

APLICACION DEL “NON BIS IN IDEM” EN MATERIA TRIBUTARIA

María Julia Sáenz Rabanal

I. INTRODUCCION

Ciertamente resulta difícil abordar temas en los que materias “ajenas” a nuestra labor tienen tanta incidencia. Sin embargo, esa aparente distancia se hace casi imperceptible cuando en el curso de la práctica profesional nos encontramos con disposiciones tributarias y resoluciones administrativas que generan controversia, haciendo necesaria una reflexión al respecto.

Tal es el caso de esta famosa regla -o principio para algunos- de aplicación común en materia penal y con presencia normativa en el derecho tributario peruano. Nos referimos al “*non bis in ídem*” que no es otra cosa que garantizar que un mismo hecho no pueda ser sancionado o castigado más de una vez cuando existen en él identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Abundante es la doctrina penal, administrativa y tributaria y resultaría, por decir lo menos, casi imposible tratar de abarcarla toda. Sin perjuicio de ello, para este breve análisis, hemos procurado revisar alguna con el fin de precisar ciertos conceptos y abordar con mayor claridad la legislación tributaria contenida en el Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo 816, modificado por Ley 27038 y dar una opinión sobre la jurisprudencia que sobre esta materia ha venido siendo publicada recientemente.

Evidentemente no es nuestro propósito agotar la materia, pero sí procuramos mayores elementos de juicio en la aplicación del Artículo 171 del Código Tributario.

El análisis partirá del esbozo de la definición doctrinaria de la figura, su naturaleza jurídica y su vinculación con ciertos principios de imposición fiscal y de aplicación de la ley penal. Luego analizaremos las teorías de los concursos de infracciones y sanciones, así como alcance de la pluralidad de hechos o tipos jurídicos -en este trabajo ambos conceptos no son sinónimos y lo precisaremos en su momento-, para



abordar así el Artículo 171 del Código Tributario. Definido el alcance de dicha norma, revisaremos las infracciones contenidas en el Libro Cuarto del citado Código que podrían tener pluralidad de hechos o actos típicos, en las que no resultaría de aplicación el "*non bis in ídem*" y aquellas en las que sí podría ser invocado.

Nos referiremos también a dos jurisprudencias del Tribunal Fiscal, expedidas sobre casos de aplicación de sanciones vinculadas con retención de tributos.

Finalmente, haremos breve referencia a los textos de diversos Códigos y Leyes generales tributarias existentes en ciertos países de América Latina y en España.

II. EL CONCEPTO

Esta es una figura jurídica -elevada por algunos a la categoría de principio- cuyo origen se encuentra en el derecho penal y específicamente en materia procesal, vinculado primariamente al principio de cosa juzgada que garantiza la imposibilidad de volver a juzgar a un sujeto por un hecho ilícito que ya fue materia de una resolución judicial firme.

Sin embargo, ha evolucionado para colocarse como regla o principio aplicable a todas las materias del derecho y especialmente del derecho administrativo sancionador -en el que ubicaremos para efecto de nuestro análisis al Derecho Tributario-.

En su definición supone que un hecho no pueda ser sancionado más de una vez cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. En otras palabras, no procedería la aplicación de una sanción, cuando un mismo sujeto hubiere actuado en la comisión de un hecho unitario que podría infringir varias disposiciones y por lo tanto suponer más de una infracción.

Doctrinariamente se ha establecido niveles de aplicación del "*non bis in ídem*" considerando que no sólo debe ser utilizado en una misma materia. El primero que prohíbe la sanción penal y administrativa del hecho en forma paralela, El segundo que reconoce la prevalencia de la materia penal sobre la administrativa, de modo tal que sólo permite aplicar la primera en todos los casos de concurrencia. El tercero que limita la actuación de la Administración ante hechos que



violentan normas del mismo carácter administrativo.

No es el objetivo de nuestro análisis adentrarnos en los fundamentos de la aplicación de nuestra figura en cada uno de los niveles descritos, baste sólo indicar que el tercer nivel es el que nos convoca y en él está sustentado todo nuestro análisis. Es decir, nos referiremos a la aplicación del "non bis in ídem" en materia administrativa y exclusivamente en las disposiciones administrativas tributarias del Código Tributario peruano.

III. NATURALEZA JURIDICA

También aquí existen posiciones contrapuestas ya que algunos autores consideran que el "non bis in ídem" no tiene la categoría de principio general que proteja derechos fundamentales, sino que es simplemente una máxima, una manifestación de la aplicación de otros principios como el de legalidad, proporcionalidad y tipicidad. En tal sentido, sólo ayuda al aplicador del derecho cuando debe escoger si una conducta ha generado más de una infracción que pueda ser aplicada.

Al respecto, Alejandro Nieto ha precisado:

"En definitiva dado que la prohibición del bis in ídem no está dirigida al legislador sino al operador jurídico, tendrá éste que analizar con cuidado los tipos concurrentes para determinar si son idénticos (en cuyo caso apreciará concurso de leyes) o concéntricos, también llamados consuntivos. Todos los elementos del primero están incluidos en el segundo, pero éste añade o especifica algunos más (...) En otras palabras, el operador jurídico mira en dos direcciones: por un lado, hacia la norma para comprobar los extremos que acaban de decirse y, por otro lado, hacia los hechos para comprobar si son uno o son varios (...)"⁽¹⁾

Para otros, sin embargo es un principio derivado del valor máximo de justicia en la aplicación de las sanciones, cuando pudiera existir multiplicidad de infracciones cometidas por una misma conducta y que son castigadas por esferas jurídicas diferentes.

¹ Alejandro Nieto, "Derecho Administrativo Sancionador". Segunda Edición Ampliada. Editorial Tecnos. Madrid 1993, página 407.



Para nosotros es sólo una regla cuya aplicación resulta necesaria cuando una conducta puede generar varias infracciones y se requiere determinar si se trata de un solo hecho o es lícito sancionar con más de una sanción. Se vincula por ello con el principio de tipicidad en materia penal y con la necesidad de aplicar las sanciones de manera proporcional al daño causado.⁽²⁾

Al respecto, cabe indicar que el principio de proporcionalidad importa que la sanción a aplicarse debe encontrarse en relación con la gravedad de la infracción. Un sistema punitivo que sancione gravemente las infracciones leves y levemente las infracciones más graves fomenta la arbitrariedad y viola los criterios mínimos de razonabilidad que deben primar en todo ordenamiento jurídico. Por esta razón, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Penal Peruano dispone, siguiendo el principio de proporcionalidad, que la pena no puede sobrepasar la responsabilidad por el hecho.

En el mismo sentido, el Artículo 46 del citado cuerpo de leyes precisa que:

"(...) para determinar la pena dentro de los límites fijados por la ley, el Juez atenderá a la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido (...), considerando especialmente: la naturaleza de la acción, los medios empleados, la importancia de los deberes infringidos, la extensión del daño o peligro causados, las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión, los móviles y fines, (...), la reparación espontánea que se hubiera hecho del daño, (...)" (los subrayados son nuestros).

IV. LA DOCTRINA DE LOS CONCURSOS

En materia penal, frente a la existencia de conflictos (aparentes o reales) en la aplicación de la ley o de concurrencia de infracciones, existe la denominada teoría de los concursos de leyes o de infracciones, respectivamente,

1. Concurso aparente de leyes

Se presenta cuando un mismo hecho es tipificado como punible por dos leyes. Aparentemente ambos preceptos

² Juan J. Zonorza Pérez. El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (Los principios Constitucionales del Derecho Sancionador). Editorial Civitas, Primera edición. Madrid 1992. Página 99.



deben ser utilizados ya que debe presuponerse que el legislador lo ha querido así. Sin embargo, esta conclusión no parece ser la adecuada. Lo más razonable es pensar que el ordenamiento tiene un cierto desajuste que debe ser remediado a través la aplicación de la regla del "*non bis in idem*" que opera como un corrector,

Para la solución de este aparente problema existen pues una serie de criterios, a saber:

- a) Criterio de especialidad.- "*lex specialis derogat lege generali*". La ley especial prevalece sobre la general, debido a que los presupuestos de la ley general se encuentran incluidos en la especial, la que adiciona ciertas particularidades. Es por tanto aparente el conflicto porque en realidad existen dos tipos parcialmente coincidentes pero diferenciados por las características de la especialidad del segundo.
- b) Criterio de subsidiariedad.- "*lex primaria derogat legi subsidiare*". Se produce cuando en dos leyes concurrentes una es aplicable sólo en defecto de la otra. De esta manera, sería necesario que la disposición que es aplicable en primer término indicara que en su defecto podrá utilizarse alternativamente la otra norma.
- c) Criterio de alternatividad.- Opera residualmente, en defecto de los anteriores, suponiendo la aplicación de la norma que englobe en su contenido a la otra. Generalmente se trataría de la más grave.

Sin embargo, podrían existir casos en los que los criterios no nos sirvan para solucionar el conflicto aparente ya que podría tratarse de disposiciones de carácter administrativo, ninguna subsidiaria o alternativa de otra. A decir de Nieto, aquí el problema debería ser solucionado con los principios de voluntad y cronología. El primero supone la decisión del aplicador de la norma que decide cuál es la que resulta de aplicación, El segundo atiende al momento en que la disposición fue dada, suponiendo que siempre las normas posteriores son mejores,

2. Concurso de infracciones

Producido cuando un solo hecho pueda constituir más de



una infracción. En tal caso, si se aplicara la regla del "*non bis in ídem*", se dejaría impune una infracción, pero si no se la utiliza, se la estaría violentando. Ante ello, el derecho penal ha desarrollado la teoría de los concursos de infracciones, con las especiales características que analizamos a continuación:

a) Concurso ideal.- Cuando concurren dos infracciones por la realización de un solo hecho, sólo se castigará una, pero con una sanción mayor a la que habría podido corresponder de tratarse de un solo hecho. Con estas dos condiciones se respeta el "*non bis in ídem*" y no se permite la impunidad.

Con la aplicación de esta regla, se elimina la acumulación material (suma de sanciones), quedando dos posibilidades: la **absorción** que supone elegir la pena mayor entre todas las que la única conducta genera; o la **exasperación** que supone que se escoge la más grave y además se eleva o incrementa su contenido.

b) Concurso medial.- Producido cuando una infracción cometida es el medio para la comisión de otra. En tal sentido, la primera no es un fin en sí misma sino el medio para llegar a la segunda. En principio se trataría de dos infracciones distintas y por lo tanto deberían ser sancionadas de manera separada. En esta materia el Código Penal ha optado por sancionar al delito fin.

c) Concurso real.- Existe una relación lógica de infracciones, tratándose por ello de hechos independientes que son sancionados como tales. En tal sentido, si se tratara de un solo sujeto, todas las infracciones deberían ser sancionadas, sin embargo suele ocurrir que se sancione a la primera infracción y las siguientes sean tratadas como agravantes. Ello podría responder al respeto del principio de proporcionalidad.

V. PLURALIDAD DE HECHOS O TIPOS

Como ya lo habíamos adelantado, consideramos que ambos conceptos no son similares. Los **hechos** son sucesos vinculados al mundo fáctico, natural, es decir, no son definidos por la ley, y pueden ser acciones relevantes o no para el mundo jurídico.



Los **tipos** corresponden a definiciones de carácter legal establecidas en una norma positiva. En tal sentido, no dependen de la realización de una conducta en la realidad para existir. Son en sí mismos, producto de la definición a *priori* del legislador.

Según lo expuesto, podría existir una sola acción (hecho) que involucrara en sí misma la realización de diversos tipos legales. Esta situación ha sido definida de la siguiente manera por la jurisprudencia penal española:

*"(...) a) la acción puede estar constituida por una pluralidad de actos, sin que por ello se desvirtúe su carácter unitario; b) a una acción así entendida corresponde, por regla general, un solo delito, de modo que los actos integrantes de aquélla, aun constitutivos de otras figuras delictivas, quedan absorbidos por el tipo más grave que las abarca (...); lo normal, de acuerdo con la concepción general de la vida, es que sea la voluntad convergente de un telos inmediato la que dote de unidad natural a la acción que, al quedar recortada por un mismo tipo penal, da lugar a un solo delito (unidad jurídica o normativa) (...)"*³

Atendiendo a lo antes indicado, para dar solución al problema de la pluralidad o unidad de los tipos o hechos, se debe analizar si nos encontramos ante uno o varios hechos,

Para tal efecto, doctrinariamente se conocen dos alternativas de solución. Una, que califica al hecho atendiendo a su composición física, del tal modo que es único un hecho que proviene de un solo acto de voluntad de un sujeto y es así percibido por el propio sujeto y por los terceros. La otra, que califica a los hechos como únicos o múltiples ya no por la percepción natural del observador ni de su voluntad, sino por la calificación objetiva que le otorgue el legislador. Por lo tanto, es la norma la que determina si existe uno o varios tipos susceptible de sanción, teniendo la posibilidad de reunir varios hechos naturales en un tipo legal o descomponer un hecho natural en varios tipos legales. La propia norma no toma en cuenta todos los elementos naturales, sólo aquellos que considere relevantes desde su perspectiva jurídica. En tal sentido, se puede encontrar la solución a la aplicación o no de varias sanciones, determinando si existe una **unidad típica de la acción**.

³ Sentencia de la Sala Segunda, de fecha 12 de diciembre de 1997, citada por Nieto. Ob. cit. página 449



VI. EL ARTICULO 171 DEL CODIGO TRIBUTARIO

El Artículo 171 prescribe que **“cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción se aplicará la sanción más grave”**.

Dicha norma contiene la teoría del concurso ideal de infracciones y consagra legislativamente la regla del *“non bis in ídem”*. Se establece positivamente el criterio de que es la propia norma la que puede definir el hecho jurídicamente relevante -al que hemos denominado tipo- que podría eventualmente generar más de una infracción.

Pero debemos entender que el Artículo 171, al referirse a hecho, ha querido definir el tipo legal que podría eventualmente estar regulado en más de una disposición sancionatoria, garantizando de esta manera la aplicación de la infracción más grave. No así es el caso de hechos que la propia norma ha querido descomponer en más de un supuesto típico diferenciado y por lo tanto susceptible incluso de más de sanción.

Con estas consideraciones, y no sin antes indicar que la estructura y contenido del Código Tributario en materia de Sanciones e infracciones, es ciertamente deficiente, analicemos algunos de los supuestos del Código Tributario en los cuales existen los mismos hechos físicos que determinan la ocurrencia de tipos diversos y por lo tanto en los que **no es posible argumentar la regla del *non bis in ídem***.

- a. El numeral 1 del Artículo 178: “No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria”. (el subrayado es nuestro); frente al numeral 5 del mismo Artículo 178: “No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos” (el subrayado es nuestro).

Consideramos que en este caso un sólo hecho podría determinar la ocurrencia de más de una infracción debido a que la norma ha querido desagregar dicho hecho en una pluralidad de tipos legales. Así, el hecho podría ser la presentación de la declaración jurada, pero los tipos legales serían dos: **no incluir** en dicha declaración los tributos retenido; y **no pagar** dentro del plazo dichos tributos. En este caso, son



perfectamente aplicables ambas sanciones y no sería posible utilizar la regla del "non bis in ídem".

- b. El numeral 5 del Artículo 176: "Presentar más de una declaración rectificatoria (...)", frente a los numerales 1 y 2 del Artículo 178. Debido a que un tipo es la presentación de una rectificatoria, que tiene su propia sanción (80 por ciento de la Unidad Impositiva Tributaria). El segundo tipo se genera cuando la declaración determina una deuda o crédito diferentes a los contenidos en la declaración original, correspondiéndole por lo tanto su propia sanción (50 por ciento del tributo omitido o del saldo a favor indebidamente aumentado).

Del mismo modo, nos referiremos a algunas de las infracciones que podrían **permitir la aplicación del non bis in ídem**:

- a. El numeral 3 del Artículo 176, según el texto aprobado por la Ley 27038: "Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta" (el subrayado es nuestro), podría permitir la aplicación de la regla, si se presentara un supuesto sancionado como el establecido en el numeral 6 del Artículo 176: "Presentar las declaraciones en la forma, condiciones y/o lugares distintos a los establecidos por la Administración Tributaria". Ello debido a que no existe precisión sobre lo que debería ser entendido por "**forma incompleta**", versus la definición de "**forma distinta**". Eventualmente una forma distinta a la prevista por alguna disposición, podría terminar siendo incompleta si se la compara con la originalmente pensada para el cumplimiento de la obligación tributaria. En este caso, sólo sería de aplicación una sanción equivalente al 80 por ciento de la Unidad Impositiva Tributaria, según lo establece la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.
- b. El numeral 6 del Artículo 177, según el texto aprobado por Ley 27038: "No proporcionar la información que sea requerida por la Administración Tributaria 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" (el subrayado es nuestro), también generaría la aplicación de la regla frente a la infracción tipificada en el numeral 7 del mismo Artículo 177: "Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad" (el subrayado es



nuestro). Son de aplicación similares comentarios a los vertidos en el acápite anterior, debido a que por el uso de tipos genéricos como el contenido en el numeral 7 antes citado, podría cualquier cosa ser **no conforme con la realidad** al no cumplir por ejemplo con la **forma** o **condiciones** que pudiera establecer la Administración, salvo que se contara con una norma especial que precisara los alcances de estas condiciones tipificadas en el Código Tributario.

- c. El ya citado numeral 1 del Artículo 178 y el numeral 2 del mismo Artículo: *"Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario"*. Ambos supuestos podrían generar la aplicación de la regla debido a su gran generalidad y poca objetividad ya que cualquier supuesto puede terminar siendo falso cuando no esté completo, como en el caso del numeral 3 del Artículo 176 ya citado, el numeral 4 del mismo Artículo: *"Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta"* (evidentemente sólo para el caso de declaraciones).

Finalmente, no podemos dejar de mencionar que nos parece inadecuado y peligroso que los tipos legales utilizados en el Código Tributario sean tan genéricos, pues ello no hace sino crear inseguridad jurídica y situaciones absurdas en la aplicación de la regla del Artículo 171, en desmedro - una vez más- del equilibrio que debe existir entre los sujetos de la relación jurídica Tributaria.

VII. LA JURISPRUDENCIA PUBLICADA SOBRE LA MATERIA

Nos referiremos específicamente a dos resoluciones del Tribunal Fiscal que han sido emitidas a propósito del análisis de la concurrencia de infracciones y la aplicación del Artículo 171 del Código Tributario.

1. Resolución No. 1962-2 del 5 de enero de 1995

El Tribunal se ha pronunciado sobre un caso en el cual un responsable tributario regularizó el mayor impuesto retenido sobre rentas de cuarta categoría, a través de una declaración rectificatoria. Asimismo, pagó la multa



respectiva contenida en el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario vigente en dicha época. Sobre el particular, la Administración Tributaria consideró que además, el responsable había incurrido en la infracción del numeral 4 del Artículo 178 por no haber ingresado a tiempo los tributos retenidos o percibidos.

El Tribunal Fiscal ha indicado que:

"[...] no obstante ello, la Administración pretende aplicar otra sanción por cuanto la contribuyente no cumplió con ingresar oportunamente el tributo retenido, sin tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 171 del Código Tributario, que establece que cuando de una misma infracción se derive la aplicación de más de una sanción; se aplicará la más grave, asimismo es de apreciar que las infracciones a que se refiere la apelada, están comprendidas en los numerales 1 y 4 respectivamente, del citado Código y cuya aplicación de multa se encuentra normada por el artículo 179 del mismo, siendo la sanción aplicable exactamente igual para ambas infracciones".⁽⁴⁾

Por estas consideraciones el Tribunal declaró procedente la apelación, dejando sin efecto la resolución de multa girada por la Administración.

Consideramos que, a tenor de lo ya expresado, esta resolución no analizó la concurrencia de infracciones sobre la base de la aplicación de la regla "*non bis in idem*", limitándose a establecer que en la medida en que se trataba de dos infracciones con similar sanción, resultaba de aplicación el Artículo 171. Quizá este razonamiento parte del tenor del anterior Artículo 171 que no se refería a "**un mismo hecho**" como el de hoy, sino que indicaba que se tratase de "**una misma infracción**" que pudiera tener más de una sanción. No obstante, aun con esa antigua norma, la ley se refería a la comisión de actos susceptibles de infracción que pudieran ambos tener una sanción (similar o diferente).

⁴ El texto del Artículo 171 al que se refiere la resolución, es el aprobado por Decreto Ley 25859 que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1993 en que fue modificado por Decreto Legislativo 773.



2. La Resolución No. 0065-2-99 del 27 de enero de 1999

Sobre similar situación que la anterior resolución, en la que un responsable tributario, rectificó la declaración jurada por retenciones del impuesto a la Renta de cuarta categoría y pagó la multa contenida en el numeral 5 del Artículo 178. En este supuesto, el Tribunal se pronunció sobre si es de aplicación la multa contenida en el numeral 1 del Artículo 178 del Código.

Al respecto el Tribunal ha manifestado que:

"el citado dispositivo -refiriéndose al Artículo 171- no resulta de aplicación al caso de autos, por cuanto la recurrente incurrió en dos infracciones distintas, una que se originó en el hecho de no declarar la suma correcta por las retenciones de cuarta categoría y la otra, por no pagar la suma retenida, pues conforme al criterio de este Tribunal establecido en las Resoluciones Nos. 405-6-97 y 818-2-98, la independencia de cada una de las infracciones queda corroborada con el hecho que la recurrente bien pudo haber declarado correctamente y o pagar los tributos retenidos o viceversa".

Compartimos este criterio del Tribunal porque efectivamente reconoce la existencia de dos tipos legales definidos de manera independiente, aunque en los hechos fácticos se encuentren generados por la misma conducta. Sin embargo, sería recomendable establecer un criterio de observancia obligatoria, en aplicación de lo dispuesto por el Artículo 154 del Código Tributario, ya que se está interpretando de modo expreso y con carácter general, el sentido de una norma tributaria. Así debería haberlo establecido y dispuesto su publicación en el Diario Oficial.⁵⁾

VIII: LEGISLACION COMPARADA

Hemos considerado interesante glosar los textos de ciertas normas generales de carácter tributario, de manera exclusivamente enunciativa.

⁵ Claro que sería más saludable que este criterio pudiera establecerse con una legislación mejor elaborada.



1. El **Código Tributario Boliviano**, aprobado por LEY 1340 del de 28 de mayo de 1992, contiene en su Artículo 72 el siguiente texto:

CONCURSO FORMAL.

“ARTICULO 72.- Cuando un hecho o conducta incida en más de un delito o contravención, se aplicará la sanción mayor correspondiente a uno de ellos agravada con un cuarto de la pena”.

2. El texto oficial del **Código Tributario Chileno**, aprobado por el Decreto Ley 830, publicado en Publicado en el Diario Oficial 29.041, de 31 de diciembre de 1974 Santiago, según la edición oficial del 25 de abril de 1994, contiene en su Artículo 112 el siguiente texto:

“Artículo 112. En los casos de reiteración de infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal, se aplicará la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándola en uno, dos o tres grados.

Lo dispuesto en el inciso anterior es sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las normas contenidas en los incisos 2. y 3. del artículo 509 del Código de Procedimiento Penal.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el N. 10 del artículo 97 en los demás casos de infracciones a las leyes tributarias, sancionadas con pena corporal, se entenderá que existe reiteración cuando se incurra en cualquiera de ellas en más de un ejercicio comercial anual”.

3. La **Ley General Tributaria Española**, aprobada por Ley 230/1963 del 28 de diciembre de 1963, precisa en el numeral 6 de su Artículo 77 lo siguiente:

“Artículo 77. 6. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el



sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados”.

4. El **Código Tributario Paraguayo**, aprobado 9 de Enero de 1992 contiene en su Artículo 178 el siguiente texto:

“Artículo 178. Acumulación de sanciones. Los recargos o interés y las multas por mora serán acumulables a las multas aplicables por la configuración de otras infracciones”.

5. El **Código Tributario Uruguayo**, aprobado por Decreto Ley 14.306 del 29 de noviembre de 1974, actualizado al 31 de agosto de 1993, contiene en su Artículo 101 el siguiente texto:

“Artículo 101. (Acumulación de sanciones).- Las sanciones y recargos establecidos en este Capítulo serán acumulables”.(“)

6. El **Código Orgánico Tributario Venezolano** contiene el Artículo 74 el siguiente texto:

“Artículo 74 - Concurso de infracciones. Cuando concurren dos o más infracciones tributarias sancionadas con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras penas. De igual manera se procederá cuando haya concurrencia de un delito tributario sancionado con pena privativa de la libertad y de delito común.

Cuando concurren dos o más infracciones tributarias sancionadas con pena pecuniarias y una pena privativa de la libertad, se aplicarán conjuntamente las sanciones pecuniarias y la privativa de la libertad”

(“)Texto actual establecido por el D-Ley 15.294 de 23-VI-82, art. 22.



IX. CONCLUSIONES

1. El "*non bis in ídem*" supone que un hecho no pueda ser sancionado doblemente -o múltiple- cuando exista en el mismo identidad de sujeto, hecho y fundamento. De esta manera, no procedería la aplicación de una sanción, cuando un mismo sujeto hubiere actuado en la comisión de un hecho unitario que podría infringir varias disposiciones y por lo tanto suponer más de una infracción.
2. El "*non bis in ídem*" constituye una regla de aplicación del Derecho administrativo sancionador que permite al aplicador del derecho, discernir sobre la procedencia de una o varias sanciones cuando por la comisión de un hecho (unitario), puedan generarse más de una infracción.
3. El Código Tributario Peruano recoge la teoría de concurrencia ideal de infracciones en su Artículo 171 estableciendo que cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave.
4. Los conceptos de "hecho" y "tipo" no son similares. El primero se vincula con la realidad y tiene que ver con la ocurrencia de eventos de carácter natural, con relevancia o no en materia jurídica. El tipo es una definición legal contenida en una norma. De esta manera pueden existir varios hechos que por aplicación de la norma hayan sido definidos como un tipo único; o un solo hecho que por decisión del legislador pueda ser descompuesto en varios tipos legales.
5. La definición de la pluralidad o unicidad del tipo no depende de un análisis subjetivo que atienda a la percepción que un sujeto o terceros tengan de una conducta, si no a lo que el legislador ha querido al definir los tipos. Así, no será de aplicación la regla del *non bis in ídem* cuando exista posibilidad legal de diferenciar los tipos aunque las conductas que los generen sean las mismas.
6. El Código Tributario Peruano contiene infracciones en las que es posible utilizar la regla del "*non bis in ídem*" e infracciones que perfectamente pueden suponer la aplicación de más de una sanción debido a la pluralidad de los tipos legales en las conductas infractivas.



7. La jurisprudencia existente ha concluido en un primer momento que la infracción definida en el numeral 1 del Artículo 178 y consistente en: *"No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria"* tiene un tipo único con aquella contenida en el numeral 5 del mismo Artículo 178 consistente en *"No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos"*. Por lo tanto, resultaba de aplicación el Artículo 171.
8. La reciente jurisprudencia considera que el numeral 1 del Artículo 178 tiene un tipo legal diferente a aquél del numeral 5 del mismo Artículo y en consecuencia, son de aplicación las sanciones de manera independiente sin que con ello se violente la regla del non bis in ídem. Sin embargo, este criterio debería ser establecido como una jurisprudencia de observancia obligatoria de acuerdo con las reglas contenidas en el Artículo 154 del Código Tributario,
9. Es imperativo impulsar una reforma legislativa del Código Tributario con el fin de elaborar técnicamente los tipos legales susceptibles de infracción, evitando en todos los casos utilizar concepciones genéricas como "hecho falso", "omitir circunstancias" y similares que no hacen sino generar problemas en la aplicación de la ley y atentan contra el principio de seguridad jurídica.

San Isidro, abril de 1999

