

LOS ORÍGENES DEL PRINCIPIO NE BIS IN IDEM Y SU IMPLICANCIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Juan Carlos Panez Solórzano

*Alumno del 5º Año de la Facultad de
Derecho y Ciencia Política de la UNMSM.*

SUMARIO: 1.- Aspectos Generales. 2.- La constitucionalidad de la potestad sancionadora de la administración. 3.- ¿Qué clase de potestad sancionatoria es la que posee la administración?. 4.- La unidad de la potestad punitiva del Estado y la naturaleza de las sanciones administrativas. 5.- La extensión de las garantías del derecho penal al derecho administrativo sancionador. 6.- La potestad sancionadora en materia tributaria. 7.- Aplicación del principio ne bis in idem en materia tributaria. 8.- Conclusiones.

1.- ALCANCES GENERALES

El derecho peruano ha incorporado como parte de su legislación administrativa, el principio del *ne bis in idem*. En efecto, el numeral 10 del artículo 230º de la Ley de Procedimiento Administrativo General (en adelante: LPAG), Ley Nº 27444, señala

¹ Entiéndaselo como un brocardo jurídico o regla que sirve para llegar a conocer el principio, es decir como medio de inducción a un principio general del derecho. DIEZ-PICAZO, Luis y GULLON, Antonio. *Sistema de Derecho Civil*, t. I. 4ª Ed. Madrid. Tecnos. 1982. Pág. 175.

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

Al respecto, existe opiniones discordantes con relación a su incorporación en una norma que regula el procedimiento administrativo general peruano; pues, unos sostienen que este principio de alguna manera está incorporado en los incisos 2 y 13 del artículo 139° de la Constitución Política del Estado (principio de legalidad y debido proceso) y que por lo tanto era suficiente la norma constitucional para su aplicación, mientras que otros afirman que sí era necesaria esta incorporación, sustentándose en que tenemos un Estado de derecho precario, con instituciones endeble, donde se encuentra latente, por decir de alguna manera, la tendencia a que se cometan excesos al momento en que el Estado utilice su atributo sancionador.

El principio *ne bis in idem*¹ no está recogido en nuestro texto constitucional, sin embargo eso no nos exime de su aplicación, como bien sabemos, la existencia de los principios generales del derecho son independientes de la del ordenamiento jurídico. Es decir, los principios se asimilan a un sistema de normas superiores que residen en el derecho natural, (llamados principios suprapositivos)², estos principios nos muestran los valores esenciales, disposiciones generales, finalidades de las leyes, valores tutelados a los que inspira proteger nuestro ordenamiento jurídico en un Estado de Derecho.

Los principios pueden ser positivizados, en cuyo caso se convierten en derechos fundamentales, es decir cuando su reconocimiento se hace en Tratados Internacionales, Constituciones o Leyes. Los derechos fundamentales que reconoce nuestra Carta Magna, no son un «*numerus clausus*», por otro lado el principio *ne bis in idem*, está recogido en los tratados internacionales de derechos humanos, como por ejemplo el Convenio sobre Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales³, así como también en el Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos⁴, al

² ESPINOZA ESPINOZA, Juan. *Los Principios Contenidos en el Título Preliminar del Código Civil Peruano de 1984 (Análisis doctrinario, legislativo y jurisprudencial)*. PUCP. 2003. Pág. 397.

³ Art. 4 «Nadie podrá ser procesado o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que hubiera sido ya absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado».

⁴ Aprobado por Decreto Ley N° 22128 de 28 de marzo de 1978 Art. 14.7 «Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país».

estar estos pactos ratificados por el Estado peruano, los derechos fundamentales contenidos en ellos son también aplicables en nuestro Estado, para la defensa de los derechos e intereses de las personas.

El hecho de haberse positivizado este principio, y las amplias perspectivas de su aplicación para proteger a la persona de la doble persecución del Estado, harán que en un inicio se produzca tensión entre la seguridad formal (procedimiento sancionador establecido en la legislación nacional) y la justicia material (fin último del atributo sancionador del Estado), y por tanto, se perciba problemas o conflictos entre la jurisdicción penal y el ámbito administrativo sancionador.

De otro lado, algunos autores utilizan la nominación de *non bis in idem*, mientras que otros optan por la expresión *ne bis in idem*. Se sostiene que entre ambos términos existen diferencias en cuanto a sus efectos jurídicos. La LPAG peruana, optó por denominarlo como *non bis in idem*. Buscando definiciones, se encontró conceptos para cada uno de ellos, que a mi entender cumplen la misma finalidad. Por ejemplo, se define al *ne bis in idem* como: «Nadie puede ser enjuiciado por los mismos hechos que hayan sido juzgados por resolución firme de un tribunal penal». Mientras que el *non bis in idem*, como «Nadie puede ser juzgado doblemente por un delito⁵». De acuerdo a estas definiciones, se entiende que el *ne bis in idem* tendría mayor amplitud de concepto, pues habla de «los mismos hechos» mientras que el segundo es más restrictivo, pues sólo se refiere a «delitos⁶»; sin embargo, cuando se analiza las ejecutorias supremas nacionales como internacionales, se observa que ambos conceptos se usan indistintamente, pues sus efectos tienen la misma trascendencia, «no dos veces de lo mismo».

En este sentido, la intención de este artículo es señalar, primero cómo ha venido interpretando la jurisprudencia el principio del *ne bis in idem* en su vertiente material (la prohibición de doble sentencia por un mismo hecho), y de otro lado, plantear algunas soluciones, que podrían ser debatibles, en aquellos casos donde la conducta reproachable es perseguible penalmente y al mismo tiempo es reclamada en sede administrativa, produciéndose una dualidad en el sistema sancionador, un conflicto de quién es el encargado de sancionar (vertiente procesal).

⁵ Juristexto: Expresiones Latinas de Contenido Jurídico. <http://www.juristexto.com>

⁶ JÜRGEN SCHWABE. *Cincuenta años de jurisprudencia del tribunal constitucional federal alemán*. Konrad-Adenauer-Stiftung. 2003. Pág. 405. El principio *non bis in idem* excluye la persecución repetida por un mismo hecho que ya hubiera sido objeto de enjuiciamiento... tiene el carácter de un principio de Derecho Procesal Penal.

2.- LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

Históricamente la potestad sancionadora administrativa es tan antigua como la potestad sancionadora penal, a partir del constitucionalismo la potestad sancionadora administrativa terminó siendo negada en beneficio de los Jueces y Tribunales y se les reconoció el monopolio estatal de la represión que el Estado la racionaliza y somete a los mecanismos de limitación y control del poder propio de esa nueva organización. Ese poder punitivo tuvo que someterse al principio de separación de poderes, es así que al Poder Legislativo le corresponde su creación, y la imposición de las consecuencias le corresponde en exclusividad al Poder Judicial.

Pero esto no funcionó y supuso el fracaso del sistema, la expansión de la regulación administrativa (la conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la administración de justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor, dotar de mayor eficacia al aparato represivo en relación a ese tipo de ilícitos, etc) originó el incremento del sistema sancionador de la administración, porque era necesario otorgar nuevos poderes a la administración para poder reprimir a los que pretendían perturbar la acción administrativa; el sistema fue inviable en la práctica, debiendo devolver las facultades sancionadoras a la administración y romper la pureza del sistema constitucional originario.

En la actualidad, el principio de separación de poderes aún se mantiene vigente y constituye un importante parámetro de interpretación de la organización del poder y por ende del ordenamiento jurídico⁷. Es en ese sentido que se plantea el problema de la compatibilidad entre la existencia de la potestad sancionadora de la administración y el principio de separación de poderes, puesto que sería incompatible con el modelo de Estado Constitucional y Democrático de Derecho. La solución a ello sería la de realizar un test de proporcionalidad que armonice la vigencia del principio de separación de poderes y la potestad sancionadora de la administración.

Como se menciona, en el Perú, no existe un reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de la administración, sin embargo como señala ROBERTO PEREIRA⁸ citando a DANÓS ORDÓÑEZ, sostiene que el Tribunal Constitucional Español, plantea que si bien la autotutela tampoco está reconocida, no puede prescindir de ella toda vez que resulta consustancial o connatural al ejercicio de las funciones

⁷ PEREIRA CHUMBE, Roberto. *La potestad sancionadora de la Administración y el Procedimiento administrativo sancionador en la Ley N° 27444*. Pág. 280.

⁸ *Idem. Ibidem*. Pág. 282.

administrativas (argumento *a simili*), también señala que es deber esencial del Estado la protección de los derechos humanos, seguridad de la población, promover el bienestar general, mandatos que constituyen el fundamento de la potestad punitiva general del Estado y no establece que necesariamente se deba hacer a través del Derecho Penal, es decir que por criterios de política criminal se decide proteger bienes jurídicos a través del Derecho Penal u otros mecanismos, en principio con menor capacidad de afectación de los derechos, como lo es la potestad sancionadora de la administración (Argumentación sistemática - *Ad coherentia*).

Como bien señala nuestro Tribunal Constitucional⁹, «... este Tribunal ha de recordar que la prohibición constitucional de no ser procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, así como la prohibición de inaplicabilidad por analogía de la ley penal y de las normas que restrinjan derechos, reconocidos en el literal «d» del inciso 24) del artículo 2° y en el inciso 9) del artículo 139° de la Constitución, respectivamente; no constituyen garantías procesales constitucionalmente reconocidas que puedan resultar aplicables únicamente en el ámbito de los procesos de naturaleza penal, sino que, por extensión, constituyen también garantías que deben observarse en el ámbito de un procedimiento administrativo disciplinario y, en general, de todo procedimiento de orden administrativo —público o privado— que se pueda articular contra una persona». ... en conclusión, nuestro tribunal reconoce la potestad sancionadora de la administración.

Se concluye pues que el ordenamiento jurídico atribuye poderes sancionadores con el objeto de garantizar su propio mantenimiento y con la finalidad de reprimir conductas contrarias al mismo, este poder se atribuye a la potestad sancionadora penal y la potestad sancionadora administrativa (infracciones y sanciones penales e infracciones y sanciones administrativas).

3.- ¿QUÉ CLASE DE POTESTAD SANCIONATORIA ES LA QUE POSEE LA ADMINISTRACIÓN?

Se discute mucho respecto de si la facultad sancionadora de la administración es una potestad originaria de ella misma o por el contrario, es derivada. Este punto es crucial en el desarrollo de este trabajo. Si manifestamos que la potestad sancionadora es originaria, se estaría afirmando que el Poder Ejecutivo tiene capacidad no solo de

⁹ <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00274-1999-AA.html>

imponer sanciones, sino también de determinar cómo, cuándo y a quien se las impone. Sería la propia administración la que determinaría que conductas son sancionables y cual es la pena a aplicar; con ello se atenta directamente contra el principio de legalidad y el de separación de poderes, la administración sería parte del proceso y también quien decida como finalizarlo.

Por otro lado, algunos autores como NIETO¹⁰ afirman que la potestad sancionadora es derivada, considero que tampoco esto es posible, pues como se manifestó, no hay nada señalado expresamente en la Constitución sobre esta potestad y en conclusión, al no mencionarla, tampoco establece si ésta es derivada o no.

Más bien considero que el poder sancionatorio de la Administración no es autónomo, esencialmente limitado y sometido al control jurisdiccional. Ello significaría que las decisiones que tomen los funcionarios públicos, serían revisables a través de un proceso judicial contencioso administrativo. La jurisdicción no puede intervenir en un procedimiento administrativo sancionador, sino hasta que haya concluido o se impugne judicialmente alguna actuación de la administración.

4.- LA UNIDAD DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO Y LA NATURALEZA DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS

Como bien se menciono en párrafos anteriores, el *ius puniendi* es la potestad o poder que posee el Estado para monopolizar la represión, este poder no es totalitario, sino que se hace en respeto de los derechos humanos y las garantías constitucionales. Entonces se reafirma que la potestad punitiva del Estado es única, pero se expresa a través del derecho penal y del derecho administrativo. Es el legislador quien decide la protección de un bien jurídico, a través del derecho penal o derecho administrativo sancionador, en función a criterios de política criminal como la relevancia del bien jurídico, la gravedad de la conducta que se pretende sancionar y la eficacia que se busca en la persecución de dichas conductas, entre otros.

En todo estudio sobre cualquier aspecto relacionado con el Derecho Sancionador en sus vertientes administrativa y penal, se ha erigido en un lugar común partir de la reafirmación de la unidad ontológica o sustancial entre ambos tipos de ilícitos y las reacciones que el ordenamiento prevé ante su comisión, para de ahí derivar la necesaria aplicación en el ámbito sancionador administrativo de los principios propios del orden

¹⁰ NIETO, Citado por CARBONELL, Juan Carlos. *Derecho Penal. Conceptos y principios constitucionales*. Valencia. Tirant lo Blanch. 1996. Pág. 86.

sancionador penal, al ser ambas potestades manifestaciones de un único ordenamiento punitivo del Estado¹¹. Sobre este tema es menester manifestar que para algunos autores como GOLDSCHMIDT¹², quien plantea una diferencia sustancial entre las infracciones administrativas y las penales, trató de elaborar una diferencia entre antijuridicidad y antiadministratividad con diversidad de consecuencias jurídicas, y de fundamentar una competencia penal separada para Justicia y Administración. Con dicho objeto distinguió entre ilícitos típicamente penales, caracterizados por el daño o puesta en peligro concreto de un bien jurídico, y las contravenciones, que se agotan, pura y simplemente, en la omisión de la obediencia debida a la Administración, y su importancia no trasciende del marco de los intereses administrativos. De ahí que sea justamente la Administración la entidad que haya de hacerse cargo de la represión de estos ilícitos.

Dicha concepción, basada en el criterio del bien jurídico, objeto de protección por los ilícitos penales, y los meros intereses de la Administración, a los que trata de proteger el ilícito administrativo, fue pronto criticada por una doctrina que mayoritariamente rechazó tales planteamientos, al entender que no es posible precisar una diferencia entre los intereses de la Administración tutelados por el Derecho y el resto de los bienes jurídicos, pues el delito penal y el delito administrativo tienen un contenido material semejante y la misma estructura lógica¹³. Considero que se refieren a que ambos afectan al Estado, solo bajo esa perspectiva no habría distinción entre ellos.

Los seguidores de la misma línea que GOLDSCHMIDT plantean una división en las sanciones administrativas, según que la Administración tutele su organización y orden interno (sanciones de autoprotección) o tutele el orden social general (sanciones de protección del orden general), para concluir afirmando que dentro de este campo tradicional de la potestad administrativa sancionadora que son las denominadas sanciones de autoprotección, «la potestad de sanción se diferencia cualitativamente y por sus fines de la potestad punitiva penal», lo que justificaría la exclusión de las denominadas sanciones de autoprotección, de la aplicación de los principios y garantías propios del orden penal, entre ellos del principio *ne bis in idem* en los casos de doble sanción penal y administrativa¹⁴.

¹¹ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2000. Pág. 18.

¹² Citado por RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *Op. Cit.* Pág. 20

¹³ CEREZO MIR, José. *Curso de derecho penal español*. I, 5ª ed. Pág. 48.

¹⁴ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *Op. Cit.* Pág. 20.

La conclusión alcanzada sobre la sustancial identidad de los ilícitos penales y administrativos no varía si nos referimos a la naturaleza de la reacción que el ordenamiento jurídico prevé ante dichos ilícitos: la sanción penal o administrativa. Sólo criterios de carácter formal permiten distinguir unas de otras, distinción que, en consecuencia, no puede entenderse sustancial¹⁵. Considero que es demasiado apresurado concluir que no existe distinción sustancial entre las infracciones administrativas y delitos penales, como es sabido, el derecho penal es la *ultima ratio*, es decir se aplica cuando las otras ramas del derecho han fracasado en la regulación de conductas, ello es así ya que el derecho penal restringe libertades y protege bienes jurídicos de máxima relevancia para la sociedad, por el contrario, las infracciones tributarias se basan en la omisión de obediencia a la Administración, en temas como por ejemplo el no cumplimiento de deberes formales, o el incumplimiento de una obligación tributaria, como ejemplo del presente artículo. Es en ese sentido que el legislador prefiere que este tipo de infracciones sean tuteladas por el derecho administrativo sancionador de manera supletoria siempre y cuando su regulación no sea contraria a lo establecido en leyes especiales que regulan la misma materia.

Los autores seguidores de la primera teoría defienden que las sanciones administrativas constituyen una figura con perfiles propios, sustancialmente distintas de las sanciones penales, al estar al servicio de finalidades diferentes y tener una distinta razón de ser,

5.- LA EXTENSIÓN DE LAS GARANTÍAS DEL DERECHO PENAL AL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

La potestad sancionadora de la Administración forma parte, junto con la potestad penal de los Tribunales, de una unidad superior: el *ius puniendi* del Estado tal afirmación supone la aceptación de que las infracciones administrativas y los delitos no son una misma cosa ni vienen a cumplir idénticos fines -pues, mientras el Derecho Penal responde al principio de última *ratio* e intervención mínima, los ilícitos y sanciones administrativas se muestran como un instrumento adecuado para el cumplimiento de los fines de una Administración cada vez más intervencionista-, ello pone de relieve que el ordenamiento punitivo del Estado es uno y sólo uno y que, por lo tanto, nada justifica la tradicional separación entre los principios y reglas del Derecho Penal y los que han venido inspirando el Derecho Administrativo sancionador.

Esta solución integradora, acompaña una precisión que conviene resaltar y aclarar, por las consecuencias que para la aplicación del principio de *ne bis in idem* supone, y

¹⁵ *Idem. Ibidem.* Pág. 23.

es que dicha integración no se produce en pie de igualdad, sino, como ha declarado el nuestra Constitución¹⁶, mediante la «subordinación» de los actos administrativos de imposición de sanciones a la autoridad judicial. Dicha subordinación, aclara NIETO GARCÍA, no puede estar referida a los Tribunales contencioso-administrativos, ya que ello constituiría una obviedad simplista, pues ése es el régimen general de todos los actos administrativos que a nadie se le ha ocurrido nunca excepcionar para el ámbito sancionador¹⁷. Dicho con otras palabras: la potestad administrativa sancionadora no está en modo alguno subordinada materialmente a la potestad punitiva penal aunque, desde una perspectiva procesal (...), su ejercicio aparezca condicionado por el ejercicio previo de la potestad punitiva jurisdiccional.

El único fundamento capaz de proporcionar una justificación al hecho de que los principios estructurales elaborados por la dogmática penal y procesal sean de aplicación a la potestad sancionadora de la Administración y al procedimiento a través del que debe encauzarse su ejercicio no es otro que el de la «unidad ontológica» entre delito e infracción administrativa, por una parte, y entre pena y sanción administrativa, por otra; es decir, la naturaleza no originaria de la potestad sancionadora administrativa y su pertenencia a una única potestad punitiva del Estado, así como la diferencia de grado entre sanciones administrativas y las penales, constituyen el fundamento de la extensión de las garantías propias del ámbito penal al derecho administrativo sancionador.

6.- LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA

El libro cuarto de nuestro código tributario vigente regula las infracciones tributarias y los delitos tributarios, el punto de partida es el incumplimiento de una obligación tributaria o el incumplimiento de un deber formal (ilícitos tributarios) y la culminación es la sanción. La tipificación de los delitos tributarios se encuentran en el Código Penal, y determinados dispositivos legales especiales D.L. N° 813/20-04-96 (defraudación tributaria) y la Ley N° 28008/19-06-03 (contrabando, defraudación de renta de aduanas y recepción aduanera).

La conducta que se reprime es aquella que aparece como contraria al sistema tributario en general. Los ilícitos tributarios comprenden los actos que constituyen infracciones tributarias y delitos tributarios, la diferencia consiste en que los primeros se protege

¹⁶ Artículo 148°. Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa.

¹⁷ Citado por RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *Op. Cit.* Pág. 25.

el interés de la administración tributarias y el perjuicio fiscal es de naturaleza administrativa (se le considera como infracción administrativa), las infracciones y sanciones están previstas en el Código Tributario, generalmente las sanciones son de tipo económico y las ejecuta la Administración Tributaria. Por su parte los delitos tributarios protegen el interés del fisco, el perjuicio fiscal es de naturaleza financiera, constituyen este tipo de delitos, las conductas que afectan la recaudación fiscal. Están previstas en el código penal y algunas leyes especiales, la pena principal es la privación de libertad, la pena es aplicada por el Poder Judicial.

Las similitudes que se les encuentra son que el perjuicio de la recaudación fiscal justifica ciertas medidas de represión, la no entrega al Fisco de los tributos retenidos o percibidos puede ser tipificada como infracción, del mismo modo una modalidad de delito de defraudación puede consistir en la no entrega al Fisco de los tributos retenidos o percibidos. Con relación a la intencionalidad, en las infracciones tributarias, se reduce el mínimo la valoración del elemento subjetivo, en cambio en los delitos tributarios se requiere del dolo en la mayoría de veces, en conclusión la intencionalidad se encuentra en ambos, pero con diferente intensidad.

El artículo 166° regula la facultad sancionatoria de la administración tributaria¹⁸, con lo que podemos concluir es que las sanciones que se imponen en materia tributaria tienen potestad atribuida por el legislador.

¹⁸ Artículo 166°.- FACULTAD SANCIONATORIA

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios o terceros que violen las normas tributarias.

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

(84) Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

(84) La Administración Tributaria, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, deberá establecer los casos en que se aplicará la sanción de internamiento temporal de vehículo o la sanción de multa, la sanción de cierre o la sanción de multa, así como los casos en que se aplicará la sanción de comiso o la sanción de multa.

7.- APLICACIÓN DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* EN MATERIA TRIBUTARIA

En relación al principio *ne bis in idem*, el Artículo 190 del citado cuerpo normativo establece que: «... Las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar».

Una lectura ligera haría entender que se estaría configurando una doble imposición de sanciones (una penal y otra administrativa) por un mismo hecho, sin embargo esto no es así.

Para que se configure el contenido de la prohibición del principio *ne bis in idem*, debe de existir una triple identidad de condiciones: 1) identidad de la persona perseguida 2) identidad del objeto de la persecución e 3) identidad de la causa de la persecución. Como bien se menciona la existencia de dichas relaciones no basta por sí misma para justificar la dualidad de sanciones es indispensable, además, que el interés jurídicamente protegido sea distinto y que la sanción sea proporcionada a esa protección. Así, en relación con el sujeto activo de la infracción destinatario de la sanción, al que debe referirse la identidad subjetiva exigida para la aplicación del principio, el principal problema surge de la diversidad existente entre quién puede ser tal en el ámbito administrativo y quién puede serlo en el ámbito penal.

En relación con la identidad fáctica, la cuestión a resolver es la de si lo relevante es la identidad real del hecho natural o la identidad del hecho normativo, es decir, el que adquiere relevancia desde el punto de vista jurídico. Para la individualización de estos hechos es preciso tener en cuenta criterios de valoración jurídica. El principio no recae meramente sobre la sanción de los mismos hechos, sino esencialmente sobre la sanción de la misma infracción». Es, pues, la identidad de hechos típicos o antijurídicos, en cuanto acción que cumple con el tipo de la infracción, no los meros hechos en su acepción material la que adquiere relevancia a los efectos del principio *ne bis in idem*.

En cuanto a la identidad de fundamento, como tercer elemento exigido para la aplicación del principio *ne bis in idem*, la dualidad que justificaría la doble sanción al mismo sujeto por los mismos hechos no puede identificarse con la dualidad normativa, es decir, que se vuelva a valorar desde la misma perspectiva jurídica lo ya valorado.

En conclusión, en caso de concurrencia normativa sancionadora de un mismo hecho, con identidad de bienes jurídicos protegidos, el principio *ne bis in idem* obliga a aplicar una sola sanción. Si, a pesar de tratarse de un mismo hecho, los bienes jurídicos

protegidos son distintos en las dos normas sancionadoras, nada impide la doble sanción, pues no nos encontramos ya ante un problema provocado por la prohibición del *ne bis in idem*, que, en estos casos, es perfectamente admisible cuando se trata de sanciones penales y administrativas.

8.- CONCLUSIONES

1. Se concluye pues que el ordenamiento jurídico atribuye poderes sancionadores con el objeto de garantizar su propio mantenimiento y con la finalidad de reprimir conductas contrarias al mismo, este poder se atribuye a la potestad sancionadora penal y la potestad sancionadora administrativa (infracciones y sanciones penales e infracciones y sanciones administrativas).
2. El poder sancionatorio de la Administración no es autónomo, esencialmente limitado y sometido al control jurisdiccional.
3. Las decisiones que tomen los funcionarios públicos, serían revisables a través de un proceso judicial contencioso administrativo. La jurisdicción no puede intervenir en un procedimiento administrativo sancionador, sino hasta que haya concluido o se impugne judicialmente alguna actuación de la administración.
4. El *ius puniendi* es la potestad o poder que posee el Estado para monopolizar la represión, este poder no es totalitario, sino que se hace en respeto de los derechos humanos y las garantías constitucionales.
5. Es el legislador quien decide la protección de un bien jurídico, a través del derecho penal o derecho administrativo sancionador, en función a criterios de política criminal como la relevancia del bien jurídico, la gravedad de la conducta que se pretende sancionar y la eficacia que se busca en la persecución de dichas conductas, entre otros.
6. En conclusión, en caso de concurrencia normativa sancionadora de un mismo hecho, con identidad de bienes jurídicos protegidos, el principio *ne bis in idem* obliga a aplicar una sola sanción.
7. Si, a pesar de tratarse de un mismo hecho, los bienes jurídicos protegidos son distintos en las dos normas sancionadoras, nada impide la doble sanción, pues no nos encontramos ya ante un problema provocado por la prohibición del *ne bis in idem*, que, en estos casos, es perfectamente admisible cuando se trata de sanciones penales y administrativas.

BIBLIOGRAFÍA

1. CEREZO MIR, José. Curso de derecho penal español. I, 5ª ed.
2. DIEZ-PICAZO, Luis y GULLON, Antonio. Sistema de Derecho Civil, t. I. 4ª Ed. Madrid. Tecnos. 1982.

3. ESPINOZA ESPINOZA, Juan. Los Principios Contenidos en el Título Preliminar del Código Civil Peruano de 1984 (Análisis doctrinario, legislativo y jurisprudencial). PUCP. 2003.
4. <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/1999/00274-1999-AA.html>
5. JÜRGEN SCHWABE. Cincuenta años de jurisprudencia del tribunal constitucional federal alemán. Konrad-Adenauer-Stiftung. 2003. Pág. 405. El principio *ne bis in idem* excluye la persecución repetida por un mismo hecho que ya hubiera sido objeto de enjuiciamiento... tiene el carácter de un principio de derecho procesal penal.
6. Juristexto: Expresiones Latinas de Contenido Jurídico. <http://www.juristexto.com>
7. NIETO, Citado por CARBONELL, Juan Carlos. Derecho Penal. Conceptos y principios constitucionales. Valencia. Tirant lo Blanch. 1996.
8. PEREIRA CHUMBE, Roberto. La potestad sancionadora de la Administración y el Procedimiento administrativo sancionador en la Ley N° 27444.
9. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. El principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario. Marcial Pons. Madrid. 2000.

LOS ORÍGENES DEL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM* Y SU IMPLICANCIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

1. Alcances generales.
2. La constitucionalidad de la potestad sancionadora de la administración.
3. ¿Qué clase de potestad sancionatoria es la que posee la administración?
4. La unidad de la potestad punitiva del Estado y la naturaleza de las sanciones administrativas
5. La extensión de las garantías del derecho penal al derecho administrativo sancionador.
6. La potestad sancionadora en materia tributaria.
7. Aplicación del principio *ne bis in idem* en materia tributaria.