiere el nom bis in idem no siempre se da, no es automática, entonces tú no puedes cerrar la puerta a que existan sanciones en vía administrativas y sanciones en vía penal, o sea la posibilidad puede existir pero respetando el principio, entonces esa es la forma sana de leer el código tributario.

6.- ENTREVISTADOR: ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

ENTREVISTADO: Si, la potestad sancionadora administrativa debe respetar los principios del derecho, entre ellos el principio NON BIS IN IDEM.

7.- ENTREVISTADOR: En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

ENTREVISTADO: La suspensión del proceso administrativo ante el inicio de un proceso penal es la mejor manera de proteger los derechos fundamentales y no vulnerar el principio nom bis in idem.

8.- ENTREVISTADOR: ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

ENTREVISTADO: Si, ya que la potestad sancionadora penal se sobrepone a la administrativa en una duplicidad de hechos.

9.- ENTREVISTADOR: ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

ENTREVISTADO: En una tesis similar propuse una misma limitación con respecto a los delitos aduaneros, con un cambio de sanción en base al

perjuicio fiscal calculado en UIT, pero hasta la fecha no lo han hecho, justamente por la triple identidad.

10.- ENTREVISTADOR: ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

ENTREVISTADO: Sí, basándose en la normativa vigente

ANEXO 002:

Tabla 17: Matriz de Consistencia

AMBITO TEMÁTICO	PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	CATEGORÍAS	SUBCATEGORÍAS
Imposición de límites a la acumulación de sanciones penal y tributaria en la aplicación del principio NON BIS IN IDEM.	¿En qué medida la imposición de límites a la acumulación de sanciones penales y tributarias evitaría la vulneración del principio NON BIS IN IDEM?	Determinar si la aplicación del principio non bis in ídem permite la aplicación conjunta de sanciones penales y tributarias	Evaluar de qué manera la imposición de una sanción y una sanción tributaria podrían darse copulativamente.	Sanciones penales y tributarias	Defraudación Tributaria
					Infracción Tributaria
			Evaluar de qué manera se podría establecer una sanción administrativa sin perjuicio de la sanción penal	El principio non bis in ídem	Tutela Jurisdiccional efectiva
					Garantías Constitucionales

Fuente: Elaboración Propia

ANEXO 003:

**GUIA DE ENTREVISTA PARA ABOGADOS Y CONTADORES - ESPECIALISTAS
EN DERECHO DE TRIBUTARIO Y DERECHO PENAL**

Buenos días/tardes. Mi nombre es María Espinoza Manrique y estoy realizando una investigación sobre la vulneración del principio NON BIS IN IDEM en la aplicación conjunta sanciones penal y tributaria en virtual a lo establecido en la Ley Penal Tributaria y el Código Tributario.

El propósito de esta entrevista es conocer distintas opiniones y puntos de vista, enfocados a resolver mi problema de investigación sobre el tema antes señalado.

En este sentido, siéntase libre de compartir sus ideas y opiniones sinceras, sin el temor que ésta sea divulgada, ya que se mantendrá la confiabilidad del caso.

Desde ya muchas gracias por su tiempo.

Mi nombre es:.....

Siendo las.... pm., del día ../.../....., en la ciudad de....., procedo a dar respuesta a las preguntas formuladas por la entrevistadora:

Preguntas:

1.- ¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?

.....
.....
.....

2.- En la tabla de infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?

.....
.....
.....

3.- ¿Considera Ud. pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?

.....
.....
.....
4.- En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?

.....
.....
.....
5.- ¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?

.....
.....
.....
6.- ¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

.....
.....
.....
7.- En mérito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?

.....
.....
.....

8.- ¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse de aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?

.....
.....
.....

9.- ¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?

.....
.....
.....

10.- ¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?

.....
.....
.....

Se le agradece su participación en la presente entrevista, del cual su aporte servirá para el desarrollo de la presente investigación.

CARTA DE PRESENTACIÓN

Dr. RAFAEL ARTURO ALBA CALLACNA

Presente

Asunto: VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS A TRAVÉS DE JUICIO DE EXPERTOS.

Me es muy grato comunicarme con usted para expresarle mis saludos, y, asimismo, hacer de su conocimiento que siendo estudiante de la de la Facultad de Derecho y Humanidades – Programa Académico de Derecho de la Universidad César Vallejo Filial Chimbote, requiero validar el instrumento con el cual recogeré la información necesaria para poder desarrollar una investigación con el objetivo de obtener el grado académico de Abogado.

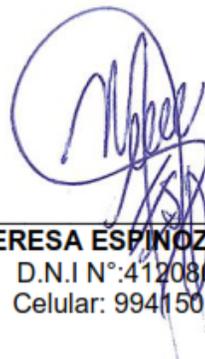
El título del Proyecto de investigación es: **“Imposición de límites a la acumulación de sanciones penal y tributaria en la aplicación del principio NON BIS IN IDEM”** y siendo imprescindible contar con la evaluación de docentes especializados para poder aplicar el instrumento en mención, he considerado conveniente recurrir a usted, ante su connotado conocimiento de la variable y problemática, y sobre el cual realiza su ejercicio profesional.

El expediente de validación, que le hago llegar contiene:

- Carta de presentación.
- Definiciones conceptuales de las variables y dimensiones.
- Certificado de validez de contenido de los instrumentos.

Expresándole mis sentimientos de respeto y consideración me despido de usted, no sin antes agradecerle por la atención que presta a la presente.

Atentamente.



MARIA TERESA ESPINOZA MANRIQUE

D.N.I N°:41208021

Celular: 994150134

DEFINICIONES CONCEPTUALES DE LAS CATEGORIAS Y SUS SUBCATEGORIAS

- I. **Categoría: Sanciones Penales y tributarias:** Las sanciones pueden darse de dos formas, sanciones penales y sanciones tributarias. Se entiende por sanciones penales al instrumento de control formalizado que debe ser aplicado a la persona en forma proporcional y legal. Las sanciones penales tienen una razón de ser, esto es, han sido creadas para cumplir ciertos fines, los mismos que muchas veces son dejados de lado a la hora de tipificar y sancionar las conductas delictivas. Mientras que por sanciones tributarias es la consecuencia jurídica por el incumplimiento de las obligaciones Tributarias (Consecuencia de las Infracciones). Podríamos decir que son los “castigos” que se imponen a los contribuyentes por la violación de las normas tributarias (Infracciones Tributarias).

Subcategorías:

- **Defraudación Tributaria:** Según la Ley Penal Tributaria, es un delito que por aquel artificio o engaño busca eludir o evitar el pago de un tributo.
- **Infracción tributaria:** Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Consta de 4 ítems

- II. **Categoría: El principio non bis in idem:** El principio non bis in idem es un derecho fundamental del Derecho Penal. Un sujeto no podrá ser sancionado dos veces por la comisión de los mismos hechos. Tiene la finalidad de proteger a los ciudadanos de no ser juzgados o penalizados más de una vez por un hecho punible.

Subcategorías:

- **Tutela Jurisdiccional efectiva:** La tutela jurisdiccional efectiva es un derecho complejo de naturaleza constitucional y de derechos humanos ya que su contenido

está compuesto por un abanico de derechos cuyo cumplimiento es obligatorio en el marco de un proceso, en el de un Estado constitucional de derecho y en el de los tratados de derechos humanos.

- **Garantías Constitucionales:** En sentido estricto, son garantías constitucionales los medios de protección de los derechos humanos, consistentes en la posibilidad que tiene el titular de un derecho de poner en movimiento el órgano jurisdiccional para que tutele ese derecho, si es conculcado o amenazado de vulneración.

Consta de 6 ítems

**CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA
SANCIONES PENALES Y TRIBUTARIAS:
ENTREVISTA SOBRE LA CATEGORIA SANCIONES PENALES Y TRIBUTARIAS**

N°	Dirección del ítem	Categorías/ Ítems	Pertinencia ¹		Relevancia ²		Claridad ³		Sugerencias/Observaciones
			SI	No	SI	No	SI	No	
SUB CATEGORIA 1: Defraudación Tributaria			SI	No	SI	No	SI	No	
8	Directo	¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?	X		X		X		
9	Directo	¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?	X		X		X		
SUB CATEGORIA 2: Defraudación Tributaria			SI	No	SI	No	SI	No	
2	Directo	En la tabla de Infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?	X		X		X		
3	Directo	¿Considera Ud. Pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?	X		X		X		

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO GUIA DE ENTREVISTA**Observaciones:**

Opinión de aplicabilidad: Aplicable [x] Aplicable después de corregir [] No aplicable []

Apellidos y nombres del juez validador Dr. RAFAEL ARTURO ALBA CALLACNA

DNI: 32969503

Formación académica del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Licenciado en educación. especialidad: filosofía, psicología y ciencias sociales por la Universidad Nacional del Santa
02	Magister en educación, especialidad: con mención en docencia y gestión educativa por la Universidad Privada Cesar Vallejo
03	Doctor en educación por la Universidad Privada Cesar Vallejo

Experiencia profesional del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Docente universitario
03	Jefe de la oficina de investigación de la Universidad Privada César Vallejo
04	Director de Investigación de la Universidad Privada César Vallejo

¹**Pertinencia:** El ítem corresponde al concepto teórico formulado.

²**Relevancia:** El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica del constructo

³**Claridad:** Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión


Dr. Rafael Alba Callacna

Firma y sello

09 de septiembre del 2022

**CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA EL
PRINCIPIO NOM BIS IN IDEM
ENTREVISTA SOBRE LA CATEGORIA EL PRINCIPIO NOM BIS IN IDEM**

N°	Dirección del ítem	Categorías / Ítems	Pertinencia ¹		Relevancia ²		Claridad ³		Sugerencias/Observaciones
			SI	No	SI	No	SI	No	
SUB CATEGORIA 1: Tutela Jurisdiccional efectiva			SI	No	SI	No	SI	No	
1	Directo	¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?	X		X		X		
6	Directo	¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la Administración Tributaria?	X		X		X		
SUB CATEGORIA 1: Tutela Jurisdiccional efectiva			SI	No	SI	No	SI	No	
4	Directo	En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?	X		X		X		
5	Directo	¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?	X		X		X		
7	Directo	En merito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?	X		X		X		
10	Directo	¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?	X		X		X		

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO GUIA DE ENTREVISTA**Observaciones:**

Opinión de aplicabilidad: **Aplicable** [x] **Aplicable después de corregir** [] **No aplicable** []

Apellidos y nombres del juez validador Dr. RAFAEL ARTURO ALBA CALLACNA
DNI: 32969503

Formación académica del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Licenciado en educación. especialidad: filosofía, psicología y ciencias sociales por la Universidad Nacional del Santa
02	Magister en educación, especialidad: con mención en docencia y gestión educativa por la Universidad Privada Cesar Vallejo
03	Doctor en educación por la Universidad Privada Cesar Vallejo

Experiencia profesional del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Docente universitario
02	Jefe de la oficina de investigación de la Universidad Privada César Vallejo
03	Director de Investigación de la Universidad Privada César Vallejo

¹**Pertinencia:** El ítem corresponde al concepto teórico formulado.

²**Relevancia:** El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica del constructo

³**Claridad:** Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión


Dr. Rafael Alba Callacna

Firma y sello

09 de septiembre del 2022

ANEXO 005: Tabla 18: Matriz de Validación de Instrumento



CARTA DE PRESENTACIÓN

Dr. SAID GIULIANO TRUJILLO RIPAMONTI
Presente

Asunto: VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS A TRAVÉS DE JUICIO DE EXPERTOS.

Me es muy grato comunicarme con usted para expresarle mis saludos, y, asimismo, hacer de su conocimiento que siendo estudiante de la de la Facultad de Derecho y Humanidades – Programa Académico de Derecho de la Universidad César Vallejo Filial Chimbote, requiero validar el instrumento con el cual recogeré la información necesaria para poder desarrollar una investigación con el objetivo de obtener el grado académico de Abogado.

El título del Proyecto de investigación es: **“Imposición de límites a la acumulación de sanciones penal y tributaria en la aplicación del principio NON BIS IN IDEM”** y siendo imprescindible contar con la evaluación de docentes especializados para poder aplicar el instrumento en mención, he considerado conveniente recurrir a usted, ante su connotado conocimiento de la variable y problemática, y sobre el cual realiza su ejercicio profesional.

El expediente de validación, que le hago llegar contiene:

- Carta de presentación.
- Definiciones conceptuales de las variables y dimensiones.
- Certificado de validez de contenido de los instrumentos.

Expresándole mis sentimientos de respeto y consideración me despido de usted, no sin antes agradecerle por la atención que presta a la presente.

Atentamente.

MARIA TERESA ESPINOZA MANRIQUE

D.N.I N°: 41208021

Celular: 994150134

DEFINICIONES CONCEPTUALES DE LAS CATEGORIAS Y SUS SUBCATEGORIAS

III. Categoría: Sanciones Penales y tributarias: Las sanciones pueden darse de dos formas, sanciones penales y sanciones tributarias. Se entiende por sanciones penales al instrumento de control formalizado que debe ser aplicado a la persona en forma proporcional y legal. Las sanciones penales tienen una razón de ser, esto es, han sido creadas para cumplir ciertos fines, los mismos que muchas veces son dejados de lado a la hora de tipificar y sancionar las conductas delictivas. Mientras que por sanciones tributarias es la consecuencia jurídica por el incumplimiento de las obligaciones Tributarias (Consecuencia de las Infracciones). Podríamos decir que son los “castigos” que se imponen a los contribuyentes por la violación de las normas tributarias (Infracciones Tributarias).

Subcategorías:

- **Defraudación Tributaria:** Según la Ley Penal Tributaria, es un delito que por aquel artificio o engaño busca eludir o evitar el pago de un tributo.
- **Infracción tributaria:** Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Consta de 4 ítems

IV. Categoría: El principio non bis in idem: El principio non bis in idem es un derecho fundamental del Derecho Penal. Un sujeto no podrá ser sancionado dos veces por la comisión de los mismos hechos. Tiene la finalidad de proteger a los ciudadanos de no ser juzgados o penalizados más de una vez por un hecho punible.

Subcategorías:

- **Tutela Jurisdiccional efectiva:** La tutela jurisdiccional efectiva es un derecho complejo de naturaleza constitucional y de derechos humanos ya que su contenido

está compuesto por un abanico de derechos cuyo cumplimiento es obligatorio en el marco de un proceso, en el de un Estado constitucional de derecho y en el de los tratados de derechos humanos.

- **Garantías Constitucionales:** En sentido estricto, son garantías constitucionales los medios de protección de los derechos humanos, consistentes en la posibilidad que tiene el titular de un derecho de poner en movimiento el órgano jurisdiccional para que tutele ese derecho, si es conculcado o amenazado de vulneración.

Consta de 6 ítems

**CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA
SANCIONES PENALES Y TRIBUTARIAS:
ENTREVISTA SOBRE LA CATEGORIA SANCIONES PENALES Y TRIBUTARIAS**

Nº	Dirección del ítem	Categorías/ Ítems	Pertinencia ¹		Relevancia ²		Claridad ³		Sugerencias/Observaciones
			SI	No	SI	No	SI	No	
SUB CATEGORIA 1: Defraudación Tributaria			SI	No	SI	No	SI	No	
8	Directo	¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?	X		X		X		
9	Directo	¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?	X		X		X		
SUB CATEGORIA 2: Defraudación Tributaria			SI	No	SI	No	SI	No	
2	Directo	En la tabla de Infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?	X		X		X		
3	Directo	¿Considera Ud. Pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?	X		X		X		

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORÍA SANCIONES PENALES Y TRIBUTARIAS**Observaciones:**

Opinión de aplicabilidad: Aplicable [x] Aplicable después de corregir [] No aplicable []

Apellidos y nombres del juez validador SAID GIULIANO TRUJILLO RIPAMONTI

DNI: 21122364

Formación académica del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Abogado

Experiencia profesional del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Docente universitario
02	Director General de SAID CORPORATION SAC
03	Jefe del Área de Cobranza Coactiva en SUNAT

¹**Pertinencia:** El ítem corresponde al concepto teórico formulado.

²**Relevancia:** El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica del constructo

³**Claridad:** Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión



Firma y sello

09 de septiembre del 2022

**CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA EL
PRINCIPIO NOM BIS IN IDEM
ENTREVISTA SOBRE LA CATEGORIA EL PRINCIPIO NOM BIS IN IDEM**

Nº	Dirección del ítem	Categorías / Ítems	Pertinencia ¹		Relevancia ²		Claridad ³		Sugerencias/Observaciones
			SI	No	SI	No	SI	No	
SUB CATEGORIA 1: Tutela Jurisdiccional efectiva			SI	No	SI	No	SI	No	
1	Directo	¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?	X		X		X		
6	Directo	¿Considera que la triple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la Administración Tributaria?	X		X		X		
SUB CATEGORIA 1: Tutela Jurisdiccional efectiva			SI	No	SI	No	SI	No	
4	Directo	En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?	X		X		X		
5	Directo	¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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”? se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?	X		X		X		
7	Directo	En merito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?	X		X		X		
10	Directo	¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?	X		X		X		

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA PRINCIPIO NON BIS IN IDEM**Observaciones:**

Opinión de aplicabilidad: Aplicable [x] Aplicable después de corregir [] No aplicable []

Apellidos y nombres del juez validador SAID GIULIANO TRUJILLO RIPAMONTI
DNI: 21122364

Formación académica del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Abogado

Experiencia profesional del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

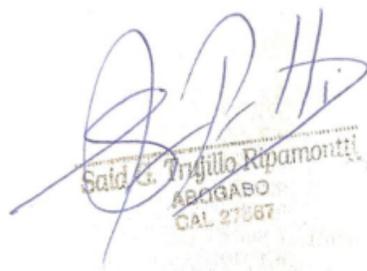
01	Docente universitario
02	Director General de SAID CORPORATION SAC
03	Jefe del Área de Cobranza Coactiva en SUNAT

¹**Pertinencia:** El ítem corresponde al concepto teórico formulado.

²**Relevancia:** El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica del constructo

³**Claridad:** Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión



Said G. Trujillo Ripamonti
ABOGADO
DNI 21122364

Firma y sello

09 de septiembre del 2022

ANEXO 006: Tabla 19: Matriz de Validación de Instrumento



CARTA DE PRESENTACIÓN

Dr. FERNANDO ALEJANDRO GONZALES TORRES
Presente

Asunto: VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS A TRAVÉS DE JUICIO DE EXPERTOS.

Me es muy grato comunicarme con usted para expresarle mis saludos, y, asimismo, hacer de su conocimiento que siendo estudiante de la de la Facultad de Derecho y Humanidades – Programa Académico de Derecho de la Universidad César Vallejo Filial Chimbote, requiero validar el instrumento con el cual recogeré la información necesaria para poder desarrollar una investigación con el objetivo de obtener el grado académico de Abogado.

El título del Proyecto de investigación es: **“Imposición de límites a la acumulación de sanciones penal y tributaria en la aplicación del principio NON BIS IN IDEM”** y siendo imprescindible contar con la evaluación de docentes especializados para poder aplicar el instrumento en mención, he considerado conveniente recurrir a usted, ante su connotado conocimiento de la variable y problemática, y sobre el cual realiza su ejercicio profesional.

El expediente de validación, que le hago llegar contiene:

- Carta de presentación.
- Definiciones conceptuales de las variables y dimensiones.
- Certificado de validez de contenido de los instrumentos.

Expresándole mis sentimientos de respeto y consideración me despido de usted, no sin antes agradecerle por la atención que presta a la presente.

Atentamente.

MARIA TERESA ESPINOZA MANRIQUE

D.N.I N°: 41208021
Celular: 994150134

DEFINICIONES CONCEPTUALES DE LAS CATEGORIAS Y SUS SUBCATEGORIAS

I. **Categoría: Sanciones Penales y tributarias:** Las sanciones pueden darse de dos formas, sanciones penales y sanciones tributarias. Se entiende por sanciones penales al instrumento de control formalizado que debe ser aplicado a la persona en forma proporcional y legal. Las sanciones penales tienen una razón de ser, esto es, han sido creadas para cumplir ciertos fines, los mismos que muchas veces son dejados de lado a la hora de tipificar y sancionar las conductas delictivas. Mientras que por sanciones tributarias es la consecuencia jurídica por el incumplimiento de las obligaciones Tributarias (Consecuencia de las Infracciones). Podríamos decir que son los “castigos” que se imponen a los contribuyentes por la violación de las normas tributarias (Infracciones Tributarias).

Subcategorías:

- **Defraudación Tributaria:** Según la Ley Penal Tributaria, es un delito que por aquel artificio o engaño busca eludir o evitar el pago de un tributo.
- **Infracción tributaria:** Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Consta de 4 ítems

II. **Categoría: El principio non bis in idem:** El principio non bis in idem es un derecho fundamental del Derecho Penal. Un sujeto no podrá ser sancionado dos veces por la comisión de los mismos hechos. Tiene la finalidad de proteger a los ciudadanos de no ser juzgados o penalizados más de una vez por un hecho punible.

Subcategorías:

- **Tutela Jurisdiccional efectiva:** La tutela jurisdiccional efectiva es un derecho complejo de naturaleza constitucional y de derechos humanos ya que su contenido está compuesto por un abanico de derechos cuyo cumplimiento es obligatorio en el

marco de un proceso, en el de un Estado constitucional de derecho y en el de los tratados de derechos humanos.

- **Garantías Constitucionales:** En sentido estricto, son garantías constitucionales los medios de protección de los derechos humanos, consistentes en la posibilidad que tiene el titular de un derecho de poner en movimiento el órgano jurisdiccional para que tutele ese derecho, si es conculcado o amenazado de vulneración.

Consta de 6 ítems

**CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA
SANCIONES PENALES Y TRIBUTARIAS:
ENTREVISTA SOBRE LA CATEGORIA SANCIONES PENALES Y TRIBUTARIAS**

Nº	Dirección del ítem	Categorías/ Ítems	Pertinencia ¹		Relevancia ²		Claridad ³		Sugerencias/Observaciones
			Sí	No	Sí	No	Sí	No	
SUB CATEGORIA 1: Defraudación Tributaria			Sí	No	Sí	No	Sí	No	
8	Directo	¿Considera usted que la Autoridad Administrativa se encuentra sometida a la Autoridad Judicial, tanto que la SUNAT debe abstenerse aplicar sanción mientras se dilucida el aspecto penal?	X		X		X		
9	Directo	¿Cree usted que debería aplicarse límites cuantitativos para tipificar una conducta inadecuada como delito o como infracción?	X		X		X		
SUB CATEGORIA 2: Defraudación Tributaria			Sí	No	Sí	No	Sí	No	
2	Directo	En la tabla de Infracciones y sanciones comprendidas en el código tributario, ¿cree usted que se ha tipificado teniendo en cuenta la potestad sancionadora del estado en el extremo disciplinario?	X		X		X		
3	Directo	¿Considera Ud. Pertinente que la Administración tributaria inicie un procedimiento sancionador existiendo un proceso judicial por los mismos hechos?	X		X		X		

CERTIFICADO DE VALIDEZ DEL INSTRUMENTO DE LA CATEGORIA SANCIONES PENALES Y TRIBUTARIAS**Observaciones:**

Opinión de aplicabilidad: **Aplicable [x]** **Aplicable después de corregir []** **No aplicable []**

Apellidos y nombres del juez validador FERNANDO ALEJANDRO GONZALES TORRES

DNI: 42003523

Formación académica del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Licenciado e la Carrera de Derecho y Ciencias Políticas
02	Magister en Derecho Penal y Procesal Penal

Experiencia profesional del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Defensa independiente

¹**Pertinencia:** El ítem corresponde al concepto teórico formulado.

²**Relevancia:** El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica del constructo

³**Claridad:** Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión



Ms. Fernando A. Gonzales Torres
CAS. 2665

09 de septiembre del 2022

**CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA EL
PRINCIPIO NOM BIS IN IDEM
ENTREVISTA SOBRE LA CATEGORIA EL PRINCIPIO NOM BIS IN IDEM**

Nº	Dirección del ítem	Categorías / Ítems	Pertinencia ¹		Relevancia ²		Claridad ³		Sugerencias/Observaciones
			Sí	No	Sí	No	Sí	No	
SUB CATEGORIA 1: Tutela Jurisdiccional efectiva			Sí	No	Sí	No	Sí	No	
1	Directo	¿Considera usted que la Ley Penal Tributaria en sus distintas modalidades, sanciona las mismas acciones infractoras establecidas en el Código tributario?	X		X		X		
6	Directo	¿Considera que la tiple identidad establecida por el principio NON BIS IN IDEM es la misma cuando se aplica la potestad sancionadora administrativa de la Administración Tributaria?	X		X		X		
SUB CATEGORIA 1: Tutela Jurisdiccional efectiva			Sí	No	Sí	No	Sí	No	
4	Directo	En base a lo señalado en el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala entre otros puntos, que todas las entidades administrativas deben estar regidas por los principios como el NON BIS IN IDEM ¿considera usted que se ha tenido en cuenta este artículo al elaborar las sanciones penales?	X		X		X		
5	Directo	¿Cree usted que con lo señalado en el artículo 190° del Código Tributario el cual a la letra dice “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” se estaría vulnerado el principio NON BIS IN IDEM?	X		X		X		
7	Directo	En merito a la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 07289-2005-AA-TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, ¿Qué acción considera debería ser la correcta para no vulnerar el debido proceso?	X		X		X		
10	Directo	¿Considera que debería establecerse un procedimiento de control para evitar se inicie los dos procesos (tanto administrativos como judiciales) de manera simultánea?	X		X		X		

CERTIFICADO DE VALIDEZ DEL INSTRUMENTO DE LA CATEGORIA EL PRINCIPIO NOM BIS IN IDEM**Observaciones:**

Opinión de aplicabilidad: Aplicable [x] Aplicable después de corregir [] No aplicable []

Apellidos y nombres del juez validador FERNANDO ALEJANDRO GONZALES TORRES
DNI: 42003523

Formación académica del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	ABOGADO
02	Magister en Derecho Penal y Procesal Penal

Experiencia profesional del validador: (asociado a su calidad de experto en la variable y problemática de investigación)

01	Defensa independiente

¹**Pertinencia:** El ítem corresponde al concepto teórico formulado.

²**Relevancia:** El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica del constructo

³**Claridad:** Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión



Ms. Fernando A. Gonzales Torres
CAS. 2665

09 de septiembre del 2022



UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO

**FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**

Declaratoria de Autenticidad del Asesor

Yo, OLGA ALEJANDRA ALCANTARA FRANCIA, docente de la FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES de la escuela profesional de DERECHO de la UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO SAC - CHIMBOTE, asesor de Tesis titulada: "Imposición de límites a la acumulación de sanciones penal y tributaria en la aplicación del principio NON BIS IN IDEM", cuyo autor es ESPINOZA MANRIQUE MARIA TERESA, constato que la investigación tiene un índice de similitud de 18.00%, verificable en el reporte de originalidad del programa Turnitin, el cual ha sido realizado sin filtros, ni exclusiones.

He revisado dicho reporte y concluyo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio. A mi leal saber y entender la Tesis cumple con todas las normas para el uso de citas y referencias establecidas por la Universidad César Vallejo.

En tal sentido, asumo la responsabilidad que corresponda ante cualquier falsedad, ocultamiento u omisión tanto de los documentos como de información aportada, por lo cual me someto a lo dispuesto en las normas académicas vigentes de la Universidad César Vallejo.

CHIMBOTE, 24 de Noviembre del 2022

Apellidos y Nombres del Asesor:	Firma
OLGA ALEJANDRA ALCANTARA FRANCIA DNI: 18123835 ORCID: 0000-0001-9159-1245	Firmado electrónicamente por: OLGAAFRANCIA el 28-11-2022 12:11:03

Código documento Trilce: TRI - 0453351