

# Infracciones y sanciones tributarias

Tax Violations and Penalties

Infrações e sanções tributárias

**ELÍAS RICARDO SOLÍS GONZÁLEZ<sup>1</sup>**

*Abogado Asociado - Patton, Moreno & Asvat - Panamá,  
República de Panamá*

**Fecha de recepción:** 20 de agosto de 2015  
**Fecha de aprobación:** 02 de octubre de 2015

**Página inicial:** 329

**Página final:** 370

## Resumen

Infracciones y Sanciones Tributarias refleja un estudio de los principios que deben regir la potestad sancionadora de la administración tributaria frente al incumplimiento de obligaciones tributarias materiales y formales, y su aplicación obligatoria aunque no estén expresamente incorporados a las leyes tributarias. Por tal razón, se analiza la posición de la doctrina y de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Panamá y de otros tribunales supremos en lo que atañe a la aplicabilidad de los principios penales en el campo del Derecho Tributario Sancionador. Seguidamente, se abordan los criterios de graduación de las sanciones tributarias y el deber de individualizar la conducta ilícita para la debida imposición de las sanciones con base en las condiciones inherentes al infractor y el posible efecto de agravación o atenuación; así como la necesaria motivación de las sanciones.

## Palabras clave

Infracciones, Sanciones, Legalidad, Culpabilidad, Proporcionalidad, Retroactividad, Graduación, Dosificación, Motivación, Inocencia.

---

<sup>1</sup> Maestría Derecho Comercial y Postgrado en Tributación. Magistrado Suplente y Secretario General del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá (2011 - 2015). Asesor Tributario en KPMG (2008-2010).

\* Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Elías Ricardo Solís González. *Infracciones y sanciones tributarias*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 74, pág. 329, Bogotá D.C., mayo 2016.

## Abstract

Tax Violations and Penalties reflects a study of the principles that should govern the power to impose penalties of the tax administration against the breach of obligations and formal tax materials, and its compulsory application even if they are not expressly incorporated into the tax laws. For this reason, we have analyzed the position of the doctrine and jurisprudence of the Supreme Court of Justice of Panama and other supreme courts with regard to the applicability of the criminal principles in the field of Tax Law Penalties. Following we address the criteria for graduation from the tax penalties and the duty to identify unlawful behavior due to the imposition of sanctions on the basis of the conditions attached to the offender and the possible effect of aggravation or mitigation; as well as the necessary motivation of sanctions.

## Keywords

Violations, Penalties, Legality, Guilt, Proportionality, Retroactivity, Graduation, Dosing, Motivation, Innocence.

## Resumo

Infrações e Sanções Tributárias reflete um estudo dos princípios que devem reger a potestade sancionadora da administração tributária frente ao incumprimento de obrigações tributárias materiais e formais, e a sua aplicação obrigatória ainda que não estejam expressamente incorporados às leis tributárias. Por essa razão, analisa-se a posição da doutrina e da jurisprudência da Corte Suprema de Justiça do Panamá e de outros tribunais supremos no que se refere à aplicabilidade dos princípios penais no campo do Direito Tributário Sancionador. Seguidamente, abordam-se os critérios de graduação das sanções tributárias e o dever de individualizar a conduta ilícita para a devida imposição das sanções em base às condições inerentes ao infrator e o possível efeito de agravamento ou atenuação; assim como a necessária motivação das sanções.

## Palavras-chave

Infrações, Sanções, Legalidade, Culpabilidade, Proporcionalidade, Retroatividade, Graduação, Dosagem, Motivação, Inocência.

## Sumario

Introducción; 1. El Derecho Tributario Sancionador; 2. Los principios rectores de la potestad sancionadora en materia tributaria, 2.1. Principio de legalidad, 2.2.

Principio de tipicidad, 2.3. Principio de culpabilidad, 2.4. Principios de proporcionalidad y razonabilidad, 2.5. Principio de no concurrencia o de *non (ne) bis in idem*, 2.6. Principio de favorabilidad o retroactividad; 3. Infracciones y sanciones tributarias, 3.1. Concepto de infracciones tributarias, 3.2. Clases de infracciones, 3.3. Clases de sanciones; 4. Individualización y dosificación de las sanciones tributarias - los criterios de graduación de las sanciones, 4.1. Otros principios y garantías aplicables a las circunstancias de graduación de las sanciones administrativas, 4.1.1. *Presunción de inocencia*, 4.1.2. *La motivación*, 4.2. La doctrina del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá; 5. Conclusiones; 6. Bibliografía.

## Introducción

En la actualidad resulta cada vez más importante el estudio del Derecho Tributario, así como todos los efectos y fenómenos de la tributación. Las regulaciones tributarias han venido cobrando gran relevancia para las empresas y los contribuyentes en general, en procura del cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

La relación jurídica tributaria que existe entre los contribuyentes y las administraciones tributarias genera derechos y obligaciones para ambas partes. No obstante, cuando los contribuyentes incumplen sus obligaciones o deberes impositivos, incurrir en infracciones tributarias y en las sanciones correspondientes.

Por su parte, las administraciones tributarias deberán observar y respetar los procedimientos legales para la determinación de las infracciones tributarias y la aplicación de las sanciones.

Tanto las obligaciones como el régimen de infracciones tributarias deben estar predeterminados en la ley formal en cumplimiento del principio de legalidad. Estos aspectos son objeto de estudio del Derecho Tributario Sancionador, que nos abocamos a estudiar en la presente monografía, así como los principios que regentan la potestad sancionadora de los entes administrativos, que en ejercicio del *ius puniendi* imponen sanciones a los obligados tributarios.

Se destacan los principios de legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad de las sanciones administrativas; y se hace una especial mención al principio de no concurrencia o *non bis in idem*, así como a la aplicación retroactiva de las normas más favorables en materia de infracciones tributarias.

Abordamos el concepto y las clases de infracciones tributarias, para concluir con los criterios de graduación de las sanciones administrativas y el deber de individualización y dosificación que tienen los órganos competentes para su imposición.

Se ha realizado una especial mención de otros principios consustanciales con la graduación de las sanciones administrativas, tales como la presunción de inocencia y el de motivación de las sanciones.

En materia de los criterios de graduación de las sanciones y su individualización, también se pone de manifiesto la aplicabilidad de los principios penales que regulan estos aspectos, ante la ausencia de regulación taxativa en el ordenamiento administrativo o tributario sancionador.

Por último, se refleja la doctrina que ha sentado el Tribunal Administrativo Tributario en torno a la graduación e individualización de las sanciones tributarias.

## 1. El Derecho Tributario Sancionador

Cuando las infracciones al ordenamiento tributario no constituyan conductas típicas o punibles, es decir, debidamente tipificadas como delito en la ley penal ordinaria o en una ley penal especial de naturaleza tributaria, sino que se traten de transgresiones administrativas, nos encontramos frente al ámbito del Derecho Tributario Sancionador.

Al respecto, el profesor Edison Gnazzo destacó que la doctrina y la legislación comparada se han inclinado generalmente por la denominación “Derecho Tributario Penal”, sin embargo “ha existido alguna controversia también, según se entienda que la materia cubierta por la misma forma parte del Derecho Penal o del Derecho Tributario”. Así, De Juano habla de Derecho Tributario Penal y lo define como: “el conjunto de las normas que definen los hechos ilícitos y juzgan la conducta de los contribuyentes infractores, en relación a la materia tributaria, estableciendo las penas respectivas”. En cambio otros, como Lomeli, prefieren enmarcarlo dentro del Derecho Penal y se refieren al Derecho Penal Tributario, definiéndolo como “el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes con el Fisco”<sup>2</sup>.

Ahora bien, reiteramos nuestra postura respecto a que encontramos en la denominación Derecho Tributario Sancionador, una designación más acorde con las jurisdicciones que no elevan las infracciones del ordenamiento tributario a la categoría de delitos, sino que las enmarcan en la esfera administrativa, repetimos, tal es el caso de Panamá.

---

2 Edison Gnazzo. Principios fundamentales de finanzas públicas. p. 84. Panamá. (1997).

Los autores Luis Manuel Alonso González, Montserrat Casanellas Chuecos y José María Tovillas Morán, indican que: *“existe acuerdo en la actualidad en que las diferencias entre el Derecho Penal, propiamente dicho, cuando regula los delitos contra la Hacienda Pública y la parcela del Derecho Tributario que se dedica a regular las infracciones y las sanciones tributarias son diferencias esencialmente formales. El legislador cuando lo cree oportuno, elige el instrumento penal en la persecución de determinadas conductas y encomienda su persecución y castigo a unos órganos determinados, concentra la regulación en las leyes penales y decide la imposición, incluso, de penas privativas de libertad ... Por el contrario, no hay delito sino infracción administrativa cuando es la legislación administrativa tributaria la que determina las conductas infractoras y prevé sus correspondientes sanciones, y son los órganos también administrativos, en primera instancia, y luego los tribunales contencioso-administrativos, ulteriormente, y no los penales, quienes conocen de los litigios que se suscitan”*<sup>3</sup>.

Por tanto, existe un Derecho Tributario Sancionador, distinto del Derecho Penal Tributario, siendo este último el que se ocupa del estudio de los hechos punibles descritos por la ley penal como conductas típicas y antijurídicas contra la Hacienda Pública.

No obstante, desde ahora resulta importante destacar que muchos de los principios penales en materia de imposición de las penas también deberán observarse cuando se esté frente a las infracciones tributarias (administrativas), por cuanto, la facultad de imponer sanciones tributarias igualmente deriva del *ius puniendi* o potestad punitiva o sancionadora del Estado (imposición de penas y sanciones administrativas).

Así, podemos definir el Derecho Tributario Sancionador como el conjunto de normas que describen las conductas que constituyen infracciones a las disposiciones tributarias, estableciendo las sanciones respectivas para cada una de esas conductas.

En muchas jurisdicciones, el Derecho Tributario Sancionador, también deberá suplirse en casos de vacíos, por las disposiciones del Derecho Administrativo sancionador. En Panamá, resulta aplicable al procedimiento administrativo fiscal las normas del procedimiento administrativo general prescrito por la Ley 38 de 2000, en concordancia con el artículo 1194 del Código Fiscal.

---

3 Luis Manuel Alonso González, Montserrat Casanellas Chuecos & José María Tovillas Morán. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. p. 353. Ed. Atelier, Barcelona. (2012).

## 2. Los principios rectores de la potestad sancionadora en materia tributaria

La Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha dicho, a través de la sentencia de 30 de enero de 2009, que *“la potestad sancionadora de la administración, es la facultad o competencia de las autoridades administrativas, desarrollada en aplicación del ‘ius punendi’, para fiscalizar los comportamientos de los administrados y el personal de servicio adscrito a ella, y para imponer medidas restrictivas de derecho ante la inobservancia de las reglas que prescribe. Se considera una garantía del cumplimiento del derecho positivo administrativo y como una función instrumental cuyo objeto es proteger los bienes e intereses definidos por el ordenamiento en cada materia o sector”*<sup>4</sup>.

En aquella oportunidad, la Corte agregó que: *“esta potestad está sujeta al principio de legalidad, por lo que es atribuida a determinados órganos del Estado por medio de ley, con la finalidad de imponer penas, sanciones y medidas de seguridad a quienes después de un proceso, también contemplado en la ley, los establezca como responsables de los delitos. En este orden de ideas, los principios que fundamentan esta facultad son los de legalidad, tipicidad, irretroactividad, proporcionalidad, regla del ‘non bis in ídem’, culpabilidad y de prescripción”*<sup>5</sup>.

Consecuentemente, no debe haber dudas respecto a que la potestad sancionadora de la Administración Pública está sometida a los principios enunciados por la Corte Suprema de Justicia, los cuales deben observarse desde el momento de la creación de las infracciones por el legislador al expedir las leyes que las tipifiquen, hasta la imposición de las sanciones correspondientes.

Oportuno resulta subrayar que el proyecto de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en su artículo 153.2, contempla que *“a falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales y normas del derecho en materia punitiva. En particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad subjetiva, proporcionalidad y no concurrencia”*.

No obstante, podemos afirmar que la potestad sancionadora del Estado también está supeditada a un principio cardinal: *nulla poena sine culpa*. Dicho principio de arraigo penal implica que no habrá responsabilidad penal ni la consecuente imposición de una pena, si el sujeto no ha actuado con dolo o culpa, siempre que dicha responsabilidad así esté prevista en el ordenamiento jurídico. Es

4 Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral (M.P. Adán Arnulfo Arjona; enero 30 de 2009).

5 Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral (M.P. Adán Arnulfo Arjona; enero 30 de 2009).

decir, no existe pena sin culpabilidad, por lo que, previo a la aplicación de la sanción, se requerirá la imputación objetiva al presunto autor del hecho ilícito con la finalidad de determinar la responsabilidad penal o administrativa correspondiente, sea esta por acción u omisión, con intención (dolo) o negligencia (culpa). De no existir la posibilidad de imputación, tampoco habrá lugar a responsabilidad penal o administrativa ni a la imposición de las sanciones.

Así como ocurre en la esfera penal, en materia de las infracciones y sanciones tributarias, el principio *nulla poena sine culpa* igualmente viene a convertirse en una garantía para los obligados tributarios, puesto que únicamente resultará procedente la atribución de responsabilidad y la aplicación de una sanción, cuando aquellos hubieren actuado con la intención (dolo) de evadir el tributo correspondiente o con negligencia (culpa) en el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales o formales.

De allí que, la aplicación de las sanciones administrativas, incluidas las tributarias, solo podrá ocurrir cuando haya habido un procedimiento administrativo en el que se hubieren observado las reglas del debido proceso y la tutela efectiva. Por tanto, las sanciones tributarias deben estar precedidas de un procedimiento sancionador conforme al derecho fundamental del debido proceso y al principio *nulla poena sine culpa* (principio de culpabilidad).

A tales efectos, el principio *nulla poena sine culpa* comporta una garantía consustancial con la seguridad jurídica de los obligados tributarios y con los principios que sirven de orientación a la potestad sancionadora de la administración tributaria, los cuales pasamos a analizar.

## 2.1. Principio de legalidad

El principio de legalidad en materia de infracciones tributarias no es distinto del principio de legalidad tributaria o reserva legal tributaria, que exige que los tributos sean establecidos por una ley formal, sin embargo, sí es diverso, puesto que implica que el régimen de infracciones y sanciones tributarias sea preestablecido por una ley formal previa a la realización de la conducta. En tanto, el hecho imponible puede ser establecido en cualquier momento, basta que sea producto de una ley formal.

Para mayor ilustración, Miguel Ángel Sánchez Huete destaca que: *“el principio de legalidad sancionadora tiene distintas manifestaciones e integra en su seno a dos elementos normativos estrechamente vinculados: la reserva legal y el mando de tipificación. Así se habla de que el principio de legalidad comprende una doble garantía; una, de carácter material y alcance absoluto, referida a la ‘predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones co-*

*respondientes' (tipicidad); y la otra, de carácter formal, 'relativa a la exigencia y existencia de una norma de adecuado rango' (reserva legal). La proclamación de tal principio conlleva la existencia de ley previa y ley cierta. Con la ley previa (lex previa) se pretende lograr la seguridad jurídica imprescindible para así cercenar la posibilidad de imponer sanciones al margen de la ley. La existencia de precisión en la ley (lex certa) evita el margen de apreciación personal en la aplicación de la norma... con la reserva de ley se pretende marginar a la Administración de la órbita de creación de infracción y sanciones*<sup>6</sup>.

Consecuentemente, el principio de legalidad en materia de infracciones y sanciones tributarias viene a constituirse en una garantía para los ciudadanos o contribuyentes, en el sentido que las mismas emanan de la voluntad de sus representantes en el Órgano Legislativo y no de la propia administración tributaria.

La Corte Suprema de Justicia, en la sentencia de 27 de febrero de 2007, ha señalado que *“solo la Ley formal es la que, en nuestro ordenamiento, puede regular, entre otros, los siguientes aspectos impositivos: **La creación y modificación de las infracciones y sanciones tributarias**”*.

De la citada sentencia de 30 de enero de 2009, la Corte igualmente dejó expuesto que *“el principio de legalidad desarrollado al ámbito del derecho administrativo... establece que la ley formal debe establecer los principios básicos del procedimiento administrativo sancionador y definir los cuadros de infracciones y sanciones y plazos de prescripción”*.

Sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia de otros tribunales han venido indicando que respecto a las infracciones y sanciones tributarias, el principio de legalidad debe configurarse como relativo, por cuanto es necesario que se permita a la potestad reglamentaria regular algunos aspectos en esta materia, requiriéndose entonces que se reserve estrictamente a la ley la configuración de los elementos esenciales de las infracciones y las sanciones (la tipicidad), mientras que los reglamentos podrán desarrollar el asunto sin sobrepasar los límites dados por el legislador y sin alterar la tipicidad.

Sánchez Huete destaca, refiriéndose a la Constitución Española, que *“la Constitución incorpora, a decir de la doctrina del Tribunal Constitucional, el principio de legalidad al ámbito sancionador. Dicha doctrina señala que la mención 'legislación vigente', contenida en el art. 25.1 de la Constitución, es expresiva de la reserva de ley en materia sancionadora. No obstante, la afirmación de tal principio en el ámbito sancionador administrativo, posee distinta extensión y contenido a su reconocimiento en el ámbito penal. La reserva de ley ... no puede ser tan es-*

6 Miguel Ángel Sánchez Huete. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. p. 39. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006).

*tricta con relación a la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias ... Es por ello que se postula para este ámbito una reserva legal relativa; solamente será exigible que la ley precise suficientemente los límites dentro de los cuales puede el reglamento especificar el tipo legalmente definido ... Dicha remisión será lícita en tanto que no desvirtúe el mínimum que integra el principio de legalidad y tipicidad en tal ámbito*<sup>77</sup>.

En este mismo orden de ideas Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez apuntan que *“el principio de legalidad ha de ser matizado en el ámbito sancionador tributario, de forma que las exigencias de la ley para tipificar infracciones y sanciones administrativas no puede ser tomada de una manera absoluta. Lo que si debe exigirse inequívocamente es que la ley precise con suficiente determinación los límites dentro de los cuales puede actuar el reglamento que, dentro de ellos, vería reducido su papel a la especificación del tipo genérico definido en la ley habilitadora... la reserva de ley sancionadora... debe entenderse satisfecha cuando la ley realiza las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta prohibida, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable, limitándose el reglamento a una aportación técnica, de concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su desvalor jurídico*<sup>78</sup>.

Así las cosas, podemos concluir que los límites a la potestad reglamentaria en lo que atañe a las infracciones y sanciones tributarias se enmarca en la preexistencia de una ley formal que haya establecido y descrito las conductas que se consideren prohibidas y sus consecuentes sanciones; y en que el reglamento esté plenamente subordinado a la ley.

## 2.2. Principio de tipicidad

El principio de tipicidad conlleva la configuración o descripción previa y taxativa de las infracciones tributarias, es decir, la descripción típica de la conducta prohibida, así como la sanción que amerita su realización. Este principio, que también prohíbe los tipos abiertos, es una consecuencia del principio de seguridad jurídica porque impide la sanción de comportamientos que no se encontraren prohibidos previamente por el legislador.

7 Miguel Ángel Sánchez Huete. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. p. 40. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006).

8 Juan José Zornoza Pérez & Gabriel Muñoz Martínez. *“Infracciones y Sanciones Tributarias”*. Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Editado por Julio Roberto Piza Rodríguez. 816. Ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá. (2010).

Pérez Royo al estudiar este principio dentro del régimen de infracciones y sanciones tributarias expone que la tipicidad *“es una exigencia que debe mantenerse como algo distinto de la legalidad o reserva de ley. Mientras esta última se refiere a la forma, a los modos de creación del Derecho, la tipicidad alude al contenido: la ley debe definir con contornos precisos los tipos de las infracciones, permitiendo a sus destinatarios conocer claramente el mandato o prohibición y la sanción aplicable a la violación de uno u otra. Y restringir dentro de límites reducidos la discrecionalidad de la autoridad en la graduación de las sanciones. En el primer caso, el del principio de legalidad o reserva de ley, estamos ante una exigencia derivada del principio democrático de separación de poderes; en el segundo, la tipicidad, ante una derivada de la garantía de seguridad jurídica, de certeza del derecho, que constituye, podríamos decir, el centro de la regulación de este ámbito”*<sup>9</sup>.

Consecuentemente, la tipicidad radica en la descripción legal y abstracta de la conducta prohibida y su respectiva sanción. La ley formal deberá establecer con suficiente precisión los comportamientos prohibidos y las consecuencias o sanciones que a ellos se atribuyen en caso de su realización.

Recordamos que la descripción típica (tipicidad) de las infracciones tributarias debe ser consustancial con los deberes y obligaciones tributarias. Dicho de otro modo, los supuestos de infracciones tributarias deberán estar relacionados con las obligaciones y deberes de los obligados tributarios, por cuanto su incumplimiento acarrea la realización de la infracción que viene descrita como conducta prohibida, ya sea por comisión u omisión.

Un ejemplo de descripción típica de una infracción tributaria con su consecuente sanción, acorde con el principio de tipicidad, lo encontramos en el artículo 754 del Código Fiscal, referente al régimen del Impuesto sobre la Renta, cuando advierte:

**“Artículo 754.** Serán sancionados con multa de Cien Balboas (B/.100.00) a Quinientos Balboas (B/.500.00) los contribuyentes que no lleven libros de contabilidad, registro de sus operaciones, no practiquen inventario de sus haberes, o no presenten estado de cuenta, estando obligados a hacerlo.

La sanción por no tener registros de contabilidad al día, corresponderá a una multa de Cien Balboas (B/.100.00) a Quinientos Balboas (B/.500.00) por cada mes de atraso. Se entiende que dichos registros deben estar actualizados dentro de los Sesenta (60) días siguientes al cierre de cada mes”.

9 Fernando Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. p. 421. 22 ed., Ed. Civitas - Thomson Reuters, España. (2012).

Como se observa la descripción de las conductas típicas que constituyen infracciones tributarias están directamente relacionadas con deberes y obligaciones tributarias: Llevar libros de contabilidad; registro de las operaciones; realizar inventario de los haberes; y contar con el estado de cuenta.

Por tanto, las exigencias del principio de tipicidad vinculado al criterio de seguridad (ley cierta), conjuntamente con los principios de legalidad o reserva de ley y seguridad jurídica, comportan un sistema de garantías para el ciudadano dentro del Estado social y democrático de derecho, en lo que respecta a la prevención de arbitrariedades por parte de la Administración, por cuanto solo podrán sancionarse las conductas típicamente descritas como infracciones tributarias por ley previa.

### 2.3. Principio de culpabilidad

El principio de culpabilidad demanda que no se pueda aplicar una sanción administrativa si el sujeto pasivo de la obligación tributaria no ha actuado con culpa o dolo, en este último caso, si se trata de ilícitos penales. Quiere decirse que no habrá culpabilidad si hubiese existido una conducta diligente por parte del sujeto.

Sánchez Huete destaca que *“en el ámbito sancionador tributario se ha afirmado la vigencia del principio de culpabilidad; tanto normativamente, ya que según el artículo 183.1 de la LGT: ‘Son infracciones tributarias las acciones u omisiones culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley’; como jurisprudencialmente... Este principio excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender a la conducta negligente del autor, y ‘presupone que la acción u omisión enjuiciada ha de ser, en todo caso imputable a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable’ (STC de 20 de abril de 1991)”*<sup>10</sup>.

La legislación panameña acoge taxativamente el principio de culpabilidad en lo tocante a las infracciones y sanciones tributarias. El artículo 761 del Código Fiscal indica que *“en la imposición de estas multas se tendrá en cuenta, cuando sea del caso, la cuantía del impuesto que se ha eludido o intentado eludir y el grado de culpabilidad del infractor”*.

Del mismo modo, se observa el artículo 192 (Graduación de las multas) del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, reglamentario del Impuesto sobre la Renta, cuando advierte que en la imposición de las multas, se tendrá en cuenta la cuan-

10 Miguel Ángel Sánchez Huete. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. p. 229. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006).

tía del impuesto que se ha evadido o intentado evadir, el grado de culpabilidad y la contumacia del infractor.

Del principio de culpabilidad se derivan a su vez una serie de principios, reconocidos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España, entre ellos tenemos:

- a. La exigencia del dolo o la culpa: Se requiere la concurrencia del dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado sin atender la conducta diligente del contribuyente.
- b. Personalidad de las sanciones o responsabilidad personal por los propios hechos: Existe una responsabilidad personal, respecto del individuo que realizó la conducta descrita como antijurídica.
- c. Responsabilidad por el hecho: la responsabilidad no se atribuye en atención al autor, sino según la culpabilidad de este en la comisión del hecho.

Por ello, “en el ámbito del Derecho tributario y sancionador el propio Tribunal Supremo (de España) ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a las circunstancias de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 179 de la Ley General Tributaria... (Sentencias entre otras muchas, de 29 de enero ... 5 de marzo ... 9 de junio de 1993 ...; y 24 de enero ... y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995 ...). Por ello ‘cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios’ (SSTS de 5 de septiembre de 1991 ... 8 de mayo de 1997 ... 10 de mayo y 22 de julio de 2000 ...)<sup>11</sup>.

11 Miguel Ángel Sánchez Huete. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. pp. 232 - 233. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006).

Por su parte, nuestra Máxima Corporación de Justicia, mediante sentencia de 25 de agosto de 2005, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo<sup>12</sup>, concluyó que:

“La concepción de la culpabilidad en el derecho administrativo sancionador es distinta a la concepción de culpabilidad del Derecho Penal, debido a la finalidad que persigue cada materia. En atención a este principio, quien ejerce la potestad sancionadora debe comprobar, a parte de la existencia objetiva del incumplimiento de una norma legal, que el incumplimiento obedeció a una actuación intencional o negligente del sujeto que se pretende sancionar. En definitiva, en el derecho administrativo sancionador se requiere la concurrencia del elemento subjetivo de la culpa o dolo, vistos bajo la óptica particular del Derecho Administrativo.

Respecto a este tema, cabe citar la amplia explicación que hace la jurista española Ángeles de Palma del Teso, en su obra *El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo sancionador*:

‘La necesidad del elemento subjetivo en la configuración de la infracción administrativa es consecuencia de la aplicación del principio de culpabilidad. Si la conducta no fuera atribuible a su autor a título de culpa o, en su defecto, de dolo, no habría infracción administrativa, pues faltaría el necesario elemento subjetivo.

En el Derecho Sancionador Administrativo el elemento subjetivo de la culpa o imprudencia tiene un papel estelar pues, como hemos dicho, los tipos contemplan de forma general conductas imprudentes: la infracción administrativa imprudente constituye el punto de partida originario, y la comisión dolosa es un fenómeno derivado que presupone que el hecho no ha sido cometido culposamente. Si la conducta hubiere sido dolosa, efectivamente concurriría el elemento subjetivo, y por tanto, existe infracción, pero el dolo determina, además, una mayor gravedad de la sanción. En definitiva, los tipos dolosos están en relación de subsidiariedad respecto a los imprudentes.

...

Podríamos definir la culpa diciendo que actúa culposamente la persona que, al desatender un deber legal de cuidado, no se conduce con la diligencia que le es exigible y lleva a cabo, sin dolo, la conducta tipificada como infracción, siendo tal hecho previsible y evitable.

12 Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral (M.P. Adán Arnulfo Arjona; agosto 25 de 2005).

La culpa o imprudencia supone, por tanto, la inobservancia del cuidado debido” (Ángeles de Palma del Teso. El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador. p. 140. Ed. Tecnos S.A., Madrid. (1996).

## 2.4. Principios de proporcionalidad y razonabilidad

Los principios de proporcionalidad y razonabilidad también derivan del ámbito penal y están relacionados con la exigencia de que las penas sean aplicadas atendiendo la gravedad de los ilícitos, con lo cual se busca frenar los excesos que puedan suponer imponer penas excesivas a un caso concreto.

Por tanto, al aplicar las sanciones tributarias se debe tener en cuenta la proporcionalidad entre las medidas aplicadas y el fin perseguido, así como su adecuación al hecho.

De manera que, la Administración no cuenta con la libertad absoluta para imponer las sanciones en el grado que bien le parezca, sino que deberá sujetarse con precisión a los parámetros normativos, de lo contrario menoscabaría el principio de proporcionalidad, que demanda de los actos administrativos su adecuación a la relevancia y características del presupuesto de hecho regulado por la norma.

Veamos la observancia del principio de proporcionalidad en la sentencia de 27 de abril de 2009, emanada de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia<sup>13</sup>:

“Se aprecia que de estas obras se genera el impuesto de construcción solicitado por el Municipio de Chagres, y que el fundamento jurídico utilizado para adoptar la suspensión de los trabajos de desmonte, fue el artículo 80 de la Ley No. 106 de 1973, que preceptúa:

‘Artículo 80. Los Municipios pueden establecer sanciones aplicables a los Defraudadores, Morosos o Remisos en el pago de sus rentas, impuestos, tasa y contribuciones’.

Conforme al texto descrito, **la potestad sancionadora del municipio se enmarca en la imposición de medidas que por lo general consisten en multas, cierre de establecimientos o inhabilitaciones, en concepto del pago de contribuciones, tasas e impuestos de los contribuyentes.**

**El poder sancionador está** sujeto al principio de legalidad, lo que determina la necesaria cobertura de esta en una norma con rango legal, así como

13 Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral (M.P. Adán Arnulfo Arjona; abril 27 de 2009).

**al principio de proporcionalidad, lo que abarca que la medida decretada debe adecuarse al hecho generador de la misma.**

Observa la Sala que en aplicación al principio de legalidad y al de proporcionalidad, el ejercicio de esta atribución no debe afectar la realización de una obra que se encuentra sujeta a una relación contractual, de la cual no forma parte este municipio y en la que se incluyó la demolición del citado puente, tomando como sustento que de la obra se generan los presuntos impuestos.

Tampoco puede dejarse de lado, que el Pliego de Cargos del Acto Público No. 45-00, documento contentivo de todas las condiciones y requisitos exigidos en la licitación pública por la cual se adjudicó a Presconsa la contratación, en el punto 28 de las condiciones especiales del contrato, autoriza al director de obra para suspender la ejecución de la obra total o parcialmente, por razones de mal tiempo, seguridad pública, por incumplimiento del contratista en corregir condiciones peligrosas para los obreros o para el público en general, entre otras causales (Ver pliego de cargos adjunto).

Del estudio anterior, se desprende que la suspensión decretada por medio de la resolución impugnada, como medida para cobrar a Presconsa el impuesto de construcción de los puentes construidos sobre el Río Punta del Medio y Río Lagarto, no se ajusta al contenido del artículo 80 de la Ley No. 106 de 1973, toda vez que la sanción decretada altera el contrato que rige la obra.

Por lo expuesto, queda comprobada la infracción del artículo 36 de la Ley 38 de 2000, en el sentido que se ha probado la incompetencia del Alcalde del Distrito de Chagres para declarar la suspensión del desmonte del referido puente, ya que el efecto de la suspensión rebasa el ejercicio de la potestad sancionadora que posee”.

De manera que los principios de proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones exigen al juzgador, incluso en el ámbito administrativo, que realice una adecuada ponderación de los intereses tutelados por el legislador y la justificación racional de la medida o sanción contemplada por la norma.

Nos permitimos presentar el exhaustivo examen que realizamos sobre estos principios en la Resolución TAT-RF-079 de 24 de octubre de 2014, bajo nuestra ponencia, por considerarlo rigurosamente relevante:

“Dicho de otra forma, la razonabilidad permite al juez rechazar o no aplicar una sanción que carezca totalmente de explicación, sea absurda o que no se justifique con los fines últimos del Estado constitucional de Derecho, particularmente porque, como señala el profesor Alejandro Altamirano, “*debe exis-*

*tir una razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del Derecho y la sanción consecuente. Ello es así, no solo porque de otro modo el valor Justicia quedaría conculcado, sino también por la propia naturaleza resarcitoria de la sanción, que es la reparación de un daño. Si por ejemplo la sanción es una multa y esta es desproporcionada, el contribuyente no estaría resarciendo el daño que provocó sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, lo que solo es admisible por otra vía, por ejemplo, el pago” (Derecho Tributario, teoría general. pp. 672-673. Ed. Marcial Pons Argentina S.A., Buenos Aires. (2012)).*

Por tanto, para que el Estado, a través de sus instituciones jurisdiccionales o administrativas, imponga obligaciones, sanciones o cargas a sus ciudadanos como consecuencia de la realización de una conducta ilícita o prohibida, no solo debe apoyarse en el principio de estricta legalidad sino observar otros criterios desarrollados por la doctrina tal como ocurre como los comentados principios de proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones. Vale advertir que en nuestro ámbito la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia les ha reconocido plena aplicación y validez en las actuaciones de las autoridades administrativas.

Así, debe quedar claro que bajo el principio de proporcionalidad lo que se persigue no solo es la aplicación llana o literal de la ley ante una situación específica, sino que las acciones o medidas que ejerce la administración ante ella sea proporcional al fin perseguido.

Referente a los planteamientos esbozados sobre el principio de proporcionalidad, José Ignacio López González, en su obra ‘El principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo’ anota lo siguiente:

‘1. Como principio interpretativo para la graduación del contenido de los actos administrativos limitadores de derechos

**Tres son los ámbitos principales en los que se ha venido haciendo aplicación del principio de proporcionalidad, como principio determinante del contenido adecuado a la legalidad de la actuación administrativa:**

**a) la actividad sancionadora**; b) la actividad administrativa de disciplina urbanística, y c) la actividad de reintegro por incumplimiento parcial de las cargas inherentes a la subvención percibida.

a) Actividad sancionadora.

**El Tribunal Supremo exige para la utilización de la potestad discrecional de la administración en la cuantificación de las sanciones, que esta aplique correctamente el principio de proporcionalidad entre la infrac-**

**ción y la sanción** (SSTS de 2 de febrero de 1998 —Ar. 1296— y de 29 de abril de 1991 —Ar. 3087—), **de modo que tomando en consideración todas las circunstancias objetivas y en función del contenido del expediente administrativo, el importe de la multa guarde la debida proporción con la entidad de la infracción** (SSTS de 24 de octubre de 1997 —Ar. 7544—, de 7 de octubre de 1997 —Ar. 7425—, de 6 de octubre de 1997 —Ar. 7421— y de 21 de julio de 1997 —Ar. 6113—).

**En aplicación del principio de proporcionalidad, el Tribunal Supremo exige de la administración que, en las sanciones susceptibles de graduación, fundamente la decisión con expresa invocación de las concretas razones por las que se impone una determinada, ponderando las circunstancias concurrentes** (STS de 14 de febrero de 1997 —Ar. 4799—) ...' (el resaltado y subrayado es nuestro).

Sobre la aplicación del mencionado principio, el mismo autor expresa:

'En consecuencia, la aplicación del principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo significa que le sean jurídicamente exigibles a la Administración, como requisitos de legalidad de su actuación administrativa, los siguientes:

**a) Que el contenido de la actuación administrativa sea adecuado a los fines que la justifican.**

La adecuación, idoneidad o aptitud del contenido de la actuación administrativa representa siempre la justa correspondencia entre el supuesto de hecho que justifica la intervención administrativa, los medios empleados por la Administración y los fines de interés general que tutela el Ordenamiento jurídico con dicha intervención.

Independientemente de que la administración, con ocasión de la determinación del contenido de sus actuaciones, pueda incurrir en múltiples violaciones del ordenamiento jurídico (arbitrariedad, desviación de poder, fraude de ley, etc.), lo cierto es que **todo juicio de proporcionalidad acerca de la actividad de la administración tiene como presupuesto necesario que el contenido del acto sea adecuado a los fines que lo justifican.**

El juicio de adecuación a veces no será suficiente para poder hacer un juicio de proporcionalidad, pero constituye en todo caso la primera exigencia para poder cumplir con el principio de proporcionalidad.

**En determinados supuestos, una justa ponderación entre el supuesto de hecho, la medida administrativa adoptada y el fin perseguido por el Ordenamiento jurídico, será suficiente para concluir si la Adminis-**

**tración Pública ha observado o no, en el caso concreto, el principio de proporcionalidad'** (el resaltado y subrayado es nuestro).

Entre tanto, la jurisprudencia del Pleno de la Corte Suprema de Justicia ha reconocido la vigencia del citado principio en las actuaciones administrativas en fallo de 22 de julio de 2008 donde expresó:

**'El Pleno de la Corte ha reconocido la vigencia del principio de proporcionalidad en las actuaciones de autoridades administrativas y jurisdiccionales, el cual está presidido por una adecuación de medios afines** (Sentencia de 11 de mayo de 1999).

El requisito de proporcionalidad se corresponde a que la potestad ejecutada por las autoridades debe estar sujeta al contenido y alcance de la norma pertinente, en relación a las circunstancias que inciden en la conducta cuestionada.

Este Tribunal ha enfatizado la importancia del principio de proporcionalidad en el proceso penal, tal es el caso de la sentencia de 3 de septiembre de 2001, en la que se expresó lo siguiente:

'El criterio de proporcionalidad cuyos orígenes se remontan al Derecho de Policía y que luego fue extendiendo su reconocimiento al ámbito administrativo, penal y procesal penal, **representa un principio general de derecho que impone a los poderes públicos la exigencia de no afectar los derechos fundamentales de los ciudadanos más allá de los límites que razonablemente justifiquen su limitación o restricción.** Este principio de proporcionalidad que es pieza valorativa fundamental en el tema concreto de las medidas cautelares está erigido sobre un valor de justicia, pues, como bien ha anotado el autor alemán KARL LARENZ, su fundamentación descansa **"en su sentido de prohibición de excesividad, es un principio de derecho justo, que deriva inmediatamente de la idea de justicia.** Indudablemente conecta con la idea de moderación y de medida justa en el sentido de equilibrio" (Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica. p. 144. Ed. Civitas, Madrid. (1985)).

El reconocimiento del principio de proporcionalidad exige que la medida restrictiva del derecho fundamental reúna varios elementos a saber a. **La medida enjuiciada tiene que ser idónea** entendiendo que la misma debe ser cualitativamente apta para la consecución de los fines perseguidos. **b. La medida debe ser necesaria** de manera que no se provoquen excesos en la afectación de derechos individuales más allá de los límites que verdaderamente justifiquen la circunstancia del caso particular; y **c. La medida debe ser proporcional** y solo puede adoptarse después que la autoridad

haya efectuado un análisis de ponderación de intereses de cara a las circunstancias del caso concreto, con el objeto de que la restricción impuesta mantenga una relación razonable y no excesiva con el interés que se trata de salvaguardar' (el destacado es nuestro).

En sentencia de 29 de junio de 2007, se plantearon conceptos relativos al ámbito de los derechos fundamentales en relación al principio de proporcionalidad:

'El principio de proporcionalidad está reconocido, entonces, como un patrón mediante el cual debe calibrarse la actuación de las autoridades, y su observancia impone a estas una prohibición de excesividad al adoptar las medidas que afecten o sacrifiquen Derechos Fundamentales.

Para que la medida restrictiva del derecho fundamental atienda al contenido del principio de proporcionalidad, es preciso que se cumplan las siguientes exigencias: a- Idoneidad en la medida, entendiendo que ella debe ser cualitativamente apta para la ejecución de los fines perseguidos. b- Necesidad, pues, la medida tiene que adoptarse en forma que no provoque innecesarios excesos o afectaciones a los derechos individuales, más allá de los límites que verdaderamente justifiquen y aconsejen las circunstancias del caso en particular; y c- Proporcionalidad, por cuanto que la medida solo podrá adoptarse después que la autoridad haya efectuado un obligatorio examen de ponderación de intereses frente a las circunstancias del caso concreto, de modo que la restricción sea razonable y no excesiva con el interés que se pretende salvaguardar'.

...

Como hemos venido señalando, la aplicación de los principios de proporcionalidad y razonabilidad marcan una diferencia entre lo estrictamente legal y lo justo, y este último valor (el de justicia) es hacia el cual apuntan estos principios que, como se dijo, son de obligatoria observancia y aplicación en las actuaciones administrativas.

...

Por último, debemos enfatizar que los principios de proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones administrativas son consecuentes con el principio de estricta legalidad de las actuaciones administrativas y el Estado constitucional de derecho, porque no sería aceptable que haya una obligación para el juez o la administración de imponer una pena o sanción desproporcionada solamente por el hecho de estar prevista en una disposición legal.

En lo que atañe a los fines del principio de estricta legalidad, el maestro Jaime Orlando Santofimio Gamboa advierte que en estricto sentido, este principio no puede ser identificado como el Estado de derecho. *“Si se quiere, debe ser entendido como una de sus características determinantes, producto de la indiscutible sujeción al orden público, significando este no bajo la concepción formal positivista ... La legalidad, entendida como elemento del Estado de derecho, no se circunscribe a los estrechos marcos del positivismo legal ... no podemos asimilarla exclusivamente al acatamiento o sometimiento a la ley en estricto sentido ... implica una aproximación al concepto sustancial de derecho, lo que recoge irremediamente la totalidad de normas, principios y valores que inspiran el sistema jurídico ...”* (Procedimientos administrativos y tecnología. pp. 53-56. Universidad Externado de Colombia, Serie de Derecho Administrativo N° 14, Colombia. (2011)).

Agrega el jurista Santofimio Gamboa que *“el principio de legalidad así entendido, resulta asimilable al principio de respeto y acatamiento del bloque de legalidad que recoge la totalidad de elementos articulados en el llamado sistema jurídico ... se estructura en el cabal sometimiento de la administración y de sus actos a las normas superiores —bloque de la legalidad— previamente proferidas como garantía ciudadana y para la estabilidad estatal”* (Ob. cit., pp. 56-57).

Consideramos entonces que dentro del bloque de legalidad se encuentran, entre otros, los principios de proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, por lo que sí puede hacerse una valoración de desproporción e irracionalidad de la sanción desde la perspectiva del juez administrativo, sin quebranto del principio de estricta legalidad y al mismo tiempo, pronunciarse en derecho sobre la sujeción del servidor público a la legalidad, entendida como bloque de legalidad”.

## 2.5. Principio de no concurrencia o de *non (ne) bis in ídem*

Pérez Royo destaca que la regla del *ne bis in ídem* significa sencillamente que no se puede sancionar dos veces un mismo hecho. Ni en el mismo orden punitivo, ni en dos órdenes diversos, como sería el caso de la sanción en vía administrativa doblada de una sanción penal por la misma conducta. Esta regla clásica deriva de la de tipicidad<sup>14</sup>.

Justamente, este principio está estrechamente vinculado con los principios de legalidad y tipicidad, puesto que se requiere que las conductas que constitu-

14 Fernando Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. p. 424. 22 ed., Ed. Civitas - Thomson Reuters, España. (2012).

yen infracciones tributarias estén previamente establecidas por la ley (*lex previa*) y debidamente descritas por la misma (*lex certa*).

También se le conoce como principio de no concurrencia porque no admite la duplicidad de sanciones administrativas y penales, exigiendo que cuando la Administración Tributaria considere que la infracción pudiera constituir un delito contra la Hacienda Pública, deberá remitir el asunto a conocimiento de las autoridades penales y suspender el procedimiento administrativo. Esto evidentemente cuando las leyes penales hayan tipificado los delitos contra la Hacienda Pública.

Sánchez Huete<sup>15</sup> señala que la jurisprudencia delimita los aspectos que integran la identidad prohibida señalando la interdicción de la duplicidad de sanción administrativa y penal respecto de un mismo sujeto, hecho y fundamento. Al respecto, invoca las siguientes sentencias del Tribunal Constitucional:

“El principio general de Derecho, *conocido por non bis in ídem*, supone en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones – administrativa y penal – en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración – relación de funcionario, servicio público. Concesionario, etc. – que justificase el ejercicio del *ius puniendi* por Tribunales y a su vez, de la potestad sancionadora de la Administración (STC 2/81, de 30 de enero)”.

“El principio *non bis in ídem* es aplicable también dentro de un mismo proceso o procedimiento a una pluralidad de sanciones principales, ante una identidad de sujetos, hechos o fundamentos, objeto o causa material y acción punitiva. Se impide sancionar doblemente por un mismo delito desde la misma perspectiva de defensa social, o sea que por un mismo delito recaiga sobre un sujeto una sanción penal principal doble o plural, lo que también contradiría el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que exige mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la de la infracción (STC de 15 de octubre de 1990).

Entretanto, la Corte Suprema de Justicia de Panamá, por conducto de la sentencia 11 de diciembre de 2009<sup>16</sup>, con referencia al principio *non bis in ídem*, en el campo del Derecho Administrativo sancionador, puntualizó:

“En la doctrina y la jurisprudencia si bien se ha sostenido que no existe violación al *principio del non bis in ídem* cuando los Tribunales como la Adminis-

15 Miguel Ángel Sánchez Huete. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. p. 224. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006).

16 Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral (M.P. Adán Arnulfo Arjona; diciembre 11 de 2009).

tración sancionan a una misma persona por los mismos hechos, justificando tal posición en el ejercicio del *ius puniendi*, de los Tribunales y al mismo tiempo por la potestad sancionadora de la Administración, dado que suponen la aplicación de distintos tipos de correctivos penales y administrativos, que protegen intereses distintos en uno y otro ordenamiento, esta no es la situación que se plantea en el caso *in examine*.

En tal sentido resulta ilustrativo dar cita a la Sentencia del Tribunal Supremo de España de 30 de mayo de 2000, con relación a la sistematización de la eficacia y significación del *non bis in ídem*, que en su parte pertinente señala lo siguiente:

‘... para entender justificada una doble sanción al mismo sujeto por unos mismos hechos no basta simplemente con la dualidad de normas. Es necesario, además que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que en la primera sanción se intenta salvaguardar, o si se quiere, desde la perspectiva de una relación jurídica diferente entre sancionador y sancionado: - la existencia de esta relación de sujeción especial tampoco basta por sí misma para justificar esa dualidad de sanciones, ya que esa clase de relaciones no son un ámbito en el que los sujetos quedan despojados de sus derechos fundamentales. Para que sea jurídicamente admisible la sanción disciplinaria de una conducta que ya fue objeto de una condena penal es indispensable, además, que el interés jurídicamente protegido sea distinto y que la sanción sea proporcional a la infracción -el interés legítimo de la Administración en su conjunto es servir con objetividad los intereses generales (art. 103.1 CE) y el de los entes u órganos que la integran asegurar el funcionamiento del servicio público que tienen encomendado. Y de ello se infiere que la conducta de los funcionarios como simples ciudadanos, al margen de su función propia, no entra dentro del círculo de interés legítimo de la Administración, y no puede ser objeto de la disciplina de esta, salvo, claro está, y la salvedad es decisiva, que esa conducta redunde en perjuicio del servicio dada la naturaleza de este; - la irreprochabilidad penal de los funcionarios de la policía gubernativa es un interés legítimo de la administración, y al sancionarse disciplinariamente a los que hayan sido objeto de condena penal no se infringe el principio *non bis in ídem*’.

‘Por su parte, la jurisprudencia constitucional ha venido a declarar (Sentencia 2/2003, de 16 de enero —Yañez Hermida—, que se separa de la doctrina contenida en las anteriores sentencias 177/1999 —Lloreda Piña— y 152/2001 —León Socas—) que esta regla prohíbe el exceso en la punición,

de tal forma que no se vulnera cuando el órgano judicial impone una sanción, descontando el contenido de la sanción administrativa previamente acordada' (Santiago Muñoz Machado. Diccionario de Derecho Administrativo. T. II. p. 2338. Ed. Iustel, Madrid. (2005)).

Considerando lo expuesto en la sentencia antes citada con relación a la controversia sometida a decisión de la Sala, resulta con claridad que el interés legítimo de la Administración para imponer sanciones, fundamentado en el servicio que debe brindar con objetividad a los intereses generales y en el aseguramiento del funcionamiento del servicio público que se le tiene encomendado, se satisfizo al imponerse a la funcionaria la orden de descuento (F. 85, 86 y 87).

En este supuesto, hubo violación al principio del *non bis in ídem*, o Prohibición de doble juzgamiento pues la Administración incurrió en un exceso en la punición al sancionarse dos veces el mismo hecho. La administración no podía ordenar el descuento por tardanzas y al mismo tiempo ordenar la suspensión sin derecho a sueldo por este mismo hecho”.

Se observa de la sentencia de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia que no se vulnera el principio *non bis in ídem* cuando se impongan dos o más sanciones por los mismos hechos, siempre que las normas penales y administrativas tutelén intereses o bienes distintos, siendo necesario que la norma que impone la sanción en el ámbito penal, por ejemplo, contemple los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido distinto de aquel que la norma administrativa intenta proteger.

En los comentarios al artículo 155 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en su versión revisada de 2015, atinente al principio de no concurrencia, se destaca que se deberá respetar el principio de *non bis in ídem*, de modo que no puede sancionarse más de una vez por el mismo hecho. Implica, además, evitar la doble persecución cuando se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento, tanto en la relación entre infracciones administrativas y delitos, como al interno mismo de las infracciones administrativas.

Se puntualiza en el Modelo CIAT que dicho artículo regula el *non bis in ídem* en un doble sentido: en primer lugar, sustancialmente prohíbe sancionar con multa pecuniaria penal y administrativa los mismos hechos; en segundo lugar, procedimentalmente plantea la idea de preferencia de las actuaciones penales sobre las sancionadoras administrativas, paralizando el procedimiento ya incoado o impidiendo cualquiera ulterior. Así, se excluye la imposición de sanciones administrativas por los mismos hechos sancionados por el órgano judicial.

## 2.6. Principio de favorabilidad o retroactividad

Constituye un principio de aceptación general que las leyes tributarias no tienen efectos retroactivos, salvo que resulten favorables al contribuyente.

En lo que respecta al régimen de infracciones y sanciones administrativas, que forman parte del *ius puniendi* del Estado, como se ha visto, debemos insistir en la necesidad de que se reconozca la aplicación del principio de favorabilidad al infractor, y la consecuente retroactividad de las normas relativas a infracciones y sanciones administrativas más favorables, tal como ocurre en el campo del derecho penal. La doctrina ha venido pronunciándose desde cierto tiempo sobre la aplicación de este principio penal al campo del Derecho Tributario sancionador, así como al Derecho Administrativo sancionador.

Ciertamente, en nuestro ámbito el artículo 46 de la Constitución Política advierte que en materia criminal la ley favorable al reo tiene siempre preferencia y retroactividad, a pesar que hubiese sentencia ejecutoriada, sin señalar que este principio alcanza el régimen de infracciones y sanciones administrativas.

No obstante, a nuestro criterio, si en la Constitución Política no estuviere expresamente consignada la aplicación de este principio al ámbito del derecho administrativo sancionador, el juzgador tiene que cumplir con su función de integración de la norma y de interpretación extensiva, sobre la base de la evolución del derecho, la doctrina y los precedentes jurisprudenciales existentes, en lugar de limitarse al tenor literal de las disposiciones constitucionales o legales que seguramente no estarán acordes con las transformaciones jurídicas más recientes.

Por ende, siendo que nuestro ordenamiento constitucional también consagra el principio de retroactividad de la ley favorable en materia penal, aun cuando hubiese sentencia firme, dicho principio de índole penal del mismo modo debe reconocerse y aplicarse en el derecho administrativo sancionador, incluido el régimen de infracciones y sanciones tributarias, por cuanto se trata de un principio general del derecho.

Al mismo tiempo, no puede perderse de vista que, como hemos expuesto antes, el sistema de infracciones y sanciones tributarias surge de la facultad punitiva del Estado, facultad que bien puede ejercer con la intervención del derecho penal o del derecho administrativo sancionador.

En consecuencia, siempre que exista un régimen sancionador más favorable al infractor tributario, dicho régimen deberá aplicarse retroactivamente.

En ese orden de ideas, de la misma manera se pronuncian Juan José Zornaza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez, quienes en el ensayo “Infracciones y sanciones tributarias”, inserto en la obra “Curso de Derecho Tributario, procedimiento

y régimen sancionatorio”, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez, quienes indican que:

“Las ... exigencias de la legalidad en el derecho administrativo sancionatorio no son más que una concreción de diversos aspectos del Estado de derecho en el ámbito del derecho estatal sancionador, de los que a su vez se desprenden toda una serie de reglas o principios que refuerzan las garantías del administrado frente a las potestades sancionadoras de la Administración, en orden a una eficaz realización de los principios de certeza y seguridad jurídica que se encuentran en la base de la consagración constitucional de la legalidad sancionadora.

Dichos principios y reglas no son más que el reflejo del que suele considerarse contenido en el propio del derecho penal democrático, Sin entrar en una descripción de detalle, sí parece conveniente hacer alusión a ellos:

a. El primero de ellos lo constituye el principio de irretroactividad absoluta de las normas sancionadoras, derivado de la exigencia *lex previa* que formula el artículo 29 de la Constitución. No debe confundirse esta prohibición de retroactividad con la contenida en el artículo 363 de la Constitución, toda vez que esta última se expresa para las normas reguladoras de la relación jurídica tributaria, es decir, que no se proyecta sobre la regulación de los ilícitos tributarios, que está gobernada... por los mandatos del artículo 29 del texto supremo; disposición que establece por demás de manera directa la retroactividad de la ley más favorable<sup>17</sup>.

Juan José Zornaza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez también destacan que:

“No cabe duda de que en el procedimiento administrativo sancionador es el cauce para el ejercicio de una potestad punitiva limitadora de derechos y, por ello, presenta cierta semejanza con el proceso penal que justifica la extensión de las garantías procesales penales previstas en el artículo 29 de la Constitución. Así lo viene afirmando de forma continuada la Corte Constitucional desde sus inicios, que nunca ha admitido duda acerca de que los principios esenciales en materia de procedimiento penal han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la administración ...”<sup>18</sup>.

17 Juan José Zornoza Pérez & Gabriel Muñoz Martínez. “*Infracciones y sanciones tributarias*”. Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. pp. 819 - 820. Julio Roberto Piza Rodríguez. Universidad Externado de Colombia, Bogotá. (2010).

18 Juan José Zornoza Pérez & Gabriel Muñoz Martínez. “*Infracciones y sanciones tributarias*”. Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. p. 821. Julio Roberto Piza Rodríguez. Universidad Externado de Colombia, Bogotá. (2010).

Mientras, Valdés Costa anota que: *“tanto la doctrina como las legislaciones que rechazan la retroactividad se refieren a las normas que ocasionan perjuicios a los contribuyentes. En cambio, por regla general hay una admisión expresa o implícita de la retroactividad de las normas favorables. Esa admisión es unánime en las legislaciones en lo que respecta a las penas en el derecho penal común, soluciones que, a nuestro juicio, es aplicable por analogía, a las sanciones tributarias de naturaleza punitiva, aún en ausencia de disposición expresa, ya que actúan los mismos fundamentos... en ausencia de disposición constitucional expresa, la retroactividad de estas normas es un principio jurídicamente admisible”*<sup>19</sup>.

El artículo 156 del Modelo de Código Tributario del CIAT, también orienta a los países miembros al reconocimiento del principio de favorabilidad o retroactividad, cuando expresa que *“las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman ilícitos, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción de la infracción o de la sanción más breves”*, quedando expresamente consignado en el Modelo el principio de derecho penal común, de que las normas punitivas deben tener efecto retroactivo cuando contemplen situaciones menos gravosas para el infractor, en lo que atañe el régimen de infracciones y sanciones tributarias, en estricta aplicación del principio *pro libertatis*.

A modo de ejemplo, citamos el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria de España<sup>20</sup>, por cuanto contempla el principio de retroactividad al indicar que *“las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”*, constituyéndose en uno de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria en concordancia con el artículo 178 de la misma ley.

Más adelante reiteramos la sentencia de 25 de agosto de 2005 de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, en la que se advirtió que los principios del orden penal son de aplicación en el campo del derecho administrativo sancionador, razón por la cual la Administración, en el desarrollo de su potestad sancionadora debe respetar las garantías y derechos reconocidos a los ciudadanos, con lo cual no nos queda duda de que en nuestro medio el principio penal de retroactividad de las normas penales más favorables para el imputado, también debe reconocerse en el campo de las infracciones y sanciones tributarias a pesar que no esté consagrado expresamente en la legislación tributaria o en el procedimiento administrativo general.

19 Ramón Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. p. 263. 3 ed., Ed. Temis, Bogotá. (2001).

20 Ley 58 de 2003. Diciembre 17 de 2003. General Tributaria, (BOE 18-12-2003). <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> (17, septiembre, 2014).

### 3. Infracciones y sanciones tributarias

#### 3.1. Concepto de infracciones tributarias

Pérez Royo subraya que son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley<sup>21</sup>.

El artículo 152 del Modelo de Código Tributario del CIAT indica que constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, por comisión o por omisión, que esté tipificado y sancionado en el Código Tributario o en normas jurídicas de rango legal.

Justamente, las infracciones tributarias implican la realización de la conducta prohibida por la ley tributaria, ya sea por acción u omisión dolosa o culposa, relacionada con el incumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales o formales. Como incumplimiento a obligaciones sustanciales a modo general podríamos citar la falta de pago de los tributos dentro del plazo o período correspondiente; entre tanto, la omisión de la presentación de las declaraciones de tributos dentro del plazo previsto para tal fin, resultaría en un incumplimiento de obligaciones o deberes formales.

En esa línea se haya el artículo 170 del Modelo CIAT, cuando define las infracciones materiales como aquellas relacionadas con la omisión de tributos, solicitud y obtención de compensaciones o devoluciones indebidas<sup>22</sup>. Seguidamente, se describen en el artículo 171, así:

21 Fernando Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. p. 429. 22 ed., Ed. Civitas - Thomson Reuters, España. (2012).

22 En el comentario a este artículo, se expresa atinadamente que: "Se señalan los supuestos en los cuales la infracción material se configura. Lo trascendente en estas situaciones es que existe un perjuicio económico, sea por falta de oportuna y exacta la percepción de los tributos, o por solicitud u obtención de devoluciones y, por lo tanto, se ocasiona un daño al patrimonio del Estado. Es de observar que no se ha incluido una sanción por retraso en el cumplimiento de la deuda tributaria ya determinada (mora), visto que se ha incluido un recargo en el artículo 61. En ese sentido, es de recordar que el derecho sancionador tributario en los distintos países se ha ido decantando por un enfoque según el cual lo que realmente interesa sancionar son los incumplimientos en la fase determinativa, porque es ahí donde el obligado tributario, que está obligado a determinar la obligación tributaria y hacerlo correctamente, no lo hace, privando a la Administración Tributaria saber que nació una obligación tributaria, a menos que esta despliegue sus escasos recursos fiscalizadores. Esa falta es lo que se debe sancionar; en cambio, cuando ya se dio la determinación, incluso se puede prescindir de sancionar el no pago, pues ya para ese momento la obligación tributaria se asimila a una obligación civil: ya se sabe cuánto es lo debido, se pueden embargar los bienes y pasar a un proceso ejecutivo como sucede con cualquier deudor común. De este modo, y el Modelo adopta este enfoque, se propugna por la consideración de los incumplimientos en cuanto al pago de obligaciones ya determinadas como verdaderos ilícitos civiles, no ilícitos punitivos, que deben tener su propio y específico medio de reparación: la recaudación en vía ejecutiva, con un recargo por pago tardío".

- a. Omitir la presentación de declaraciones autoliquidaciones o de declaraciones necesarias para la liquidación administrativa.
- b. Presentar declaraciones autoliquidaciones o declaraciones necesarias para la liquidación administrativa inexactas.
- c. Obtener devoluciones o aplicarse compensaciones de manera indebida.

Así, podemos indicar que en las obligaciones tributarias materiales o sustanciales, el bien jurídico protegido está identificado por el patrimonio del Estado, puesto que las sumas que deben pagar los contribuyentes en concepto de tributos ingresan al erario.

En el artículo 174 del Modelo CIAT, se detallan los tipos de infracciones formales, las cuales se originan por el incumplimiento de las obligaciones formales siguientes:

- a. Inscribirse (en el Registro Único de Contribuyentes).
- b. Emitir y exigir comprobantes de pago.
- c. Llevar en debida forma los libros y registros contables.
- d. Presentar declaraciones e informaciones.
- e. Permitir el control de la Administración Tributaria.
- f. Informar y comparecer ante la misma.

El bien jurídico protegido en relación con las obligaciones tributarias formales será la función tributaria ejercida por la administración tributaria (facultades de gestión, control tributario, fiscalización y recaudación). En la medida que los contribuyentes incumplan sus obligaciones tributarias formales, se menoscaba la función tributaria.

En el Modelo CIAT igualmente se puntualizan o tipifican cada una de las conductas que constituyen infracciones materiales y formales en referencia con los tipos descritos en los artículos 171 y 174.

En nuestro sistema tributario, las infracciones materiales o sustantivas, así como las infracciones formales, se encuentran dispersas en el Código Fiscal, atendiendo el tipo de tributo de que se trate, y en otras leyes de naturaleza tributaria, lo que reafirma la necesidad de contar con un Código de Normas y Procedimientos Tributarios que concentre en un solo texto normativo estas regulaciones.

### **3.2. Clases de infracciones**

En términos generales la doctrina indica que, atendiendo a su tipificación, las infracciones tributarias pueden ser leves, graves o muy graves. Asimismo lo expresa el comentado el artículo 152 del Modelo de Código Tributario del CIAT.

Previamente a la versión revisada de 2015, el artículo 144 del Modelo de Código Tributario del CIAT sostenía que constituía infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales y consistían en: a) La contravención tributaria; b) La infracción administrativa tributaria; c) El delito tributario. Al respecto, se indica lo siguiente en el comentario al artículo 152 de la versión 2015:

“Lo expresado nos resulta ... se optaba por distinguir entre ‘infracción administrativa’ y ‘contravención’, para reservar la primera denominación a las violaciones a las obligaciones tributarias materiales o sustanciales y las segundas a las violaciones formales, en realidad no se aprecia diferencia alguna en el régimen jurídico de los dos tipos de ilícitos. En particular, la eliminación de la distinción coadyuva a erradicar la idea de que las sanciones por violación a deberes formales son automáticas o basadas en regímenes de responsabilidad objetiva”.

Lo anterior nos resulta muy alentador puesto que en algunas ocasiones no existe el elemento subjetivo del dolo o la culpa en el contribuyente que incumple obligaciones o deberes formales, tradicionalmente sancionados de manera automática sobre la base de la responsabilidad objetiva<sup>23</sup>.

No obstante, debemos recordar que la relación jurídica tributaria está cimentada en el principio de buena fe y en la presunción de inocencia del contribuyente, quien debe presumirse siempre como cumplidor de sus obligaciones tributarias. Podría ocurrir que por razones ajenas a su voluntad, el contribuyente incurra en el incumplimiento de obligaciones tributarias formales, razón por la que también debe primar un régimen de responsabilidad subjetiva para este tipo de infracciones, que permita informarle a la administración tributaria las razones del incumplimiento y la consecuente revisión del caso en lugar de la imposición de una sanción automática, como ocurre al vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones de impuestos o la entrega de informes por parte de terceros obligados o responsables.

Continuando con las clases de infracciones tributarias, Luis Manuel Alonso González, Montserrat Casanellas Chuecos y José María Tovillas Morán, anotan que “el criterio básico parece que debiera ser, en principio, cualquier conducta infractora, ya afecte al cumplimiento de deberes materiales o formales, puede ser

---

23 La responsabilidad objetiva es el tipo de responsabilidad que surge con independencia del elemento subjetivo del dolo o la culpa por parte del sujeto responsable. Así, la responsabilidad subjetiva se fundamenta exclusivamente en la existencia de culpa o dolo por parte de un sujeto, mientras que la responsabilidad objetiva no exige tal requisito. En la responsabilidad objetiva el sujeto responde de un hecho causado por él aunque no haya tenido voluntad de realizarlo (dolo), ni haya actuado con imprudencia o negligencia (culpa).

afectada en varios grados, dando lugar a una infracción leve, grave o muy grave... Esta premisa, sin embargo, se ve modulada cuando la propia ley, al regular los tipos infractores se pronuncia expresamente catalogando en cada caso la infracción como de uno u otro grado y aclarando en qué modalidades puede llegar a presentarse. Por ello hay infracciones que, por ejemplo, solo pueden ser graves y otras que admiten la triple clasificación como leves, graves o muy graves”<sup>24</sup>.

Aclara Pérez Royo que “una infracción puede ser calificada como grave y tener una multa muy inferior a la de otra a la que la ley considera leve. Pues lo que determina la calificación es el tipo infractor, el deber infringido. Por otra parte, si entendemos la división entre leves, graves y muy graves, como grados aplicables en relación a las multas a imponer por las infracciones que encajen en un mismo tipo, el sistema funciona solo en relación con un tipo infractor: el que llamamos infractor del deber de declarar con resultado de daño para la recaudación tributaria”<sup>25</sup>.

### **3.3. Clases de sanciones**

Como regla general, las infracciones tributarias pueden sancionarse mediante la imposición de sanciones pecuniarias y no pecuniarias.

Las sanciones pecuniarias están determinadas por multas fijas o proporcionales, constituyéndose en las sanciones principales. En tanto, las sanciones no pecuniarias suelen tener carácter accesorio y resultan diversas, por ejemplo: prohibición de contratar con la Administración; suspensión del ejercicio de la profesión, negocio, o actividad; y cierre del negocio.

## **4. Individualización y dosificación de las sanciones tributarias - los criterios de graduación de las sanciones**

Hemos visto que los principios de la potestad sancionadora deben ser observados al momento de la aplicación de las sanciones administrativas. Nos corresponde ahora referirnos a la graduación de las sanciones, así como a su individualización y dosificación.

Sobre este aspecto, hay que tener en cuenta las normas que deben aplicarse para dar lugar a la graduación de las sanciones administrativas, incluidas

24 Luis Manuel Alonso González, Montserrat Casanellas Chuecos & José María Tovillas Morán. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. pp. 359 y 360. Ed. Atelier, Barcelona. (2012).

25 Fernando Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. p. 429. 22 ed., Ed. Civitas - Thomson Reuters, España. (2012).

las sanciones tributarias. Obviamente, en primer lugar habrá que referirse a las consagradas en la legislación respectiva, por ejemplo, en la legislación tributaria. Ante la ausencia de normas específicas, estas deberán suplirse por el procedimiento administrativo sancionador de carácter general y en caso que persistan vacíos, habrá cabida para la aplicación de las normas penales concernientes a esta materia. Recuérdese que las normas penales y el régimen de infracciones y sanciones administrativas derivan de la potestad sancionadora del Estado, razón suficiente para que puedan integrarse o aplicarse por analogía, pues comprenden una estructura unitaria (el *Ius Puniendi*).

Al respecto, conviene citar la sentencia de 27 de noviembre de 2008, dictada por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, bajo la ponencia del magistrado Adán Arnulfo Arjona, en la que se apuntó:

“La potestad sancionadora del Estado, es una manifestación del *ius puniendi* general del Estado, que le otorga legitimidad, capacidad o facultad para castigar o sancionar.

Según la doctrina mayoritaria, el *ius puniendi* o Derecho represor del Estado está integrado por dos ordenamientos: el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador, respondiendo ambos a unos principios básicos comunes, elaborados tradicionalmente desde la dogmática jurídico-penal (Eduardo Gamero Casado & Severiano Fernández Ramos. Manual básico de Derecho Administrativo. 4 Ed. fs. 458-459. Ed. Tecnos, España. (2007)).

Por su parte, la jurisprudencia colombiana, Sala Plena de la Corte Constitucional, al referirse a la potestad sancionatoria del Estado en sentencia de 9 de agosto de 2005, destacó lo siguiente:

‘Esta corporación ha sostenido de manera reiterada que el derecho sancionador del Estado en ejercicio del *ius puniendi*, es una disciplina compleja que envuelve, como género, al menos cuatro especies<sup>[2]</sup>, a saber: el derecho penal delictivo<sup>[3]</sup>, el derecho contravencional<sup>[4]</sup>, el derecho disciplinario<sup>[5]</sup> y el derecho correccional<sup>[6]</sup>. Salvo la primera de ellas, las demás especies del derecho punitivo del Estado, corresponden al denominado derecho administrativo sancionador<sup>[7]</sup>’.

Por su lado, prístina resulta la citada sentencia de 25 de agosto de 2005, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, cuando refleja que los principios penales concernientes a la aplicación de las penas, son ajustables al régimen de infracciones y sanciones administrativas. La Corte puntualizó:

“El Derecho Administrativo sancionador, que es el que nos ocupa en el presente caso, es una manifestación del ordenamiento punitivo del Estado, por lo que los principios del orden penal son de aplicación en esta materia, con ciertos matices que varían por la naturaleza administrativa del proceso. En este sentido, la Administración, en el desarrollo de su potestad sancionadora deberá respetar las garantías y derechos reconocidos a los ciudadanos”.

Una sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo N° 1 de Guadalajara (Sentencia 2328 de 2007 (diciembre 20 de 2007)), recoge los mismos postulados:

“Así las cosas, puede afirmarse que, en materia de sanciones administrativas, la ausencia de una normativa equivalente a la denominada ‘parte general’ del Derecho Penal, no debe ser interpretada, como ha señalado el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones, como un apoderamiento a la Administración para la aplicación arbitraria de sus facultades sancionadoras, pues tratándose de una laguna que debe cubrirse con las técnicas propias del derecho penal ordinario, resulta obligado seguir los mismos principios en una y en otra esfera; por lo tanto deben aplicarse, en la graduación de las sanciones, criterios similares a los del derecho penal ...”<sup>26</sup>.

El Tribunal Supremo de España en la sentencia de 31 de diciembre de 1988, a propósito de la individualización de las sanciones administrativas, dijo que: *“los criterios penales de individualización de la pena que atienden la gravedad de los hechos, como regla de prevención especial han de ser tenidos en cuenta también en el terreno de las sanciones administrativas por la vía del principio de proporcionalidad, que ha de inspirar siempre la actuación de las potestades de la administración”*<sup>27</sup>.

Así las cosas, queda evidenciado que ante la ausencia de normas concernientes a la graduación de las sanciones administrativas, deben aplicarse las medidas previstas para tal fin en el ordenamiento penal.

En todo caso, ¿qué debemos comprender por graduación de las sanciones? Sobre este interrogante, Sánchez Huete, apunta que “por criterio de graduación de la sanción se ha de entender aquella circunstancia externa al comportamiento descrito en la hipótesis legal que puede concurrir en la infracción concreta, bien en el aspecto objetivo, bien en la subjetividad del autor, teniendo reflejo en la cantidad de sanción a través de las reglas preestablecidas. Son, por tanto, criterios que modulan la sanción a imponer, pero no determinan el nacimiento del injus-

26 <http://elconsumo.blogspot.com/2011/05/graduacion-de-las-sanciones-en-materia.html>.

27 Tribunal Supremo de España. Sala de lo Contencioso (M.P. Francisco Javier Delgado Barrio; diciembre 31 de 1988).

to que, necesariamente, ha de ser previo a la aplicación de tales criterios cuantificadores de la sanción. En definitiva, son aquellos elementos concurrentes en la conducta infractora principal, que operan en la concreción de la sanción a imponer agravando o atenuando la misma<sup>28</sup>.

Quiere decirse que los criterios de graduación persiguen que se realice una tarea de individualización de las sanciones para que se tomen en consideración las condiciones o elementos inherentes al infractor. Por tal razón, la infracción no depende de estos elementos, puesto que son accesorios o accidentales a la infracción. De allí el carácter eventual de los criterios de graduación debido a que son circunstancias accesorias a la infracción.

Además, cumplen con una finalidad de intervención en la concretización o determinación de la sanción a imponer, pudiendo generar un efecto de agravación o atenuación.

Puede entonces aseverarse que los criterios o elementos de graduación coadyuvan con la determinación de la gravedad de la infracción cometida, así como del *quantum* de la sanción a imponer, dando lugar a la fase de individualización de la sanción concreta que deba imponerse sobre la base del intervalo sancionador abstracto (un máximo y un mínimo) fijado por la ley (principio de legalidad).

Afirmamos que la finalidad ulterior de los criterios de graduación de las sanciones es lograr que los entes públicos facultados por la Constitución y la ley para ejercer el *ius puniendi* impongan sanciones individualizadas y proporcionadas a las circunstancias personales del autor y del hecho ilícito.

En lo que respecta a las sanciones tributarias en el sistema panameño, podemos aseverar que no encontramos una disposición taxativa dentro del Código Fiscal que se explaye en señalar cuáles criterios o elementos deben tomarse en cuenta para la imposición de las sanciones, razón por la que deben aplicarse los criterios generales previstos por la legislación penal a fin de asegurar la concretización de las sanciones, sobre la base de las circunstancias del infractor y del hecho (individualización).

Significativo resulta el artículo 167 del Modelo de Código Tributario del CIAT que contempla los criterios de graduación de las sanciones tributarias, destacando que las sanciones se graduarán tomando en cuenta las siguientes circunstancias agravantes: La reincidencia y la reiteración; la importancia del perjuicio fiscal; y el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documenta-

---

28 Miguel Ángel Sánchez Huete. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. p. 31. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006).

ción, detallando los presupuestos para la fundamentación de cada uno de estos criterios.

Debemos a la sazón insistir en la trascendencia de la graduación de la sanción en la esfera administrativa, por cuanto, permite que se imponga la sanción concreta y correcta, teniendo entonces una efectiva individualización de la sanción. De allí la necesidad de que en las normas de procedimientos administrativos se desarrolle ampliamente los parámetros de graduación de las sanciones.

#### **4.1. Otros principios y garantías aplicables a las circunstancias de graduación de las sanciones administrativas**

Existen otros principios y garantías de orden sancionador que deben tenerse en cuenta al momento de la graduación de las sanciones, por cuanto permiten un control de las circunstancias de graduación o posibilitan la reducción de la sanción impuesta. Entre estos tenemos:

##### **4.1.1. Presunción de inocencia**

La presunción de inocencia es un principio penal que también debe reconocerse por el derecho administrativo sancionador, especialmente al momento de la graduación de las sanciones, dada su interconexión con el principio de culpabilidad.

En resumen, siendo que ninguna persona está obligada a probar su inocencia, puesto que se trata de una presunción cuya prueba en contrario corresponde a quien acusa, la imposición de las sanciones administrativas dependerá de que se haya probado la culpabilidad del presunto infractor.

En palabras del Tribunal Constitucional de España, *“el derecho a la presunción de inocencia comporta una serie de cargas procesales: por un lado hace recaer la carga de la prueba inculpativa sobre la Administración sancionadora, no existiendo carga del administrado sobre la prueba de inocencia, que aparece directamente presumida por la Constitución, por otro corresponde al administrado acreditar aquellos elementos de descargo que conlleven una declaración de no exigencia de responsabilidad administrativa”*<sup>29</sup>.

A nuestro juicio, el principio de presunción de inocencia ha sido introducido al campo del Derecho Tributario panameño mediante el numeral 2º del artículo 155 de la Ley 8ª de 2010, norma que también atribuye la carga de la prueba a la Administración Tributaria, cuando se indica entre los derechos de los obli-

29 Miguel Ángel Sánchez Huete. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. p. 204. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006).

gados tributarios el derecho a ser considerado y tratado como un contribuyente cumplidor de sus obligaciones mientras que no se aporte prueba concluyente de lo contrario.

Como corolario, la presunción de inocencia reúne los siguientes presupuestos:

- Que la sanción se base en medios probatorios que acrediten la infracción.
- Que la carga de la prueba corresponda a la Administración Tributaria, sin que el contribuyente esté obligado a probar su inocencia.
- Que la insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, debidamente valoradas por el ente sancionador, se traduzca en un dictamen absolutorio.
- Que el inculpando no sea tenido como culpable hasta que no haya sido declarado responsable y culpable.

Sobre este principio y su incidencia en la graduación de las sanciones administrativas, la sentencia de 22 de diciembre de 2009, dictada por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia<sup>30</sup>, ha preceptuado lo siguiente:

“Cabe señalar que en base al principio de presunción de inocencia, para que hubiese cabida a la imposición de una sanción, se hace necesario que se compruebe fehacientemente el presupuesto que dio origen a la interposición de la queja, lo cual no ha ocurrido.

En este sentido, tal como lo señala la doctrina en esta materia, el principio de culpabilidad —que se viene expresando bajo el conocido aforismo *nullum crimen sine culpa* o bajo la expresión latina *actus non facit reum nisi mens sit rea*— es uno de los más controvertidos de los que conforman el ejercicio de la potestad sancionadora.

Como lo explica el autor Alejandro Nieto García en su obra *Derecho Administrativo Sancionador*. 4ª ed., pp. 416 y 417:

‘El objeto de la presunción de inocencia se refiere a dos ámbitos -el de los hechos y el de la culpabilidad- y, además de esta vertiente material, tiene otra segunda inequívocamente formal que se manifiesta y opera a lo largo de todo el proceso, tal como ya se ha apuntado y se seguirá insistiendo inmediatamente.

Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante prueba de cargo, y cer-

30 Corte Suprema de Justicia. Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral (M.P. Hipólito Hill Suazo; diciembre 22 de 2009).

teza del juicio de culpabilidad sobre los mismos hechos (STC 131/1993 de 30 de junio, recogida literalmente en varias sentencias del Tribunal Supremo como la de 5 de marzo de 2002: 3ª, 3ª, Ar. 2386)'''.

#### **4.1.2. La motivación**

La motivación es una obligación que deben cumplir los servidores públicos al momento de emitir los actos que afecten derechos subjetivos. Este deber de motivación es consustancial con el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, desde la perspectiva del derecho a una resolución fundamentada en derecho; el derecho a la presunción de inocencia, toda vez que la responsabilidad y culpabilidad del infractor deben quedar debidamente probadas y fundamentadas; y el derecho de defensa, puesto que una adecuada motivación del acto y de la sanción permite al ciudadano ejercer en mejor forma los recursos establecidos por el ordenamiento jurídico y tener una real oportunidad de defenderse.

Por tal razón, la imposición de sanciones administrativas, al igual que los actos administrativos en general, también debe estar debidamente motivada.

Joaquín Álvarez Martínez señala que: "no es necesario llevar a cabo prolijas argumentaciones para poder afirmar que si existe un acto concreto que limite, de manera especial, los derechos subjetivos e intereses legítimos de cualquier obligado tributario, este no es otro que aquel a través del cual se impone al mismo un sanción. Precisamente por esta razón, porque las sanciones constituyen sin duda el ejemplo paradigmático de acto limitativo de los citados derechos e intereses, es obvio que aquellas deben encontrarse siempre debidamente motivadas, exigencia que alcanza de lleno a todo tipo de sanciones administrativas, con absoluta independencia del procedimiento que se siga para su adopción y del órgano competente para imponerlas"<sup>31</sup>.

En el plano interno, el artículo 155 de la Ley 38 de 2000, aplicable en casos de vacíos en el procedimiento administrativo fiscal de conformidad con el artículo 1994 del Código Fiscal, consagra el deber general de motivación de los actos administrativos y aclara que serán siempre motivados los actos que afecten derechos subjetivos y los que resuelvan recursos.

No obstante, el artículo 1193 del Código Fiscal se refiere a la necesaria motivación de la resolución y la cita pertinente de los preceptos legales aplicables, dentro de los asuntos fiscales.

---

31 Joaquín Álvarez Martínez. La motivación de los actos tributarios. p. 113. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2004).

## 4.2. La doctrina del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá

El Tribunal Administrativo Tributario ha sentado como doctrina la necesidad de que la Administración Tributaria cumpla con la obligación legal de individualizar y dosificar la imposición de las sanciones tributarias y que al mismo tiempo los actos que las fijen estén debidamente motivados para asegurar el derecho de defensa de los inculpados. Veamos algunos precedentes:

En la Resolución TAT- RF-011-12<sup>32</sup>, el Tribunal indicó que: *“... el acto recurrido ante este Tribunal de Apelaciones carece de motivación en lo que atañe a la individualización y dosificación de la sanción administrativa, pues la administración tributaria se limitó a señalar la infracción cometida, las normas que estimaba infringidas y seguidamente pasó a establecer como sanción el monto máximo de B/.5,000.00”,* agregando que *“la legislación tributaria vigente al momento en que tuvo lugar la infracción ya exigía que se cumpliera con la fase de individualización y dosificación de la sanción administrativa. Por ejemplo, el artículo 761 del Código Fiscal advierte que en la imposición de las multas se tendrá en cuenta, cuando sea el caso, la cuantía del impuesto que se ha eludido o intentado eludir y el grado de culpabilidad del autor”.*

Por su parte, la Resolución TAT-RF-55 de 10 de diciembre de 2012<sup>33</sup>, sostuvo que: *“... este Tribunal es del criterio que la Administración Tributaria está obligada a individualizar y dosificar la sanción administrativa dependiendo de la gravedad del acto ilícito cometido, en concordancia con lo establecido en la ley, respetando el derecho que tiene el contribuyente a la tutela efectiva en la motivación de la resolución administrativa”.*

En el mismo sentido, la Resolución TAT-RF-50 de 04 de diciembre de 2012<sup>34</sup>, se puntualizó que:

*“Respecto al monto de la sanción pecuniaria o multa impuesta, este Tribunal hace un llamado al juzgado *ad-quo* sobre la necesidad de la individualización y dosificación de las multas al caso concreto en que se produzcan. Se hace necesario un análisis, en la primera instancia, de los criterios utilizados para determinar la cuantía de una multa impuesta, a fin de este Tribunal de segunda instancia cuente con los elementos necesarios para, según el caso, confirmar o variar el monto de la sanción de primera instancia con fundamento en criterios de diferenciación objetivos, que rijan para todos los casos”*

32 Tribunal Administrativo Tributario (M.P. Isis Ortiz Miranda; abril 9 de 2012).

33 Tribunal Administrativo Tributario (M.P. Isis Ortiz Miranda; diciembre 10 de 2012).

34 Tribunal Administrativo Tributario (M.P. Ana Mae Jiménez Guerra; diciembre 4 de 2012).

A través de la Resolución TAT-RF-12 de 19 de febrero de 2013<sup>35</sup>, el Tribunal se exployó en los siguientes términos:

“La legislación tributaria vigente, al momento en que se cometió la infracción, ya exigía que se cumpliera con la fase de individualización y dosificación de la sanción administrativa. Así vemos como el artículo 761 del Código Fiscal advierte que en la imposición de las multas se tendrá en cuenta, cuando sea el caso, la cuantía del impuesto que se ha eludido o intentado eludir y el grado de culpabilidad del infractor.

**La disposición legal aludida en el párrafo anterior demanda una etapa de individualización de la sanción administrativa, para que el contribuyente pueda conocer los motivos por los cuales la Administración Tributaria le impone la sanción máxima, adecuándose a la infracción incurrida, lo que viene a garantizar su derecho de defensa.**

**Quiere decirse que, la Administración Tributaria, al momento de dictar los actos administrativos correspondientes, debe indicar las condiciones del infractor, por ejemplo, si se trata de un infractor primario o reincidente; y las consecuencias de la infracción con relación al tributo que pueda resultar afectado; entre otras condiciones, que puedan dar lugar a conocer las razones por las cuales se fija como sanción un monto determinado en base a los límites previamente fijados por la ley”.**

En tanto, en la Resolución TAT-RF-17 de 14 de marzo de 2013<sup>36</sup>, se indicó que: *“el acto recurrido ... carece de motivación en lo que atañe a la individualización y dosificación de la sanción administrativa, pues la administración tributaria se limitó a señalar la infracción cometida, las normas que estimaba infringidas y seguidamente paso a establecer la sanción ... Una vez más se hace un llamado a la Administración Tributaria para que cumpla con el deber de motivar sus actos administrativos y dosificar e individualizar sus sanciones”.*

Finalmente, referente a la graduación de las infracciones y la individualización de las sanciones, citamos la Resolución TAT-RF-12 de 23 de abril de 2012<sup>37</sup>, de amplio contenido en cuanto al deber legal de individualización y dosificación de las sanciones tributarias. El Tribunal concluyó:

“... en lo que respecta a la dosificación de la sanción... este Tribunal es del criterio que la Administración Tributaria está obligada a individualizar y a dosificar la sanción administrativa en concordancia con la legislación tributaria vigente.

35 Tribunal Administrativo Tributario (M.P. Isis Ortiz Miranda; febrero 19 de 2013).

36 Tribunal Administrativo Tributario (M.P. Isis Ortiz Miranda; marzo 14 de 2013).

37 Tribunal Administrativo Tributario (M.P. Isis Ortiz Miranda; abril 23 de 2012).

Ciertamente, la facultad de imponer las sanciones de que trata el párrafo 3 del artículo 11 de la Ley 76 de 1976, modificado por el artículo 72 de la Ley 6 de 2006 atañe exclusivamente a la administración tributaria, esta potestad no puede ser arbitraria, en el sentido que la ley establece un rango para la fijación de la sanción, es decir, un mínimo y un máximo. El administrador tributario cuenta con la discrecionalidad de establecer el monto de la sanción dentro de ese intervalo, pero tal discrecionalidad no es absoluta, por cuanto, tiene que procurarse la individualización y dosificación de la sanción administrativa.

Al respecto, el acto recurrido ante este Tribunal de Apelaciones carece de motivación en lo que atañe a la individualización y dosificación de la sanción administrativa, pues la administración tributaria se limitó a señalar la infracción cometida, las normas que estimaba infringidas y seguidamente pasó a establecer la sanción.

La legislación tributaria vigente al momento en que tuvo lugar la infracción... exigía que se cumpliera con la fase de individualización y dosificación de la sanción administrativa. Por ejemplo, el artículo 761 del Código Fiscal advierte que en la imposición de las multas se tendrá en cuenta, cuando sea el caso, la cuantía del impuesto que se ha eludido o intentado eludir y el grado de culpabilidad del infractor”.

En materia de aplicación retroactiva de la ley tributaria en lo que atañe al régimen de infracciones y sanciones tributarias, el Tribunal también varió su criterio inicial y ha venido reconociendo que las modificaciones al régimen de infracciones tienen aplicación retroactiva cuando resultan más favorables al infractor tributario. Por ejemplo, en la comentada Resolución TAT-RF-079 de 24 de octubre de 2014, bajo nuestra ponencia, se apuntó:

“... el campo del derecho administrativo sancionador, queda claro que la Administración, en el desarrollo de su potestad sancionadora debe respetar las garantías y derechos reconocidos a los ciudadanos, con lo cual **no nos queda duda de que en nuestro medio el principio penal de retroactividad de las normas penales más favorables para el imputado, también debe reconocerse en el campo de las infracciones y sanciones tributarias a pesar que no esté consagrado expresamente en la legislación tributaria o en el procedimiento administrativo general, en concordancia con el principio de supremacía de la Constitución y la interpretación dada por nuestra Máxima Corporación de Justicia.**

De otra parte, **además de la aplicabilidad del principio de retroactividad de la disposición más favorable en materia de las sanciones tribu-**

**tarias, también debemos referirnos a la necesaria observancia de los principios de proporcionalidad y de razonabilidad de las sanciones, que exigen al juzgador, incluso en el ámbito administrativo que realice una adecuada ponderación de los intereses tutelados por el legislador y la justificación racional de la medida o sanción contemplada por la norma.**

**Dicho de otra forma, la razonabilidad permite al juez rechazar o no aplicar una sanción que carezca totalmente de explicación, sea absurda o que no se justifique con los fines últimos del Estado constitucional de Derecho ...”.**

Consiguientemente, ya en sede administrativa se ha podido observar el reconocimiento y aplicación de los principios penales al ámbito del Derecho Tributario Sancionador, así como de importantes figuras de índole penal como la graduación y dosificación de las sanciones.

Lo anterior ha venido a convertirse en un elemento trascendente en la consolidación de los derechos y garantías de los contribuyentes y al mismo tiempo en un llamado a la administración tributaria sobre la necesidad de motivar adecuadamente los actos tributarios vinculados al régimen de infracciones y sanciones, reconociendo la aplicación de los principios estudiados.

## **5. Conclusiones**

1. En un Estado democrático de derecho, la imposición de sanciones por la Administración pública, incluidas las sanciones tributarias, debe regirse por los principios constitucionales, legales o doctrinarios que regentan la potestad sancionadora del Estado.
2. La imposición de las sanciones tributarias demanda la aplicación de los criterios de graduación legalmente establecidos. En caso que no estén previstos en la ley tributaria o en el procedimiento administrativo general, deberán aplicarse los parámetros de graduación dados por el ordenamiento penal, la jurisprudencia o el derecho comparado.
3. La finalidad ulterior de los criterios de graduación de las sanciones es lograr que los entes públicos facultados por la Constitución y la Ley para ejercer el *ius puniendi* impongan sanciones individualizadas y proporcionadas a las circunstancias personales del autor y del hecho ilícito.
4. La legislación administrativa panameña, así como la legislación tributaria, requieren una pronta revisión y adecuación en lo que respecta a los criterios

de graduación de las sanciones, puesto que no existe una regulación amplia en esta materia, cónsona con el Estado democrático de derecho.

5. La Administración Tributaria debe cumplir con el deber legal de aplicar los criterios de graduación de las sanciones dados por el ordenamiento penal, la doctrina y la jurisprudencia, así como motivar e individualizar las sanciones que imponga.

## 6. Bibliografía

Edison Gnazzo. Principios fundamentales de finanzas públicas. Panamá (1997).

Fernando Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. 22 ed. Civitas - Thomson Reuters, España. (2012).

Joaquín Álvarez Martínez. La motivación de los actos tributarios. Ed. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2004).

Juan José Zornoza Pérez & Gabriel Muñoz Martínez. *Infracciones y sanciones tributarias*. Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Editado por Julio Roberto Piza Rodríguez. Universidad Externado de Colombia, Bogotá (2010).

Luis Manuel Alonso González, Montserrat Casanellas Chuecos & José María Tovillas Morán. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. Ed. Atelier, Barcelona (2012).

Miguel Ángel Sánchez Huete. La graduación de las sanciones en la nueva LGT. Marcial Pons, Madrid - Barcelona. (2006).

Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Panamá. (Mayo, 2015).

Ramón Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. 3 ed., Ed. Temis, Bogotá. (2001).

