

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS**



**LA VULNERACION AL DERECHO DE PROPIEDAD Y PRINCIPIO DE  
PROPORCIONALIDAD DEL DERECHO ADUANERO EN LA IMPOSICION  
DE UNA MULTA EXCESIVA AL 300% COMO SANCION A LAS  
INFRACCIONES ADUANERAS**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**

**PRESENTADO POR:**

**ARIAS ALVARADO, JENNIFER STEFFI.**

**CALLEJAS ALVARADO, JOSSELIN ELIZABETH.**

**GUTIÉRREZ MORAN, MARLON ALEXANDER.**

**DOCENTE ASESOR:**

**LIC. NATIVIDAD ALFARO JIMENEZ.**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, ABRIL 2018**

**TRIBUNAL CALIFICADOR**

**MASTER NELSON ARMANDO VAQUERANO  
(PRESIDENTE)**

**LICENCIADO EUGENIO TEVEZ  
(SECRETARIO)**

**LICENCIADO NATIVIDAD ALFARO JIMENEZ  
(VOCAL)**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**Msc. Roger Armando Arias Alvarado  
RECTOR**

**Dr. Manuel de Jesús Joya  
VICERRECTOR ACADÉMICO**

**Ing. Nelson Bernabé Granados Alvarado  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO**

**Lic. Cristóbal Hernán Ríos  
SECRETARIO GENERAL**

**Lic. Rafael Humberto Peña Marín  
FISCAL GENERAL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

**Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata  
DECANA**

**Dr. José Nicolás Ascencio Hernández  
VICEDECANO**

**Msc. Juan José Castro Galdámez  
SECRETARIO**

**Lic. Rene Mauricio Mejía Méndez  
DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**Licda. Digna Reina Contreras de Cornejo  
DIRECTORA DE PROCESOS DE GRADUACION**

**Licda. Maria Magdalena Morales  
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACION DE LA ESCUELA  
DE CIENCIAS JURIDICA**

## **AGRADECIMIENTOS.**

Agradezco a Dios por acompañarme en todo momento, por haberme permitido llegar a esta aquí, agradezco a la Virgen María por su bondad, amor y misericordia.

A mi madre Jeny Roxana Alvarado, por enseñarme que el que persevera alcanza, y que todo esfuerzo tiene su recompensa, a mi padre Carlos Antonio Arias, por enseñarme que con disciplina todos los sueños son alcanzables, agradecerles el apoyo incondicional, durante mi formación profesional, así también a mis hermanos Andrew Arias y Carlos David Arias, quienes son parte de este logro y me ayudaron a seguir adelante a pesar de cualquier adversidad.

Le dedico esta tesis a mi hijo Santiago José Arias, quien es mi angelito, mi más grande motivación, quien me enseñó a no desfallecer, a luchar y seguir adelante. A mi familia, mis tíos, primos, les dedico este triunfo por creer en mí, por su amor y apoyo en todo momento, en especial de mis abuelas Yolanda de Alvarado y Mariana Palencia, por ser grandes ejemplos en mi vida, por su amor, por cada consejo que me han enriquecido y fortalecido como mujer, madre, y ahora profesional.

A mis amigos, colegas, compañeros, agradecerles por estar presente en este caminar, a mi familia bufete Alvarado, quienes me han visto crecer y han formado parte de mi crecimiento como profesional, gracias por ayudarme a subir un peldaño más en vida.

**Steffi Arias**

## **AGRADECIMIENTOS.**

A Jehovah del Ejército por permitirme llegar a un paso de culminar esta meta, que con su gracia y misericordia me ha acompañado en este caminar que no ha sido fácil, sin embargo, su amor, compasión y sabiduría me ha rodeado.

A mi familia por brindarme su apoyo incondicional en este trayecto, a mi abuela Julia Ortiz que con su amor, y esas ganas de animarme a nunca flaquearse ante los sucesos de la vida.

De igual manera, a esa luz que se desvaneció físicamente Carolina Reyes (QDDG), gracias por todo el amor, comprensión, ayuda, ejemplo de perseverancia y humildad, que cada uno de esos elementos te hacia un ser único, que recuerdo con mucho amor, gratitud y respeto, este logro tía, también es tuyo en su totalidad.

A mis amigos que igualmente partieron de este universo, pero sus consejos y ejemplo permanecen conmigo siempre, a mi abuelo, mi maestro y amigo Nixon Majano, Antonio Berrios y Edgar (QDDG). Les recuerdo con mucha nostalgia y amor.

A mi amiga y compañera Steffi Arias, por todos los momentos compartidos a lo largo de la carrera, por las aventuras en este proceso, es un honor haber finalizado esto juntas, a quien quiero mucho. Al Lic. Natividad que con su dedicación, nos orientó en esta fase.

**Josselin Callejas**

## **AGRADECIMIENTOS.**

Primeramente, le agradezco a Dios todo poderoso por las bendiciones recibidas a lo largo de mi carrera, por guiarme en cada paso que doy, dándome la fortaleza, la sabiduría y entendimiento para continuar y lograr mis objetivos.

A mis padres Aníbal Baltazar Gutiérrez Duran (QDDG) y Sonia Evelyn Moran Moran, Porque gracias a su cariño, guía y apoyo he llegado a realizar uno de mis anhelos más grandes de mi vida, fruto del inmenso apoyo, amor y confianza que en mi se depositó y con los cuales he logrado terminar mis estudios profesionales que constituyen el legado más grande que pudiera recibir y por lo cual les viviré eternamente agradecido. Con cariño y respeto.

A mi hija Valery Nicole Gutiérrez Guzmán y sobrina Jennifer Natalia Gutiérrez Como un testimonio de gratitud ilimitada, porque sus presencias han sido y será siempre el motivo más grande que ha impulsado para lograr esta meta.

Agradezco a mi hermana Ingrid Yamileth Gutiérrez Moran, quienes con sus consejos y sabiduría me guiaron a lo largo de mi vida, apoyándome en todas mis metas. A mi tío Roberto Obdulio Moran ya que fue la persona que me puso en este camino el cual logro culminar con éxito.

Al Licenciado Natividad Alfaro Jiménez, por guiarnos y enseñarnos a hacer las cosas de la mejor manera en nuestra tesis. A mis compañeras Jennifer Steffi Arias Alvarado Y Josselin Elizabeth Callejas Alvarado, personas que aprecio mucho, por ser excelentes personas, compañeros y profesionales.

**Marlon Gutierrez**

## INDICE

<b>RESUMEN .....</b>	<b>I</b>
<b>INTRODUCCION.....</b>	<b>II</b>
<b>BREVIATURAS Y SIGLAS.....</b>	<b>VI</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>CONCEPTOS Y ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DERECHO ADUANERO.....</b>	
1.1 Conceptos Básicos.....	1
1.1.1 Aduana.....	1
1.1.2 Aduanas.....	1
1.1.3 Agente de Aduana.....	1
1.1.4 Derecho Aduanero.....	2
1.1.5 Derechos Arancelarios.....	3
1.1.6 Derechos de Aduana.....	3
1.1.7 Declaración de Mercancía.....	3
1.1.8 Derecho de Propiedad.....	4
1.1.9 Exportación.....	4
1.1.10 Exportador.....	5
1.1.11 Infracción.....	5
1.1.12 Importación.....	5
1.1.13 Importador.....	5
1.1.14 Potestad Aduanera.....	5
1.1.15 Potestad Sancionatoria.....	6
1.1.16 Seguridad Jurídica.....	6
1.1.17 Seguridad Vulneracion.....	6

1.2 Origen de los Impuestos Aduaneros.....	6
1.3 Origen del Derecho Aduanero.....	8
1.3.1 El Almojarifazgo.....	11
1.3.2 La Alcabala.....	12
1.3.3 El Diezmo .....	12
1.3.4 La Avería.....	12
1.3.5 Impuestos De Menor Cuantía.....	13
1.3.6 Otros Impuestos.....	13
1.4 Los Impuestos Aduaneros en El Salvador.....	13
1.4.1 Antecedentes de los Impuestos Aduaneros.....	13
1.5 Derecho Aduanero en El Salvador.....	16
1.5.1 Naturaleza Jurídica del Derecho Aduanero.....	16
1.5.2 Autonomía del Derecho Aduanero.....	17
1.5.3 Principios Generales del Derecho Aduanero.....	18
1.5.3.1 Características de los Principios.....	19
1.5.3.2 Principio de Legalidad en el ámbito Administrativo Sancionador...	21
1.5.3.3 Principio de Irretroactividad.....	22
1.5.3.4 Principio de Tipicidad.....	24
1.5.3.5 Principio de Culpabilidad o de Voluntariedad.....	24
1.5.3.6 Principio de Proporcionalidad.....	26
1.5.3.7 Principio Non Bis in Idem.....	27
1.5.4 Relación del Derecho Aduanero con otras ramas del Derecho.....	29
1.5.4.1 Relación con el Derecho Constitucional.....	30
1.5.4.2 Relación con el Derecho Tributario.....	30
1.5.4.3 Relación con el Derecho Administrativo.....	30
1.5.4.4 Relación con el Derecho Penal .....	30



1.5.4.5 Relación con el Derecho Mercantil .....	31
1.5.4.6 Relación con el Derecho de Internacional.....	31
1.5.4.7 Relación con el Derecho Económico.....	31
1.5.4.8 Relación con el Derecho Civil.....	32
1.6 Las Infracciones Aduaneras.....	32
1.6.1 Concepto de Infracciones.....	32
1.6.2 Naturaleza de Las Infracciones Aduaneras.....	33
1.6.2.1 Teoría Penalista .....	33
1.6.2.2 Teoría Administrativista .....	35
1.6.2.3 Teoría Autonomista.....	37
1.6.2.4 Teoría Dualista.....	38
1.6.2.5 Teoría de la Especificidad y Unidad de lo Ilícito Fiscal.....	38
1.6.3 Clasificación de Las Infracciones Aduaneras.....	39
1.6.3.1 Infracciones no Delictuales.....	40
1.6.3.2 Infracciones Delictuales.....	41
1.6.4 Clasificación de las infracciones aduaneras según la legislación salvadoreña.....	42
1.6.4.1 Infracciones administrativas .....	43
1.6.4.2 Infracciones Tributarias .....	43
1.6.4.3 Infracciones Penales .....	43
<b>CAPITULO II</b>	
<b>DESARROLLO DE LAS INSTITUCIONES QUE PROTEGEN Y VERIFICAN EL CUMPLIMIENTO DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SANCIONES ADUANERAS EN EL SALVADOR.....</b>	
	45
2.1 Administración Tributaria.....	45
2.2 Ministerio de Hacienda.....	46
2.3 Dirección General de Impuestos Internos.....	47
2.4 Dirección General de Aduanas .....	49

2.4 Dirección General de Aduanas.....	49
2.4.1 Atribuciones de la Dirección General de Aduanas.....	54
2.4.2 Atribuciones y obligaciones de las Aduanas.....	56
2.5 Antecedentes de la Potestad Sancionadora de la Administración Aduanera.....	57
2.5.1 Marco Normativo Aplicable.....	57
2.5.2 Objeto del Procedimiento Administrativo Sancionador.....	60
2.5.3 Infracciones Aduaneras.....	60
2.5.4 Infracciones Administrativas.....	61
2.5.5 Infracciones Tributarias.....	61
2.6 Procedimiento Sancionador.....	63
2.7 Etapa de Instrucción o Investigación.....	64
2.8 Fase de Impugnación.....	65
2.8.1 Definiciones.....	65
2.8.2 Competencia.....	67
2.8.3 Procedencia.....	67
2.9 Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.....	68
2.9.1 Antecedentes Históricos.....	68
2.9.2 Competencia del Tribunal.....	72
2.9.3 Competencia en Materia de Impuestos Internos.....	73
2.9.3.1 Liquidación de Oficio de Tributos.....	73
<b>CAPITULO III</b>	
<b>MARCO REGULATORIO DE LAS INFRACCIONES</b>	
<b>TRIBUTARIAS Y SANCIONES ADUANERAS CON RELACION AL</b>	
<b>PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y DERECHO DE</b>	
<b>PROPIEDAD.....</b>	<b>77</b>
3.1 El Principio de Proporcionalidad y Derecho de Propiedades con	

Relacion a la Potestad Sancionadora Administrativa.....	77
3.1.1 Principio de Proporcionalidad.....	<del>78</del>
3.1.1.1 Origen del Principio de Proporcionalidad.....	<del>78</del>
3.1.1.2 Definición del Principio de Proporcionalidad.....	<del>80</del>
3.1.1.3 Teorías del Principio de Proporcionalidad.....	<del>81</del>
3.1.1.4 La Fundamentación Constitucional del Principio de Proporcionalidad.....	83
3.1.1.5 Sub Principios del Principio de Proporcionalidad.....	83
3.1.1.6 Relación del Principio de Proporcionalidad con la Sanción de una infracción Tributaria.....	86
3.1.1.7 Principio de proporcionalidad con relación al principio de culpabilidad.....	90
3.1.1.8 Principio de proporcionalidad con relación al Derecho de Propiedad.....	96
3.2 Le Primaria.....	98
3.2.1 Constitución de La Republica de El Salvador.....	98
3.3 Tratados y Convenios.....	101
3.3.1 Código Aduanero Uniforme Centroamericano.....	101
3.4 Leyes Secundarias.....	104
3.4.1 Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.....	104
3.4.2 Ley de Simplificación Aduanera.....	117
3.5 Reglamentos y Ordenanzas.....	120
3.5.1 Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancias...	120
3.5.3 Reglamento Centroamericano sobre la valoración Aduanera de Las Mercancías.....	122
3.6 Casos Facticos sobre el ejercicio del Principio de Proporcionalidad y Derecho de Propiedad.....	122

<b>CAPITULO IV</b>	
<b>ANALISIS DEL DERECHO COMPARADO DE LAS INFRACCIONES Y</b>	
<b>SANCIONES ADUANERAS .....</b>	<b>130</b>
4.1 Estados Unidos mexicanos (México).....	130
4.2 Estatuto Aduanero de Colombia (República de Colombia) .....	142
4.3 Ley General de Aduanas y su Reglamento (República de Costa Rica).	154
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>162</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>164</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>166</b>

## RESUMEN

En el primer apartado, se establece el nacimiento del Derecho Aduanero desde su origen, características, clasificaciones y elementos que lo hacen ser un derecho nuevo, autónomo y especial. Es importante recalcar la finalidad, por lo cual fue constituido este derecho, siendo esta la recaudación de impuestos a través de los diversos tributos a la exportación e importación de la mercancía. Además, se estipulan los antecedentes del derecho aduanero a nivel internacional en general y de forma específica en la regulación del ordenamiento normativo salvadoreño. Asimismo, se contemplan las diversas definiciones, naturaleza jurídica y función de las infracciones aduaneras.

En el segundo título, se desarrollan las atribuciones y obligaciones de las instituciones que regulan las actividades de comercio, como la fiscalización, protección y verificación de la actividad comercial. En ese sentido, se abordan los entes especializados para conocer de la materia. De igual forma, se describen el procedimiento administrativo y los recursos que pueden interponer los sujetos agraviados.

Además, se realiza un análisis del principio de proporcionalidad y derecho de propiedad, como eje principal del tema de investigación. También se hace una comparación de las diversas legislaciones internacionales con las nacionales. Debido a este punto, se generó un estudio jurisprudencial a fin de fijar los parámetros que prevé la Sala de lo Constitucional y la Sala de lo Contencioso, al momento de resolver los recursos interpuestos por los sujetos pasivos.

## INTRODUCCION

En el presente trabajo de investigación, se hace referencia a la imposición de una multa del 300% contemplada como una sanción a las infracciones tributarias aduaneras, dentro del marco legal de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. El objeto de la ley es desarrollar la eficacia y aplicación de la normativa aduanera por parte del Estado al ejercer su control aduanero, sobre la tipificación de conductas que constituyen infracciones, como parámetro, se formula el tema de investigación “la vulneración del derecho de propiedad y principio de proporcionalidad del derecho aduanero en la imposición de una multa excesiva al 300% como sanción a las infracciones aduaneras”; en ese sentido formulamos el problema de la siguiente manera: ¿la potestad coercitiva del Estado en la imposición de una multa del 300% violenta el principio de proporcionalidad y derecho de propiedad y la seguridad jurídica de los importadores?.

La importancia del tema, recae en la potestad sancionadora del Estado la Constitución en su artículo 14, refiere sobre la administración pública la facultad de ejercer su potestad sancionadora en materia penal y administrativa, el cual se ejecuta a través de sanciones, en materia aduanera se regulan como multas dentro de la Ley Especial para sancionar Infracciones Aduaneras, siendo una ley secundaria, su espíritu debe estar acorde a los principios y derechos fundamentales de la Constitución como toda norma jurídica. Esa facultad sancionatoria, debe estar sujeto al principio de seguridad, la cual actúa como limite al poder del Estado, en relación al porcentaje del 300% como multa de los derechos e impuestos que debe pagar el exportador e importador, del excedente del 100% de la mercancía que se pretende introducir como acto de comercio.

El propósito de la investigación, es identificar en qué medida la imposición de la multa del 300%, es una sanción proporcional al derecho de propiedad de los administrados, además es necesario verificar los procedimientos para la

imposición de una multa, mediante la Ley de Simplificación Aduanera, como examinar los requisitos principales de las declaraciones de mercancía. Siendo mecanismos de control de la Dirección General de Aduanas, ahondado a ello es importante comparar la aplicación de las infracciones aduaneras con la normativa centroamericana y latinoamericana; y analizar la jurisprudencia en materia de sanciones con respecto a materia aduanera.

En ese sentido, la potestad sancionadora en materia aduanera, comprendida en la Ley Especial para sancionar Infracciones Aduaneras, ha sido creada con la óptica que el Estado pueda evitar la evasión fiscal por parte de los importadores o exportadores, por lo tanto, es necesario verificar la eficacia de la implementación de las infracciones y sanciones e identificar los parámetros o límites de las instituciones involucradas, que mecanismos utilizan para determinar si un usuario está evadiendo tributos en sus declaraciones y que esto se aplique de conformidad al principio de seguridad jurídica.

Se estableció, indicadores que permitieran lograr el propósito de la investigación, basándose en la hipótesis general del tema, definiendo que la medida de la imposición de la multa del 300%, es una sanción desproporcionada al derecho de propiedad de los administrados, teniendo como indicadores de causa las facultades sancionatorias de la administración aduanera, por tanto la sanción debe ser proporcional a la conducta constitutiva de infracción, y el indicador de efecto consiste en la seguridad jurídica , verificando los derechos de los importadores y se dé la aplicación correcta de los principios generales de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

La metodología, que se utilizó en la investigación del tema es de carácter bibliográfica, entendiéndose como jurídico documental, recayendo en las unidades de análisis siguientes: la unidad de fiscalización interna de la Dirección General de Aduana, encargada que los procesos se desarrollen conforme a las leyes nacionales e internacionales, teniendo dicha unidad instrumentos que le

permitan una eficiente coordinación y control de todas sus funciones; además la unidad jurídica de la subdirección de aduanas; que es la encargada de garantizar, que las acciones institucionales se realicen dentro del marco legal aduanero vigente, de comercio exterior y demás normativa aplicable a fin de que se aplique correctamente.

Asimismo, la Ley Especial para sancionar Infracciones Aduaneras, determina como unidad de análisis de la investigación; las sanciones aduaneras, donde se conjetura la multa y debe ser congruente con los principios generales de la administración tributaria; y la Ley de Simplificación Aduanera, con el objetivo de ejecutar el análisis de los procedimientos administrativos para la imposición de las sanciones aduaneras.

Para lograr el desarrollo del tema, se utilizó el método lógico deductivo; consistente en aplicar los principios generales a casos particulares, a partir de razonamientos jurídicos analizando los principios rectores del derecho administrativo, a fin de descubrir las consecuencias en la LEPSIA, ahondado a ello, el análisis de la jurisprudencia, doctrina, normas jurídicas relacionado con los principios de proporcionalidad y derecho de propiedad.

Se considera, que en materia aduanera las leyes están diversificadas, es decir que en la Ley Especial para sancionar Infracciones Aduaneras solamente se regula las infracciones, las sanciones y a groso modo el procedimiento para la imposición de la sanción, sin embargo no contempla todo el procedimiento sino que remite a otra ley secundaria, como la Ley de Simplificación Aduanera. De tal manera, para imponer la sanción se debe verificar los parámetros de la conducta del infractor, en su caso, para lo cual remite a los convenios internacionales siendo estos el CAUCA y RECAUCA para establecer el régimen aduanero de los sujetos y para imponer una sanción tipificada en la LEPSIA se utilizan de más de varios cuerpos normativos.



Al analizar las instituciones con relación al tema de investigación, se define ciertas limitantes, en un primer punto porque no se tiene accesibilidad completa a la información, para establecer cuáles son los parámetros que utilizan para establecer las sanciones, solamente remiten al cuerpo legal, así también se determina que no existe unidad de criterio en cuanto a la interpretación y aplicación de la ley, cada dependencia de la Dirección General de Aduanas, en casos específicos dependen y varía el criterio en relación a los parámetros para imponer la multa.

Al existir vacíos en la ley y diferentes formas de criterio y aplicación de la ley, se está en la necesidad de darle importancia al tema, ya que no solo se vulnera los bienes tutelados por los importadores o exportadores, sino, también transgrede la seguridad jurídica de los sujetos en la relación aduanera, por no tener una unificación de las sanciones y procedimiento en un mismo cuerpo normativo, encontrándose dispersos, al respecto se propone una reforma a la Ley Especial Para Sancionar infracciones Aduaneras, como tema de relevancia jurídica-económica, ya que al momento de la imposición de la sanción afecta directamente los derechos patrimoniales de los usuarios, de esa manera, se pretende cumplir con la finalidad de la investigación, en la que se determina que la imposición de la sanción del 300% vulnera el derecho de propiedad y principio de proporcionalidad.

## **ABREVIATURAS Y SIGLAS.**

### **ABREVIATURAS**

Cn.	Constitución de la Republica de El Salvador.
A.L	Asamblea Legislativa.
Art.	Articulo.
C.T	Código Tributario.
D. L	Decreto Legislativo.
D.O	Diario Oficial.

### **SIGLAS**

DGA	Dirección General de Aduanas.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
LEPSIA	Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras
LSA	Ley de Simplificación Aduanera
LODGA	Ley Orgánica de la Dirección General de Aduana
MH	Ministerio de Hacienda

CAUCA	Código Aduanero Centroamericano Uniforme
RECAUCA	Reglamento Centroamericano Uniforme
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Interno y Aduanas.
LOFTAIIA	Ley De Organización y Funcionamiento Del Tribunal Apelaciones De Impuestos Internos y De Aduanas.
LGDA	Ley General de Aduanas.
DAI	Derechos Arancelarios a la Importación.
SCA	Sala de lo Contencioso Administrativo.
S.C	Sala de lo Constitucional.

# **CAPÍTULO I**

## **CONCEPTOS Y ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DERECHO**

### **ADUANERO**

Este capítulo tiene como propósito desarrollar los conceptos básicos relacionados al derecho aduanero, desde sus instituciones, los sujetos que intervienen dentro del comercio, las actividades aduaneras, infracciones y sanciones, se desglosa los antecedentes históricos de las infracciones y sanciones en materia de aduanera. Asimismo la evolución del impuesto dentro del comercio internacional a lo largo de la historia hasta consolidarse el derecho aduanero existente. Se analiza el marco doctrinario que da origen al derecho aduanero, estudiando la naturaleza, las teorías y su clasificación de las infracciones aduaneras, relacionándose con las diferentes ramas del derecho y con los principios generales del derecho aduanero.

#### **1.1 Conceptos Básicos**

##### **1.1.1 Aduana**

La académica opina que la palabra aduana, proviene del árabe ad-diwana, que significa el registro. Para otros procede del árabe también: adayuan, libro de cuentas. Son de interés así mismo, las opiniones que la derivan del italiano duxana, o derecho de entrada pagado por las mercaderías pagadas al dux de Venencia; y las que creen en la procedencia del francés antiguo dovana o douana, derecho en el sentido de tributo o arancel.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, 26<sup>a</sup> ed. Tomo I, (Argentina: Heliasta S.R.L, 1998) 181.

### **1.1.2 Aduanas**

Son oficinas establecidas por el Gobierno en fronteras, costas y aeropuerto para recaudar la renta de aduanas o derechos arancelarios y fiscalizar la entrada y salida en territorio español.<sup>2</sup>

### **1.1.3 Agente de Aduana**

En que en nombre de otros gestione el despacho de géneros y mercaderías en las aduanas. Constituye un intermediario entre un particular o una compañía de la administración pública. Con su experiencia y conocimiento simplifica los trámites y ahorra inconvenientes a su clientela.<sup>3</sup>

### **1.1.4 Derecho Aduanero**

Define el doctrinario argentino Pedro Fernández Lalanne como el derecho aduanero, “Que son las normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deban someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduana y en general quienes realicen operaciones con mercancías a través de las fronteras de la república, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales.”<sup>4</sup>

También lo define el latinoamericano Carlos Anabalón Ramírez como la “Rama del Derecho público que estudia las normas legales, reglamentaria y

---

<sup>2</sup> Juan González Alvaro, *Diccionario jurídico Espasa*, (Madrid: Escapa Calpe S.A, 1998), 41.

<sup>3</sup> Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico*, Tomo I, 205.

<sup>4</sup> Pedro Fernández Lalanne, *Derecho Aduanero*, (Argentina: Roque Depalma, 1966). 288.

administrativas, aplicable a los regímenes, formalidades, tramitaciones y operaciones aduaneras a que deben someterse las personas, mercancías y medios de transporte con motivo de su paso a través de las fronteras aduaneras para la fiscalización y aplicación de los eventuales gravámenes que pudieran afectarles o las franquicias aduaneras que le favorezcan, la ejecución de las medidas adoptadas por el Estado, para la regulación de su comercio exterior y el estudio de la investigación de todas las materias que tienen relación con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados.”<sup>5</sup>

#### **1.1.5 Derechos Arancelarios**

Impuestos que se deben por la importación o exportación de productos en las respectivas aduanas.<sup>6</sup>

#### **1.1.6 Derechos de Aduana**

El impuesto que ha de pagarse por los productos u objetos que se importan o exportan. Se establecen de modo fijo o proporcional. Cumplen en todo caso una finalidad contributiva, además de la protección de la industria o de la agricultura nacional.<sup>7</sup>

#### **1.1.7 Declaración de Mercancía**

Manifestación en la forma prescrita por la aduana. Por lo que los interesados indican el régimen aduanero que se ha de aplicar a las mercancías y

---

<sup>5</sup>Carlos Anabalón Ramírez, “El Derecho tributario Aduanero”, N 13, Vol. IV, (Buenos Aires, año IV) ,12.

<sup>6</sup> Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico*, Tomo I. 153.

<sup>7</sup>Ibíd.

proporcionan los datos que la aduana exigen para la aplicación de este régimen.<sup>8</sup>

### **1.1.8 Derecho de Propiedad**

Definición de Propiedad.<sup>9</sup> Es el derecho de goce y disposición que una persona tiene sobre bienes determinados, de acuerdo con lo permitido por las leyes, y sin perjuicio de tercero.

Asimismo la sala de lo constitucional de la Corte Suprema de Justicia se ha expresado que “En cuanto al derecho de propiedad regulado en el artículo 2 de la Constitución, es una categoría jurídica subjetiva protegible por la vía del amparo constitucional en El Salvador. Por derecho de propiedad se entiende la facultad que tiene una persona para disponer libremente de sus bienes, en el uso, goce y disfrute de ellas, sin ninguna limitación que no sea generada o devenida por la ley o la Constitución”<sup>10</sup>.

### **1.1.9 Exportación**

Envío de mercaderías o productos del país propio a otro, o del que se mencione a uno distinto. La extracción de género de un Estado para llevarlos a otro posee trascendencia muy grande en materia económica; ya que por que priva de productos al país, ya que porque le permite obtener aquellos de que carecen, y también por constituir fuentes de ingreso para el fisco nacional. <sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Ministerio de Hacienda. *Glosario*. <https://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario>.

<sup>9</sup> Rafael de Pina et al., *Diccionario de Derecho*, Trigésimo séptima ed., (México: Porrúa, 2015).

<sup>10</sup> Sentencia de Amparo, Referencia 956-99, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2001).

<sup>11</sup> Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico*, Tomo I. 642.

### **1.1.10 Exportador**

Quien exporta o comercia con país extranjero, remitiéndole objetos y productos del suyo o de aquel en el cual resida.<sup>12</sup>

### **1.1.11 Infracción**

Transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de ley, reglamento, convenio, tratado, contrato u orden. Denominación genérica de todo lo punible; sea delito o falta.<sup>13</sup>

### **1.1.12 Importación**

Introducción, en un país, de productos, costumbres o prácticas de otro. Conjunto de cosas importadas.<sup>14</sup>

### **1.1.13 Importador**

Quien importa o recibe artículos y géneros del extranjero. Por lo general ha de estar inscrito o autorizado públicamente, además de pagar determinada matrícula, patente o impuesto.<sup>15</sup>

### **1.1.14 Potestad Aduanera**

La potestad aduanera es el conjunto de derechos facultades y competencias que este código, su reglamento concede en forma privativa al servicio aduanero y que se ejercita a través de su autoridad.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup>Ibíd.

<sup>13</sup> Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico*, Tomo IV, F-I. 412.

<sup>14</sup>Ibíd. 349-350.

<sup>15</sup>Ibíd. 350.

<sup>16</sup>Ministerio de Hacienda. *Glosario*.



### **1.1.15 Potestad Sancionatoria**

Aquella facultad de la administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción administrativa como aquel mal infligido aun administrado como consecuencia de una conducta ilícita con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber al estar vedada para la administración pública las sanciones consistentes en privación de libertad.

### **1.1.16 Seguridad Jurídica**

La estabilidad de las instituciones y la vigencia autentica de la ley, con el respeto de los derechos proclamados y su amparo eficaz, ante desconocimiento o transgresiones, por la acción restablecedora de la justicia en los supuestos negativos, dentro de un cuadro que tiene por engarcé el Estado de Derecho.<sup>17</sup>

### **1.1.17 Vulneración**

Acción o efecto de vulnerar. Lesión, pese a la defensa material opuesta. Impacto positivo en persona o cosa. <sup>18</sup>

## **1.2 Origen de los Impuestos Aduaneros**

En la antigüedad no existían los impuestos aduaneros menos aún el arancel aduanero, las caravanas de comerciantes para pasar de un territorio a otro

---

<sup>17</sup> Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico*, Tomo VII, R-S.329. Dentro de todo Estado de Derecho se debe contemplar como eje principal la seguridad jurídica que tutela o resguarda principios, derechos fundamentales, en relación con las instituciones y los ciudadanos que gozan de derechos y deberes dentro de este Estado Derecho con el fin, de ser un mecanismo de protección a los derechos y una limitante al momento de ejercer la acción punitiva del Estado a través de sus instituciones que aplican las normativas vigentes.

<sup>18</sup>Ibíd. 448.

entregaban un pago en especies, los griegos fueron los que implantaron las primeras aduanas que estaban destinadas a cobrar en especie, el hecho de que se cobre en especie es porque en la antigüedad, no existió el dinero, por lo tanto no se conocía la moneda, el medio de cambio denominado dinero expresado en monedas aparece en Roma y al momento de instaurarse la moneda aparecen los impuestos<sup>19</sup>.

En Francia, bajo el reinado de Luis XIV se dicta la Ordenanza de febrero de 1687 hoy considerada como el primer código aduanero de esa nación, en los catorce títulos que integran esa Ordenanza aparece esbozada la diferencia entre los conceptos de territorio político y territorio aduanero y, en consecuencia, se le atribuye un significado jurídico preciso a los conceptos de "importación" y "exportación".

En la Revolución Francesa (1789), se crean las primeras normas tributarias que se cobran en aduanas, siendo esta una oficina pública situada en las fronteras, en los puertos y en los aeropuertos, destinada al registro de géneros y mercancías, importados o exportados, y al cobro de impuestos con que éstos están gravados.

En 1887 Francia e Italia se sumergieron en una "guerra aduanera" gravando con enormes sobretasas de importación las mercancías, más tarde siguieron esta política Suiza y Francia, Alemania por su parte, hizo guerra de aduanas con Rusia en 1893 y a España en 1896.

---

<sup>19</sup>Antonio Valverde. *Origen y Desarrollo del Derecho Aduanero*, (México, 2012), <https://prezi.com/e030yaqd1aoz/origen-y-desarrollo-del-derecho-aduanero/>. En la antigüedad los árabes disponían de un sistema de aduanas progresivo denominado "almojarifazgos" y que fue adoptado por los reinos españoles.

### 1.3 Origen del Derecho Aduanero

Los árabes impulsaron el derecho de aduana (almojarifazgo), se llamaba de esta forma porque el encargado de la recaudación de este impuesto era el almojarife, término de origen árabe equivalente al de "inspector", dándole el carácter de contribución general sobre los productos que atravesaban sus fronteras. En su inicio, el almojarifazgo era un porcentaje sobre la importación de toda clase de productos, y su monto era fijado en relación con el valor de éstos en las Indias y no por el precio que tuvieran éstas en el puerto de embarque, además, iba aumentando de acuerdo al tramo de movimiento de mercaderías, más tarde, se establecieron otros tributos que también tuvieron el carácter de aduaneros, como los "diezmos de puertos secos y mojados"<sup>20</sup>.

En Roma las aduanas existen desde la primera monarquía, y la creación se atribuye a Anco Marcio, quien fundó el puerto de Ostia (640-616 a.C.), en la desembocadura del Tiber, y la abrió al comercio exterior. Igualmente, Génova y Pisa, fueron ciudades con aduanas de mucho movimiento, debido al gran comercio que hacían por sus puertos. Las aduanas existieron en Atenas, desde los tiempos más remotos y se cobraba el 2% sobre las mercancías que se importaban o exportaban. Los fenicios, grandes navegantes, fueron los que iniciaron el registro para el comercio de importación y exportación; a ellos le siguieron los cartagineses, grandes comerciantes en el mar Mediterráneo.

Después de las guerras púnicas, Roma se convirtió en un gran centro comercial, importando y exportando para todos los países vecinos. Venecia ofrecía las mayores franquicias al tráfico, pero en beneficio de sus naturales,

---

<sup>20</sup> *Ibíd.* Hasta principios de la Edad Moderna, los derechos de aduana no eran utilizados como instrumento de política comercial, sino con el fin de obtener ingresos, la política comercial se aplicaba mediante la utilización de reglamentos y prohibiciones.

de allí que todo extranjero pagaba en los puertos del Mediterráneo dobles derechos<sup>21</sup>.

Durante el feudalismo constituyó un instrumento de los nobles en las tierras de su propiedad y que los vasallos debían pagar, aquellos que residían en el señorío, o estaban exentos o pagaban cantidades reducidas; sin embargo, quienes procedían de otras tierras debían satisfacer cantidades mayores.

Con la progresiva desaparición del régimen feudal, el pontazgo se redujo al pago del tributo en los puentes de las grandes vías que comunicaban las poblaciones, quedando fuera de su ámbito aquellos ubicados dentro de las ciudades, salvo excepciones. Por extensión, a partir de los siglos XV y XVI se denominó así a toda exacción que se cobraba a los ciudadanos que no eran de la villa o ciudad y que cruzaban el río, aunque no fuera por los puentes, de tal suerte que se convirtió en un tributo por acceder a los mercados públicos<sup>22</sup>. En el siglo XIV continuó en España la legislación aduanera bajo un régimen de moderación y suavidad, lo que hizo prosperar la navegación y el comercio

---

<sup>21</sup> *Ibíd.* En la Edad Media, Italia, Flandes y las ciudades Anseáticas, fueron muy activas como importadoras y exportadoras, a principios del siglo VIII, España fue invadida por los árabes, e introdujeron las aduanas en dicho país, y llamaron pontazgo el derecho que pagaban las mercaderías que se transportaban de un lugar a otro. El derecho de pontazgo fue un tributo cuyos orígenes se encuentran en la Edad Media en toda Europa y por el cual aquellas personas que cruzaban un puente pagaban una cantidad, en forma de lo que en la actualidad se conoce como arancel o peaje, en función del lugar de su residencia, su número y los bienes que portaban al paso.

<sup>22</sup> *Ibíd.* Con la colonización europea de América se trasladó el impuesto a las nuevas sociedades de ultramar, tanto en aquellas dependientes de España y Portugal, como de Inglaterra, la figura se mantuvo sin muchos cambios hasta la llegada de la ilustración. Las nuevas ideas de apertura de la economía y favorecimiento del comercio chocaban con él. Fernando III (1.199 – 1.252) al adueñarse de Sevilla confirmó los derechos de almojarifazgo, y dio el primer cuaderno de las mercancías sujetas al pago de derechos de aduana, estas mercancía estaba sujeta al pago sea por un régimen de exportación o importación. Alfonso el Sabio (1.226 – 1.284), redujo los derechos de importación del 15 al 12,5%, concedió franca entrada a los sujetos importadores y exportadores de los artículos extranjeros.

en los puertos peninsulares, los Reyes Católicos (1.451 – 1.504) se puso en vigor el Acta de Navegación, cuando promulgaron la pragmática de Granada de 1500, a la cual siguieron varios reglamentos para asegurar a las naves españolas la preferencia de los fletes, ya estableciendo derechos diferenciales de bandera, ya gravando con pesados tributos la compra de bajeles extranjeros; y sin embargo su marina mercante vino muy a menos, y quedó casi enteramente aniquilada a fines del siglo XVII.

Esto limitó el número de productos que se podían exportar y aplicó con severidad el régimen aduanero. El 27 diciembre de 1504 se ordenó a Nicolás de Ovando que cobrara el almojarifazgo en España a razón del 7,5% sobre lo descargado. En 1509 y 1510, se estaba tratando de arrendar el impuesto en Santo Domingo. Por cédula de 5 abril. 1528, se impuso en Nueva España, también a razón del 7,5% del valor de lo importado.

En 1532, se ordenó extender la cobranza a los artículos de Nueva España exportados a otros puertos de Indias, por provisiones de 28 febrero y 28 septiembre, en 1543, se impuso el almojarifazgo a todas las cosas que se traían o llevaban a las Indias, la tasa era del 7,5% del valor de la mercadería. En este impuesto coexistían el almojarifazgo de salida, del 2,5%, y el de entrada, del 5%. La provisión de 28 septiembre de 1543 se introdujo la novedad, en cuanto a la percepción, de que el almojarifazgo de salida habría de cobrarse en Sevilla. En 1566, éste subió al 5%; el de entrada, al 10%. Una provisión de 28 diciembre de 1568 impuso el almojarifazgo sobre las mercaderías que se llevaban desde las Indias a la metrópoli, con una tasa de salida del 2% sobre el valor verdadero que tenía.

Además, se imponía el almojarifazgo, tanto de entrada como de salida, a todas las mercaderías que se comerciaron entre puertos indios, a esta ampliación

del gravamen se hizo mucha resistencia en América, y hacia 1600 aún persistían las dificultades para su cobro<sup>23</sup>.

En materia aduanera, el monopolio absoluto era el régimen que aplicaba España en América; perseguía el completo aislamiento con respecto a las demás naciones, pues se propuso conservar para el tráfico exclusivo con sus colonias. Durante la colonia, los asuntos económicos se encontraban en manos de la Real Hacienda, la cual era controlada por el virrey, siendo los principales impuestos coloniales aduaneros los siguientes:

### **1.3.1 El Almojarifazgo**

Fue impuesto por el gobernador Lope García de Castro, era un derecho de aduana, se aplicó a las exportaciones e importaciones de bienes, el almojarifazgo según Parrón Salas lo denomina Almojarifazgo y alcabala de frutos (sobre las importaciones de otros puertos de la propia costa). Se cobraba el 5 % sobre el precio que hubiese experimentado en Tierra Firme, al pasar del Callao a otro puerto se cobraban otros 5%. La evaluación se hacía sobre el valor de la mercadería a los 30 días inmediatamente posterior a la llegada de la flota. Las mercaderías que salían pagaban el 2,5 % de su valor y el 5 % a la entrada.

---

<sup>23</sup>Ibíd. Las mercaderías de procedencia española en tránsito por Panamá al Perú y Chile no pagaban el almojarifazgo de salida del 2,5% en Tierra Firme y en cuanto al de entrada no era ad valorem sino que se cobraba sobre las demasías, es decir, sobre el incremento de valor que experimentaban las mercaderías entre el istmo y su destino final. Las disposiciones legales enumeradas fueron reiteradas y complementadas por una provisión de 31 agosto. 1613. El Reglamento de Libre Comercio, de 12 oct. 1778, dispuso la cobranza del almojarifazgo en los puertos menores ya no solo era en tierra firme, este con un porcentaje de 1,5% sobre el valor de las mercaderías españolas y del 4% sobre el de las extranjeras, además de lo que estas últimas hubieran contribuido a su internación a la Península; para los puertos mayores la tasa se fijó en un 3 y un 7%, según fueran mercaderías españolas o extranjeras.

En una palabra, a medida que la mercadería pasaba de puerto a puerto pagaba dicho porcentaje. El pago se hacía a través de los maestros de los buques y en ocasiones se realizaba en mercadería.

### **1.3.2 La Alcabala**

Gravaba todas las transacciones de bienes (sin perjuicio del almojarifazgo), es comparado con el impuesto general a las ventas. El vendedor estaba obligado a pagarlo, se exceptuaban instrumentos de culto, medicinas, el pan, etc. La alcabala se pagaba sobre la compra y venta, generalmente se hacía el que vendía. Alcabala de cabezón (que pagaban los gremios de Lima y la Alcabala de ventas y traspasos de inmuebles y esclavos, de imposición de censos y de proveedores de carne o de viento, y derecho de venta de ganados de Castilla. Este impuesto típicamente castellano era del 10 % pero en América se estableció desde un primer momento un porcentaje del 2 % del valor de las mercaderías tanto en la primera venta como en las siguientes. Se recaudaba inmediatamente en la aduana sin tener en cuenta si la mercadería se vendía o no.

### **1.3.3 El Diezmo**

Fue instalado por los Reyes Católicos, consistía en que el 10% de la producción de la tierra o beneficio se dedique a la Iglesia Católica, las cobranzas de los diezmos se arrendaban al mejor postor.

### **1.3.4 La Avería**

Era un impuesto ad valorem destinado a sufragar los gastos que ocasionaba la organización y defensa de las flotas, que se cobraban sobre toda la

mercadería que se llevaban o traían a América incluida el oro y la plata remitida por cuenta de la Real Hacienda.

### **1.3.5 Impuestos De Menor Cuantía**

Se conocía como el derecho de toneladas, de un real y medio de plata por cada tonelada de carga sobre todos los barcos que zarpaban de Sevilla o de Cádiz para las colonias, y cuyo producto se aplicaba al sostenimiento de la corporación de marineros. A partir de la mitad del siglo XVII se denominó derecho de tonelaje fijado en dos ducados y que debían pagar los navíos de registros sueltos.

Este impuesto se sumaba la media anata que era un recargo del 2 ½ % sobre la suma total del impuesto y el derecho de extranjería de tres ducados por cada tonelada de carga en cualquier navío extranjero admitido en la navegación a Indias. Todos estos gravámenes que consistían en los derechos de toneladas, eran recaudados en España por los empleados fiscales o por los arrendatarios.

### **1.3.6 Otros Impuestos**

Fueron pontazgo, sisa, mesada, estancos, venta de oficio, viñas, servicios y millones.

## **1.4 Los Impuestos Aduaneros en El Salvador**

### **1.4.1 Antecedentes de los Impuestos Aduaneros**

Dentro de la historia nacional se menciona como referente inmediato, el crecimiento económico que se buscó con el proceso de integración Centroamericana, luego de la independencia, atendiendo a que todo lo



referente al presupuesto de la nación, es atribución de la Hacienda Pública, en la cual se encontraban inmersas todas las actividades comerciales que generaran tributos hacia el estado, traducidas al ámbito aduanero.

Se creó el ministerio de hacienda y de guerra, el 18 de febrero de 1829, en el cual no existían especificaciones respecto a las oficinas encargadas de la recaudación los diferentes tipos de tributos, pero se encontraba regulado el cobro de los impuestos aduaneros, aunque sin referencia del ente encargado de dicho cobro; por lo que fue hasta el año 1936 que se crea la Dirección General de Renta de Aduanas<sup>24</sup>, a través del Decreto Legislativo, número 43, de fecha 7 de mayo de 1936<sup>25</sup>, publicado en el diario oficial de fecha 12 de mayo del mismo año<sup>26</sup>.

Este decreto dio creación a la Dirección General de la Renta de Aduanas (DGRA); fue la primera normativa integral compleja en la materia, ya que hasta ese entonces las normativas aplicables solo eran instructivo; posterior a ello, entro en vigencia el Reglamento Orgánico Funcional, por medio del Decreto Ejecutivo No. 44, del 18 de mayo de 1994 y publicado en el Diario Oficial No. 108, Tomo 323, el cual regulaba la estructura organizativa de la DGRA; el cual posteriormente fue derogado por el Decreto Ejecutivo número 114, de fecha

---

<sup>24</sup> *Ibíd.* Dicha institución se creó con la finalidad de regular las actividades comerciales derivadas de la importación y exportación de bienes, por medio del establecimiento y contraloría de impuestos aduaneros. Por lo cual, para la consecución de dichas funciones, poseía las atribuciones como la de fijar el cobro del impuesto aplicable a las mercaderías que no se encontraban reguladas en el arancel; además debía perseguir y erradicar el contrabando; así como fungir como ente consultivo en la suscripción y ratificación de tratados y convenciones comerciales, que en materia aduanera realizara el estado; asimismo la interpretación de todas las especies de tributos o multas en su caso de las importaciones y exportaciones.

<sup>25</sup> Decreto Legislativo N°43, D.O 104, Tomo 120; (El Salvador, 1936), Art. 4.

<sup>26</sup> Silvia Lizette Kuri de Mendoza, *Manual De Derecho Financiero: Centro De Investigación Y Capacitación, Proyecto De Reforma Judicial*, (El Salvador, 1993), 161.

12 de octubre de 1998, publicado en el Diario Oficial N° 204, Tomo 341, de fecha 3 de noviembre del mismo año.

Esta normativa tuvo vigencia aproximadamente de ocho años hasta ser derogada por la normativa vigente, por medio del Decreto Legislativo N° 903, de fecha 9 de enero, del año dos mil seis, que le dio entrada a la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas (DGA).<sup>27</sup> Dentro de la modernización del sistema aduanero nacional, aunado al crecimiento tecnológico, surge la necesidad de crear una normativa que regule, lo relativo al intercambio de información de forma electrónica entre la Dirección General de Aduanas, y los diferentes sujetos intervinientes dentro de su marco de competencia.<sup>28</sup>

En virtud de lo antes mencionado, se crea la Ley de Simplificación Aduanera, por medio del Decreto Legislativo, de fecha 13 de enero de 1999, publicada en el D.O, N°23, Tomo 342, del 3 de febrero de 1999; la cual viene a establecer un marco jurídico para hacer más eficiente la actividad aduanera, brindando mecanismos específicos para una mejor operación de los usuarios en sus actividades económicas y facilitando de paso la recaudación, en este orden de ideas, también se presenta la necesidad de tener una base de datos sistematizada de los usuarios en su calidad de importadores, en la cual se exprese su identidad, giro, y sus establecimientos comerciales; y en consecuencia una norma jurídica que garantice la legalidad de dicho procedimiento.

Se crea la Ley Especial de Registro de Importadores; la cual en su ejercicio se

---

<sup>27</sup>Usaid, Guía Aduanera, *“Proyecto Aduanas Y Clima De Negocios Que Promueven El Comercio Y La Inversión”*, (El Salvador, 2008) 11.

<sup>28</sup> Ronald Arnoldo Euceda Aguilar, et al., *Comentarios a la Ley de Simplificación Aduanera*. [Http://www.miguialegal.com/mgtr-ronald-arnoldo-euceda](http://www.miguialegal.com/mgtr-ronald-arnoldo-euceda).

traduce en minimizar el contrabando y obtener un control de los bienes y servicios que se importan, en vista de los acontecimientos antes relacionados, traen consigo una evolución tanto de la actividad aduanera como tal, así también se traduce en una mayor eficacia en la recaudación de impuestos aduaneros, lo cual es posible, en gran manera por el nivel de modernización de la DGA, aunado a la amplia normativa especial vigente<sup>29</sup>.

## **1.5 Derecho Aduanero en El Salvador**

El Servicio Aduanero es la entidad pública encargada de cumplir y verificar el cumplimiento de la normativa aduanera, está compuesto por la dirección de aduana, las aduanas y las demás instancias estatales vinculadas<sup>30</sup>. En El Salvador el servicio aduanero está constituido por el conjunto de Administraciones de Aduanas y Delegaciones de aduanas que dependen de la Dirección General de Aduanas, las cuales cuentan con unidades organizativas y personal necesario para la atención a los usuarios. Se consideran parte del Servicio Aduanero los Depósitos de Aduanas, Zonas Francas, Depósitos para Perfeccionamiento Activo y otros similares, autorizados por la Dirección General.<sup>31</sup>

### **1.5.1 Naturaleza Jurídica del Derecho Aduanero**

Fueron los romanos, que con el jurista Ulpiano afirmaban: “derecho público es el que atañe a la organización de la cosa pública”; y derecho privado, el que concierne a la utilidad de los particulares”.es decir, cuando tutela el interés

---

<sup>29</sup> Fidel Claros Flores, *Origen y Antecedentes del Derecho Aduanero*, (México 2012). [.https://prezi.com/jb6vnndlcy\\_w/origen-y-antecedentes-del-derecho-aduanero/](https://prezi.com/jb6vnndlcy_w/origen-y-antecedentes-del-derecho-aduanero/).

<sup>30</sup> Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 13° ed., (El Salvador, Edit. Jurídica Salvadoreña, 2015), Art. 6.

<sup>31</sup> Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990), Art.11.

colectivo pertenece al Derecho Público, en cambio cuando tutela el interés particular, es de Derecho Privado<sup>32</sup>. Por lo que podemos afirmar que el Derecho Aduanero es de Derecho Público porque se cumplen las condiciones siguientes:

- a) El Estado es sujeto esencial y dominante en las relaciones jurídicas de carácter aduanero.
- b) Confiere al mismo Estado prerrogativas tales como: poder de decisión ejecutoria, acción de oficio, privilegio de ejecución previa o intervención del Juez a posteriori.
- c) Es de orden público, ya que no puede ser derogado por convenios particulares, por estar informado de interés general y para salvaguardar el principio de igualdad del impuesto ante todo.
- d) Es una nueva rama del Derecho, que tiende a constituir su propio sistema, sus propias normas distintas de las demás y autónomas.

### **1.5.2 Autonomía del Derecho Aduanero**

Al abordar el tema de la autonomía de cualquiera de las disciplinas del derecho, es conveniente dejar sentado claramente que el derecho es todo

---

<sup>32</sup>Máximo Carvajal Contreras, *Derecho Aduanero*, XV ed. (México: Porrúa, 2009), 42. El derecho aduanero es derecho público, porque el sujeto esencial y dominante de la relación jurídica es el Estado: sus disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por los particulares: con su cumplimiento está comprometido el interés general por los fines y actividades de este derecho: la naturaleza de sus normas son de integración y subordinación jurídica: existiendo una legislación especial que regula lo relacionado con este derecho. El derecho aduanero es derecho público, por su origen, por su estructura y por su finalidad. El Estado a través de sus instituciones aduaneras ejerce ese control de ingresos por medio de la relación aduanera entre el mismo y los sujetos exportadores o importadores.

único e indivisiblemente en su esencia y en su unidad superior. Algunos autores relacionan el derecho aduanero con el derecho tributario y con el derecho financiero. Para Fernando Muñoz García existen dos razones principales para afirmar que el derecho aduanero es completamente diferente al derecho tributario y al derecho financiero y por lo tanto, es una disciplina jurídica autónoma, la primera, porque sus condiciones de posibilidades son totalmente distintas a la de otros derechos.

La segunda razón, es porque la relación jurídica-aduanera cuya regulación constituye su principal objeto, es una relación jurídica completamente distinta de la relación tributaria y de todas la que se ocupa el derecho financiero, agregando que cada rama del derecho se ocupa de una especial relación jurídica y solo en la medida que es posible aislar y delimitar una nueva relación tipo, podemos hablar de una disciplina autónoma<sup>33</sup>.

### **1.5.3 Principios Generales del Derecho Aduanero**

El objetivo de los principios es establecer límites determinados al ejercicio del poder punitivo del Estado, con lo cual la función principal se extiende a la protección de los gobernados, respecto de aquellas actividades excesivas por parte del poder estatal amparadas en el orden jurídico infra-constitucional. Todos los principios van a desarrollar esta doble función de limitación y de protección que es bidireccional.

La limitación del mismo poder de los representantes del Estado, determina la probabilidad de defensa de los derechos y libertades de los habitantes y es que la limitación del poder estatal, sólo es comprensible cuando se gobierna

---

<sup>33</sup> Carvajal, *Derecho Aduanero*. 58.

bajo la configuración de un Estado constitucional y democrático de derecho, en el cual impera la Constitución y el derecho sobre los poderes de decisión; únicamente la estructuración de un estado republicano y ceñido a la Constitución, permite la articulación de todo un bagaje de principios que funcionan como limitadores para el ejercicio del iuspuniendi.

### **1.5.3.1 Características de los Principios**

Los principios del derecho sancionador, en tanto normativizados, reúnen ciertas características que le son inmanentes y que los diferencian en su contenido ordenador y jerárquico respecto de las restantes normas. Una aproximación a estas formas peculiares de los principios es la siguiente:

- 1º. Son esencialmente primarios, con lo cual se indica que no hay en el ámbito normativo, prescripciones precedentes. Ello no niega una fundamentación mínima ética, política y filosófica o incluso, moral, pero esta perspectiva es meta-jurídica, en tal sentido la primacía de los principios atiende a su estructuración jurídica, lo cual tampoco implica negar la realidad intra-sistemática de todos los principios, pero en cuanto al orden normativo, son las normas originarias o primarias;
- 2º. Son prioritarios, significa que los principios normativamente tienen una relación de prevalencia respecto de todo el restante orden normativo, con lo cual los principios forman una especie de derivación legitimante en cuanto a las otras normas, éstas sólo serán válidas en cuanto se adecuen al núcleo esencial de los principios, es decir en cuanto no sean contrarias a los mismos y a las consecuencias que de ellos se derivan;
- 3º. Son principialistas, lo cual denota una característica esencial que identifica

a los principios, a tal grado que una de las doctrinas del pensamiento jurídico se califica precisamente como principialista, en atención al desarrollo de todo el orden normativo a partir de la vigencia e irreductibilidad de los principios que lo informan, el distintivo de esta denominación se manifiesta por cuanto estos axiomas fundantes son los que dan cohesión y significación a todo el resto del ordenamiento jurídico y no pueden ceder frente antinomias normativas de fuentes de menor jerarquía;

4º. Los principios son fundamentadores, por cuanto su contenido y las consecuencias que se deriven razonablemente de su sustrato esencial, es el que le da legitimación a las restantes normas y a partir de los principios es que resulta adecuado explicar el contenido y función de las restantes prescripciones e instituciones jurídicas;

5º. Los principios en la ejecución de sus consecuencias, son rectores del todo el orden jurídico porque de su contenido se emanan postulados que son superiores y que por tanto tienen predominio sobre el restante conjunto de normas. Sin esta característica de ser preponderantes, no podrían estar constituidos como principios referentes al ámbito de la supremacía

6º. Los principios son normativos, lo cual le imprime una cualidad peculiar, su imperiosidad de vigencia y la obligación de su aplicabilidad, más de la aquiescencia o no de quien debe aplicarlos, de ahí que, en este aspecto, la fuerza coercitiva de los principios, es la misma que la de las normas jurídicas, sólo que con un imperio diferente en virtud de la jerarquía constitucional de la cual están investidos.

### **1.5.3.2 Principio de Legalidad en el ámbito Administrativo Sancionador**

Plantea la necesidad de que existan los procedimientos adecuados a fin de que, en la esfera administrativa, los actos de autoridad puedan ser revisados para asegurarse que hayan sido realizados conforme al ordenamiento jurídico. En virtud de dicho principio, no es posible por vía de interpretación extender el ámbito de competencia de los órganos de la administración, dada la contundencia de las expresiones del constituyente al afirmar que los funcionarios no tienen otras atribuciones sino aquellas establecidas expresamente en la ley.

Este principio es consecuencia del principio de reserva de ley ordinaria (o absoluta), en base al cual no cabra la posibilidad de remitir a reglamentos u ordenanzas la tipificación de infracciones o de sanciones administrativas, ni mucho menos cabra la posibilidad de la existencia de reglamentos u ordenanzas que las regulen sin tener cobertura de una ley formal. También es consecuencia del principio *nullum crimen, nullapoena sine lege*, en virtud del cual la ley debe de preceder a la conducta sancionable, y la determinación del contenido de la sanción que puede imponerse.<sup>34</sup>

No obstante lo anterior, jurisprudencialmente cabe la posibilidad de la colaboración reglamentaria en materia sancionadora; ósea que el reglamento o la ordenanza no podrá definir ilícitos administrativos o conductas sancionables, ni las sanciones aplicables; pero si podrán los reglamentos u ordenanzas introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones establecidas anteriormente por la ley, siempre y

---

<sup>34</sup>García de Enterría et al., *Curso de Derecho Administrativo*, 8ª ed., Tomo II, (Madrid: España, Civitas, 1998.), 172.



cuando contribuyan a la más correcta tipificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones.

Impone este principio la exigencia material absoluta de predeterminación normativa de las conductas y de las sanciones correspondientes, exigencia que afecta la tipificación de las infracciones, a la graduación y escala de las sanciones y a la correlación entre unas y otras, de tal modo que el conjunto de las normas aplicables permita predecir con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción susceptible de ser impuesta.<sup>35</sup>

Este principio es reconocido en todo Estado de Derecho, en donde la administración pública solo actúa conforme a las facultades y atribuciones que el ordenamiento jurídico aplicable le otorga; y en el que el administrado puede ejercer y hacer valer sus derechos en los términos conferidos por la ley.

### **1.5.3.3 Principio de Irretroactividad**

Se entiende por retroactividad la proyección del ámbito temporal de las normas hechos o conductas previas a su promulgación. Se sostiene que ninguna ley es retroactiva en estricto sensu, puesto que no puede reglamentar, ni modificar el pasado, sino solo extender sus consecuencias jurídicas en el presente a situaciones que se produjeron en el pasado. Se habla de retroactividad auténtica e impropia, la primera es cuando las consecuencias jurídicas del presente se pueden conectar por completo a los hechos pasados; y la segunda, cuando los hechos se han iniciado en el pasado, y continúan ejecutándose en el presente.

---

<sup>35</sup> Sentencia Definitiva: Referencia 117/99 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2001).

Principio contenido en el Art. 21 Cn, cuando dice: “Las leyes no pueden tener efecto retroactivo, salvo en materias de orden público, y en materia penal cuando la nueva ley sea favorable al delincuente. La Corte Suprema de Justicia tendrá siempre la facultad para determinar, dentro de su competencia, si una ley es o no de orden público.” Esta norma consagra el principio de la ley previa, y solo serán de aplicación retroactiva aquellas normas que favorezcan al supuesto infractor. Además, es importante tener en cuenta el texto del Art. 9 Código Civil, que dice: “La ley no puede disponer sino para lo futuro y no tendrá jamás efecto retroactivo.

Sin embargo, las leyes que se limitan a declarar el sentido de otras leyes cuyos conceptos sean oscuros o de dudosa o varia interpretación, se entenderán incorporadas en éstas, pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio. En cualquier otro caso, aunque la ley aparezca como declarativa, se considerará como una nueva disposición sin efecto retroactivo”. Por lo que también tendrán aplicación retroactiva, aquellas leyes declarativas e interpretativas.

Este principio también está reconocido en el Art. 15 No. 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos<sup>36</sup>, y en el Art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos<sup>37</sup>; es considerado una consecuencia del principio de seguridad jurídica. La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha dicho que este principio tiene consecuencias concretas sobre la configuración del delito –sanción administrativa-, así: “se aplicara retroactivamente la nueva ley que hace desaparecer un delito anterior

---

<sup>36</sup>Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ( El Salvador Ratificado: decreto de la Junta Revolucionaria de Gobierno 23 -11-1979, publicado en el D.O. No. 208, Tomo No. 265).

<sup>37</sup>Convención Americana sobre Derechos Humanos, (El Salvador Ratificada D.L. No. 5, 15-06-1978, publicado en el D.O. No. 113, Tomo No. 259, 19 -06-1978).

o que reduce su penalidad; no se aplicará retroactivamente la nueva ley que agrava la penalidad de un delito pre existente, y cuyo tipo se mantiene en la nueva ley; y no se aplicara retroactivamente la nueva ley que crea un delito inexistente en la legalidad anterior<sup>38</sup>.”

#### **1.5.3.4 Principio de Tipicidad**

La Sala de lo Contencioso Administrativo ha expresado que sólo constituyen ilícitos administrativos los contenidos en una ley, detallándose en la misma los elementos del tipo, al cual se le asigna una consecuencia jurídica determinada: una sanción administrativa.<sup>39</sup>

#### **1.5.3.5 Principio de Culpabilidad o de Voluntariedad**

Este principio supone la imputación de dolo o culpa en la acción infractora, por lo que solo serían responsables los que resultaren responsables de la imputación aún a título de mera inobservancia de la norma infringida. De este principio se desprende que el elemento subjetivo de la culpabilidad no puede ser sustituido por el solo elemento objetivo<sup>40</sup>, de tal forma que este principio se fortalece con la presunción de inocencia, debiendo la administración probar que el administrado a quien se le atribuye la infracción actuó con dolo o culpa<sup>41</sup>;

---

<sup>38</sup>Sentencia Definitiva, Referencia: 193-M-2001, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2003).

<sup>39</sup>Sentencia Definitiva, Referencia: 70-B-2000, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2004).

<sup>40</sup>Sentencia Definitiva, Referencia: 3-92-Ac.6-92, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1992), sostiene que no podría imponerse una pena en base a criterios de responsabilidad objetiva.

<sup>41</sup> Sentencia de Amparo, Referencia: 78-2003, ( El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2004), que corresponde a la administración que acusa y sanciona, la carga de probar la realidad de los hechos que se imputan

son entonces contrarias<sup>42</sup> a la norma constitucional las presunciones de culpabilidad.

Así se desprende de la sola lectura del inciso primero del Art. 12 Cn cuando dice: “Toda persona a quien se le impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa<sup>43</sup>.” Esa garantía que por extensión jurisprudencial constitucional<sup>44</sup>, se aplica en este campo de la administración, la Sala de lo Contencioso Administrativo ha señalado: “nuestro marco constitucional recoge principios y limitaciones aplicables a la potestad sancionatoria, destacándose el establecido en el inciso 1 del Art. 12 de la Constitución de la República según el cual, toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa.”

Tal principio garante de la presunción de inocencia, excluye la posibilidad de imponer penal o administrativamente sanciones en base a criterios de responsabilidad objetiva, es decir, prescindiendo de la existencia de dolo y de

---

<sup>42</sup>Sentencia Definitiva, Referencia 152-P-2002, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2004), No se comparte el criterio de la Sala de lo Contencioso Administrativo, refiere que la presunción de culpabilidad no es violatoria de tal precepto –refiriéndose al Art. 11 Cn, que contiene la presunción de inocencia-, ya que una presunción de culpabilidad no constituye por sí sola privación de un derecho, no provoca per se un daño, lesión, afectación o perjuicio en la esfera jurídica del gobernado.

<sup>43</sup>Constitución de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

<sup>44</sup> Considerando III-2. “El tribunal ha afirmado que toda persona sometida a un proceso o procedimiento, es inocente y se mantendrá como tal dentro del proceso o procedimiento, mientras no se determine su culpabilidad por sentencia definitiva condenatoria o resolución motivada, y respetando los principios constitucionales procesales. Por lo tanto, se considera que ninguna persona –natural o jurídica– puede verse privada de algún derecho por aplicaciones automáticas y aisladas de ‘presunciones de culpabilidad’, sean legales o judiciales, ya que las mismas son inconstitucionales si no se acompañan de otros medios de prueba que lleven a una conclusión objetiva de culpabilidad.” Sentencia de Amparo, Referencia: 360-97, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1999).

culpa, y si la infracción es imputable al sujeto. - Y es que en todo ordenamiento sancionador rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida, solo si en el comportamiento del administrado se aprecia la existencia del dolo o culpa.”<sup>45</sup>

#### **1.5.3.6 Principio de Proporcionalidad**

Es conocido además como principio constitucional de la prohibición del exceso; del que se derivan los sub principios de idoneidad (adecuación al fin), necesidad (mínima intervención), y proporcionalidad en sentido estricto. Del cual se derivan dos efectos, el primero implica que debe ser observado por el legislador a la hora de regular el cuadro de infracciones y sanciones; y el segundo, al momento de aplicar la sanción legalmente establecida, graduando su alcance a la gravedad de la conducta ilícita.

En primer lugar, implica que las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad. Además, que el establecimiento de las sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas, no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de la o las normas infringidas. Sirve entonces, para graduar o modular las sanciones; lo que deberá ser motivado en el acto administrativo sancionador.

También implica este principio, realizar una adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada; adecuación que implica hacer un análisis de la intencionalidad o reiteración del infractor, la

---

<sup>45</sup> Sentencia Definitiva, Referencia: 95-E- 2003, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2007).

naturaleza de los perjuicios causados, la reincidencia del infractor y, que los medios utilizados se mantengan en proporción adecuada a los fines perseguidos. Es reflejo de este principio leer en el ordenamiento jurídico una tipología de sanciones leves, graves, muy graves<sup>46</sup>; las que responden a igual graduación de infracciones.

Según Bustos Ramírez<sup>47</sup>, este principio es consecuencia del principio de igualdad del Art. 3 Cn, en cuanto a que la pena debe ser proporcional a la gravedad del hecho, tanto por su jerarquía respecto del bien jurídico afectado, como por la intensidad del ataque al mismo. Principio que implica un límite al ejercicio del poder de la autoridad administrativa.

#### **1.5.3.7 Principio Non Bis in Idem**

No podrán sancionarse hechos constitutivos de infracción administrativa, que ya hayan sido sancionados, en los casos en los que se observe identidad de sujeto, hecho, y fundamento normativo. La Sala de Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, este principio “es una de las garantías procesales indispensables para el mantenimiento de la seguridad jurídica, reconocido en el Art. 11 Cn. En esencia está referido a la garantía o principio que le asiste a toda persona de no ser objeto de dos decisiones que afecten de modo definitivo su esfera jurídica por una misma causa, entendiendo por esta a una misma pretensión. Identidad de sujetos, identidad de objeto, identidad de causa<sup>48</sup>.”

---

<sup>46</sup> Véase. Ley Marco Para La Convivencia Ciudadana y Contravenciones Administrativas; (El Salvador, Asamblea Legislativa), Art. 28, 76.

<sup>47</sup> Ramírez, citado por José Gerardo Lievano Chorro, “Consideraciones del Derecho y la Moral” (tesis doctoral, Universidad de El Salvador, 2008), 34.

<sup>48</sup> Sentencia Definitiva de Casación Laboral, Referencia: 204-C- 2001, (El Salvador, Sala de lo Civil, de la Corte Suprema de Justicia, 2005).

También se refiere a este principio el Art. 3 inc. 2 de la Ley de Procedimiento para la Imposición de Multa o Arresto Administrativos; mismo que exige que haya triple identidad, la subjetiva que requiere que se trate de las mismas personas; la objetiva, referida a los mismos hechos; y de fundamento normativo, que supone que no debe el ordenamiento jurídico sancionar dos veces un mismo hecho. Este puede darse tanto entre los tribunales penales, los órganos de la administración pública, o entre un tribunal penal y un órgano administrativo.

De ahí que resulte interesante preguntarse si la imposición de una sanción administrativa impide la imposición de una sanción penal, y viceversa; esto es importante porque un mismo hecho, está sancionado dos veces con distintas sanciones; por ejemplo en el Art. 43 lit. b) de la Ley de Protección al Consumidor<sup>49</sup>, se sanciona la venta de bienes o servicios a precios superiores de los ofertados o permitidos por la ley; y ese mismo hecho, lo sanciona el Código Penal<sup>50</sup>, calificándolo de delito, tipificado como venta a precio superior, según el Art. 234 Pn.

El anterior caso, es solo uno de los varios que existen en el ordenamiento jurídico salvadoreño. La jurisprudencia sostiene que no se pueden imponer dos o más sanciones por un mismo hecho, siempre que se aprecie identidad de sujeto, de hecho, y de fundamento. La Sala de lo Constitucional ha señalado que “lo que este principio pretende cuando en términos generales se traduce en un derecho a no ser juzgado dos veces por una misma causa, (...), es establecer la prohibición de pronunciar más de una decisión definitiva respecto de una pretensión; decisión que, por lógica, ataca su contenido

---

<sup>49</sup>Ley de Protección al Consumidor, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2005).

<sup>50</sup>Código Penal, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997; reformado el 5 de noviembre del 2008).

esencial afectando la esfera jurídica por una misma causa, entendiéndose por una misma causa, una misma pretensión, identidad de sujetos, e identidad de objeto o bien de la vida; identidad de causa, sustrato fáctico y fundamento jurídico; en armonía con la cosa juzgada y la litispendencia<sup>51</sup>.

Por su parte, la SCA ha dicho que para que exista doble enjuiciamiento es preciso que un mismo hecho sea constitutivo de dos o más infracciones, y por tanto, susceptible de dos sanciones distintas a la misma persona, pero además, las dos sanciones deben tener el mismo fundamento, es decir, encauzadas a la protección del mismo -o cuando menos semejante- bien jurídico<sup>52</sup>

#### **1.5.4 Relación del Derecho Aduanero con otras ramas del Derecho**

Las diversas ramas del derecho no son compartimentos aislados que no interactúen entre sí, por el contrario, el Derecho es único y forma un sistema armónico y coherente, por lo que sus diversas ramas conviven y se retroalimentan recíprocamente. La creación y aplicación del derecho es uniforme por lo que siempre deberá recurrirse a la comprensión e interpretación hermenéutica del sistema jurídico de un país. En los siguientes apartados se expondrán brevemente las relaciones que tiene el derecho aduanero con otras ramas del derecho, con el fin ilustrar la necesidad de contar con un panorama amplio de todo el sistema jurídico cuando se pretenda aplicar el primero, pues una interpretación literal y aislada podría conducir a interpretaciones erróneas.

---

<sup>51</sup>Sentencia de Amparo, Referencia: 231-98, (El Salvador, Sala de lo Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia, 1999).

<sup>52</sup>Sentencia Definitiva, Referencia: 74-H-2000, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2004).



#### **1.5.4.1 Relación con el Derecho Constitucional**

Se relaciona con el derecho constitucional por la aplicación del principio de legalidad, además como contempla la materia de impuestos, se sabe, que esta área es materia de reserva de ley, también la tutela la constitución en su Artículo 231 Cn.

#### **1.5.4.2 Relación con el Derecho Tributario**

Está vinculado al Derecho Aduanero, porque forma el proceso llamado hecho generador<sup>53</sup> para causar el impuesto aduanero, guardando de esta manera, que los impuestos que se encuentren taxativamente plasmados en una ley, dando así seguridad jurídica, tanto en el cálculo, como en el pago de los impuestos.

#### **1.5.4.3 Relación con el Derecho Administrativo**

Porque los procedimientos son por excelencia diligencias administrativas, dando dicho derecho el camino a seguir para la consecución de determinada cuestión aduanera.<sup>54</sup>

#### **1.5.4.4 Relación con el Derecho Penal**

Se relaciona, porque las infracciones penales se castigan penalmente con algunas normas del código Penal y Procesal Penal, es decir, que el

---

<sup>53</sup> Código tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 200). “Art. 58: El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

<sup>54</sup> El Derecho Aduanero recurre al Administrativo para conocer las atribuciones que les competen a las instituciones aduaneras.

procedimiento penal en un momento dado auxilia al derecho en referencia, pero esto no quiere decir que todos los procedimientos penales comunes son aplicaciones en esta rama del derecho, si no que tienen un carácter sui generis.

#### **1.5.4.5 Relación con el Derecho Mercantil**

Se vincula en cuanto a este derecho regula los títulos valores, dentro de los cuales se encuentran el conocimiento de embarque, así como el derecho de retención para mercadería salvadoreña, ya sea para exportación, la parte de los seguros por daños y algunas partes en referente a los fletes, asimismo la legislación aduanera recoge conceptos y figuras que crea y regula el derecho mercantil como: factura, actos de comercio, comisión.

#### **1.5.4.6 Relación con el Derecho de Internacional**

Se relacionan estrechamente este derecho y el aduanero en virtud que toca al primero la regulación de zonas comerciales internacionales de las que el país sea parte, así como su participación en tratados internacionales, a los cuales se referirá el aduanero<sup>55</sup>

#### **1.5.4.7 Relación con el Derecho Económico**

En cuanto a esta nueva disciplina recoge del derecho aduanero la información económica financiera que el Estado recauda en materia de importaciones, igualmente de las exportaciones y las incidencias que en la economía de éste producen económicamente los tributos aduaneros.

---

<sup>55</sup> Andres Rohde Ponce, *“Derecho aduanero mexicano: Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera”*, Vol. I., (México: fiscales ISFE., 2005,) 60.

#### **1.5.4.8 Relación con el Derecho Civil**

El derecho aduanero incluye conceptos civiles en sus propias normas, por ejemplo: personalidad y capacidad; domicilio y residencia; patrimonio; propiedad; creación y transmisión de obligaciones; convenios y contratos, etc.

### **1.6 Las Infracciones Aduaneras**

#### **1.6.1 Concepto de Infracciones**

Tal como se ha explicado anteriormente en la evolución de la sociedad, el Estado para poder controlar la actividad comercial, que con el tiempo se va transformando las sociedades, se ven en la necesidad de no solo tener orden y control de la mercadería que se importa o exporta entre los países, siendo necesario regular y determinar la norma jurídica sobre la cual se regirá los procedimientos, el proceso, los sujetos de la actividad comercial y los sujetos que ejercen el control posteriormente aduanero.

Siendo así que si existe normativa que regula los impuestos, es necesario el ordenamiento que regula en materia tributaria aduanera las infracciones y sus respectivas sanciones, de esta manera el Estado garantizara el orden y la seguridad jurídica.

Por tanto las infracciones son conductas tipificadas en la normativa, para garantizar un control fiscal dentro de un país, pero en vista de ser un desglose de la rama del derecho tributario, es necesario analizar y comprender las teorías que componen la naturaleza de la cual se basa las infracciones aduaneras o infracciones tributarias aduaneras, así su clasificación y como se regulan en la legislación salvadoreña.

## 1.6.2 Naturaleza de Las Infracciones Aduaneras

La doctrina ha sido prodiga en este campo y existe un sin número de teorías, criterios u opiniones a este respecto a ello, porque la importancia del tema no es solo de carácter ontológico o académico; es mucho más vital puesto que del criterio que se adopte dependerá si los principios generales del derecho penal son o no aplicables al derecho tributario penal; o en caso contrario, las normas tributarias penales priman sobre las penales generales y pueden omitirse, por ejemplo, principios tan claros de la ciencia penal como la irretroactividad de la ley, imputabilidad, responsabilidad del agente etc.

Fernández Lalanne se pregunta ¿Cuál es la naturaleza jurídica de las infracciones a las normas de aduana y de las sanciones que esta contiene?, ¿se asimilan a los delitos comunes y preceptos que regulan su represión y por tanto, deben estar sometidos a las disposiciones del derecho penal clásico, o bien constituyen una categoría especial? <sup>56</sup> A este efecto al autor Giuliani Fonrouge ha realizado la más completa recopilación de las doctrinas que absuelven las interrogantes planteadas por Fernández Lalanne, así mismo refleja la relación que existe entre las normas del derecho penal común y aquellas que forman parte del derecho tributario penal; éste reconoce la existencia de cinco grandes tendencias: penalista, administrativista, autonomista, dualista y la de especificidad y unidad del delito fiscal<sup>57</sup>.

### 1.6.2.1 Teoría Penalista

Señala el autor Fonrouge a finales del siglo los fraudes tributarios eran considerados infracciones especiales, pero de rango inferior a las

---

<sup>56</sup> Pedro Fernández Lalanne, *Derecho Aduanero*, vol. II (Buenos Aires, Depalma 1978), 824.

<sup>57</sup> Jorge Witker, *Derecho Tributario Aduanero*, (México: UNAM 1999) 291.

contempladas <sup>58</sup>en las normas de derecho penal común; eso provocó una falta de respeto a esas normas, causó un relajamiento moral fiscal, siendo así que la doctrina sostuvo que no había diferencia. Ello porque ambas normas protegen un mismo bien.

Es decir que en esta teoría no se advierte diferencia ontológica o cualitativa (entre) el ilícito tributario y el ilícito penal común, por lo que el sistema represivo fiscal es de naturaleza penal. Considera que el bien protegido por las previsiones represivas tributarias no es distinto de los que son resguardados con las normas del derecho penal ordinario. Se incluyen en el Derecho Penal ordinario todas las normas que sancionan infracciones tributarias<sup>59</sup>

El profesor español Sáinz de Bujanda sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria<sup>60</sup>. La única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en las otras leyes es de tipo formal, ya que no hay una línea divisoria sustancial entre una y otra. Concluye este autor sosteniendo: "Sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal"<sup>61</sup>

Concluyen los representantes de esta teoría, que las normas de los que se denominaba derecho tributario penal debían ser necesariamente consideradas como normas pertenecientes al derecho penal común; afirman

---

<sup>58</sup> Giuliani Carlos M. Fonrouge, *Derecho Financiero*, 10° ed., Tomo II, (Argentina: La Ley, 2011), 618.

<sup>59</sup> Mario Augusto, *Manual de derecho tributario* (Buenos Aires, Edit. La Ley, 2002). 143.

<sup>60</sup> Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho: "En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario"*, tomo V, (Madrid, 1988).

<sup>61</sup> Héctor Villegas, Curso de Finanzas, *Derecho Financiero y Tributario* 7ª ed., (Buenos Aires, Edit Depalma, 2001) 374.

con ello que todos los principios generales del derecho penal son de total aplicación al campo de las infracciones tributarias.

### 1.6.2.2 Teoría Administrativista

Esta teoría administrativa, no se aleja de la concepción de la teoría penalista, pero se reconocen ciertas diferencias importantes entre el delito y contravención. El autor J. Maria Martin <sup>62</sup>denomina a esta teoría “la tesis de la contravenciones”.

El autor Roberto Goldschmidt <sup>63</sup>refiere a través de un ejemplo que el delito común viola el interés perteneciente a una persona individual o a una comunidad de personas y la infracción penal administrativa constituye una contrariedad al orden establecido, es decir que es la inobservancia del deber de obediencia requerido en el interés de la convivencia social.

El derecho penal castiga hechos contrarios a la convivencia social. La teoría del derecho penal administrativo comienza por reconocer que éste, junto con el derecho criminal, forma una unidad superior, de modo de poder recurrir a los principios generales del derecho criminal, por cuanto son, en suma, principios generales del derecho.<sup>64</sup>

Sostiene la teoría que existe un derecho penal general que regula jurídicamente el poder represivo de la sociedad en forma integral, o sea,

---

<sup>62</sup> Francisco Cárdenas Elizondo, *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, (México, Edit. Porrúa, 1992), 378.

<sup>63</sup> Roberto Goldschmidt, *La Ley: “La Teoría del Derecho Penal administrativa y sus críticas”*, tomo 74, (Buenos Aires, 1991), 844.

<sup>64</sup> Gurfinkel de Wendy, et al., *Ilícitos tributarios en las leyes*, 3ª ed., (Buenos Aires: Depalma, 1993), 18.

la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los autores de infracciones punibles.<sup>65</sup>

Ese derecho penal general, sin embargo, admite una clara división según la naturaleza jurídica particular de las infracciones contenidas. Así, la rama del derecho penal general que regula la punibilidad de las infracciones que atacan directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos constituye el derecho penal común. En cambio, la rama que regula la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social, constituye el derecho penal contravencional (al cual se lo denomina también derecho penal administrativos).<sup>66</sup>

Se debe entender que el derecho penal común sanciona infracciones que atenta contra los derechos individuales y sociales, pero el derecho penal administrativo sanciona las faltas a la colaboración con la acción estatal que no lesiona de forma inmediata y directamente sino mediata e indirectamente a través de los derechos de la sociedad.

Cuando se refiere a las sanciones de las infracciones de los derechos de la sociedad se denominan “delitos”, tipificados en un código penal; el segundo tipo de infracción se les llama “contravenciones” y sus normas se encuentran dispersas en diferentes disposiciones tributarias, en ese sentido esta teoría es el llamado actualmente derecho administrativo sancionador, que establece un régimen unitario para las sanciones administrativas y tributarias. Ramón Parada dice: “tampoco tiene sentido separar como clase distinta de las

---

<sup>65</sup> Villegas, *Curso de Finanzas*, 374.

<sup>66</sup> *Íbid.*

sanciones administrativas, las sanciones tributarias y entenderlas como sanciones de autoprotección de la administración, sobre todo si con esa calificación se pretende justificar la privación de las garantías que se exigen en la imposición de otro tipo de sanciones”<sup>67</sup>.

### 1.6.2.3 Teoría Autonomista

Giuliani Fonrouge, Perez De Ayala Y Moros Rica, entre otros, serían los autores más representativos de esta doctrina que concibe al derecho tributario como rama autónoma, integral, sin subramas o divisiones. Siendo concebida como aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a contribuir, con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, las necesidades de la colectividad<sup>68</sup>, de esta manera, hoy en día se consolidado la tesis de la autonomía del derecho tributario por tener objeto y métodos propios<sup>69</sup>.

El autor Fonrouge expresa <sup>70</sup> “las sanciones fiscales no pertenecen al derecho económico y, por supuesto, tampoco el llamado derecho penal administrativo; ni creemos que pueda constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario”, se debe comprender que la teoría autonomista hace énfasis en que las sanciones de índole tributaria posee autonomía de derecho, contraviniendo las teorías penalistas y administrativas.

---

<sup>67</sup> Ramón Parada, *Derecho administrativo, I parte general*. Duodécima ed., (Madrid Edit. Marcial Pons, 2000), 514. Vease García Enterria at el., *Curso de derecho administrativo* Vol. II, 10<sup>ª</sup> ed. (España, Madrid, Edit., Civitas, 2006), 175-176.

<sup>68</sup> Augusto, *Manual de Derecho*, 150.

<sup>69</sup> Angela Radovic, *Sistema sancionatorio tributario infracciones y delitos*. (Santiago de Chile, Edit. Jurídica de Chile, 1994), 44.

<sup>70</sup> Fonrouge, *Derecho Financiero*, 618.



#### **1.6.2.4 Teoría Dualista**

Esta teoría representa una tendencia, al decir de un autor, una transacción entre las tendencias penalistas y administrativistas<sup>71</sup>. Hace énfasis en la distinción de las infracciones fiscales, delitos tributarios y las contravenciones tributarias. Dentro de los delitos tributarios se incluye todas las acciones u omisiones que atentan contra los derechos subjetivos que nacen de las normas tributarias sustanciales (presupuestos, la vida y extinción de la relación jurídica cuyo objeto es el tributo y su conjunto estructural autónomo).

A parte las violaciones a los deberes formales de colaboración con la administración pública para los fines de la determinación y recaudación del tributo, originan los delitos de administrativos, es decir que la infracción surge al momento que los sujetos de hecho infringen el deber formal hacia la administración pública.

En esta concepción las infracciones tributarias, corresponden al derecho tributaria penal, es decir que las multas fiscales hacen referencia a sanciones de los delitos tributario, y las multas que sancionan el incumplimiento del as normas vinculadas a la actividad administrativa pertenecerían al derecho administrativo penal.

#### **1.6.2.5 Teoría de la Especificidad y Unidad de lo Ilícito Fisca**

Conforme con esta teoría, las infracciones fiscales y sus penas no forman parte del derecho penal común, ni del derecho penal administrativo, ni del derecho

---

<sup>71</sup> Jorge Witker, *Derecho Tributario*, 294.

penal económico; simplemente constituyen un capítulo del derecho tributario.

En el desarrollo de las teorías supra relacionadas, se hace referencia que las infracciones fiscales, se manejaban bajo una óptica del derecho penal, siendo al principio de índole penal, y así hasta llegar a infracciones de índole administrativa penal, estableciéndose que existen similitudes en las teorías antes descritas, que la finalidad recae en el control por parte de la sociedad, y es de redefinir que las infracciones tributarias aunque están ligadas al ámbito penal por los bienes jurídicos que se protegen, es necesario que una rama del derecho contemple a plenitud todos los aspectos tanto de carácter penal, carácter administrativo y de carácter tributario, en ese sentido se puede establecer que las infracciones fiscales pueden pertenecer al ámbito del derecho tributario como tal.

### **1.6.3 Clasificación de Las Infracciones Aduaneras**

La doctrina ha sido prodiga en formular clasificaciones de las infracciones tributarias. Todas ellas muy fundadas, y basando la clasificación según la naturaleza e importancia de las infracciones. Algunas más completas que otras, todas ellas, sin embargo, distinguen entre simple infracciones formales e infracciones tan graves que llegan a constituir delitos.

A continuación señalaremos algunas clasificaciones que permitirán observar la unidad de criterio de los autores en cuanto a la distinción entre infracciones formales y delictuales, entre ellas nos referimos:

Guiliani Fonrouge <sup>72</sup>clasifica las infracciones

- 1) Contrabando

---

<sup>72</sup> Fonrouge, *Derecho Financiero*, 604-605.

- 2) Defraudación
- 3) Actos u omisiones culposas
- 4) Violaciones formales de prohibición

J María Martín <sup>73</sup>nos entrega la siguiente clasificación:

- 1) Infracción a los deberes formales
- 2) Infracciones culposas
- 3) Defraudación
- 4) Contrabando

En el campo específico aduanero la doctrina también está acorde en distinguir entre infracciones constitutivas de delitos e infracciones formales. Tanto Ismael Basaldua como Fernández Lalanne distingue entre contrabando, defraudación y contravención considerando que es la clasificación representativa de la doctrina tributaria aduanera y de gran parte de la legislación positiva aduanera, es necesario distinguir entre aquellas contravenciones que representan tan solo una violación a meras disposiciones formales y aquellas otras que llegan a lesionar o podrían llegar a lesionar el interés fiscal.

Por ello, y basándose en la completa clasificación de Fonrouge, clasificaremos las infracciones tributarias aduaneras como sigue:

#### **1.6.3.1 Infracciones no Delictuales:**

Violaciones formales o de prohibición y actos u omisiones culposos. Incluyese aquí a toda acción u omisión de los administrados, atentatoria a las

---

<sup>73</sup>Ibíd. .296.

ordenanzas aduaneras de carácter burocrático administrativo, de orden o policía. Los reglamentos aduaneros, casuísticos en extremo, señalan una serie de obligaciones a cumplirse por parte de los usuarios de las aduanas en general y los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria aduanera en especial, cuyo incumplimiento sancionan con el único objetivo de asegurar el rodaje regular del mecanismo de la administración y conminado al transgresor a no persistir en su conducta entrante del sistema.

En ese sentido constituye la infracción un simple incumplimiento de normas tributarias aduaneras, la doctrina está acorde en que el incumplimiento de los deberes y obligaciones de carácter formal siempre será sancionado, siendo indiferente por tanto si el infractor actuó dolosamente.

Giuliani Fonrouge indica que basta la objetividad de la trasgresión para que exista una infracción punible.

### **1.6.3.2 Infracciones Delictuales**

La doctrina unánime ha señalado como únicas y típicas infracciones delictuales al contrabando y a las defraudaciones. Contrabando es el hecho de introducir o extraer mercaderías del territorio nacional eludiendo el ejercicio de la potestad que sobre ellas tiene la aduana.

Por fraude o defraudación aduanera se entiende todo acto que mediante simulación, falsedad o cualquier otra forma de engaño ocasione al hechor o a cualquier tercero un enriquecimiento indebido a costa del perjuicio patrimonial del sujeto activo de la obligación tributaria aduanera. La Normativa Jurídica posee semejanza a la doctrina en comento, ya que al inicio de la creación de las diferentes instituciones que resguardan el cumplimiento de las obligaciones

que existe entre los sujetos de la actividad aduanera, se pretendía evitar este tipo de ilícitos y es así que la legislación establece en sus principios una ley de contrabandos y defraudación al fisco para prescindir que se cometieran esta clase de ilícitos. Debemos entender que la clasificación supra relacionada, hace referencia a una clasificación de carácter penal administrativa, esto en razón que la naturaleza de las infracciones tributarias aduaneras, recaen en dichas teorías penales, siendo la base que sustenta parte de la naturaleza de las infracciones.

En ese sentido da apertura en nuestra legislación siendo fundamento de las tesis de carácter penal, el origen del derecho tributario aduanero.

#### **1.6.4 Clasificación de las infracciones aduaneras según la legislación salvadoreña**

Se comprende por infracciones, que es una transgresión a un cuerpo legal establecido, y es de esa manera que la legislación salvadoreña en su sistema legal y en los diversos tratados, reglamentos, convenios, establece una clasificación muy precisa de dichas contravenciones, de tal forma el incumplir dichas infracciones conlleva una sanción pecuniaria que el estado mediante una ley especial para sancionar infracciones aduaneras establece los parámetros a considerar para imponer dichas sanciones que se debe tener en cuenta principios fundamentales y aquellos que por disposición de ley se adquiere. El artículo 3<sup>74</sup> de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras establece la siguiente clasificación: “Para los efectos de esta ley,

---

<sup>74</sup> Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, 14° ed., (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2001), 457.

las infracciones aduaneras se clasifican en administrativas, tributarias y penales.”

#### **1.6.4.1 Infracciones administrativas**

“Aquellos actos u omisiones previstos en esta ley, que contravienen o trasgreden la normativa aduanera o las leyes que regulan el comercio exterior, sin que puedan ocasionar un perjuicio fiscal.”<sup>75</sup>

#### **1.6.4.2 Infracciones Tributarias**

“Aquellos actos u omisiones previstos en esta ley, que constituyen trasgresión o violación de la normativa aduanera o de comercio exterior que pueden ocasionar un perjuicio fiscal sin que lleguen a tipificarse como delito.”<sup>76</sup>

#### **1.6.4.3 Infracciones Penales**

“Las acciones u omisiones dolosas o culposas tipificadas como delito por la presente ley que trasgreden o violan la normativa aduanera o de comercio exterior, que provocan o puedan provocar un perjuicio fiscal o que puedan evitar, eludir, alterar, impedir o imposibilitar el efectivo control aduanero o causar daño a los medios utilizados en el ejercicio de dicha función.”<sup>77</sup>

La legislación salvadoreña, realizan la clasificación de las infracciones aduaneras en base a la naturaleza de las infracciones tributarias aduaneras,

---

<sup>75</sup> *Ibíd.* 457.

<sup>76</sup> *Ibíd.* 458.

<sup>77</sup> *Ibíd.* 459

es de considerar que cada infracción sea de índole administrativa, tributaria o penal acarrea cada una diferente sanción, independiente del hecho generador.

Así mismo es de considerar que el Código Aduanero Centroamericano también se rige por la misma clasificación antes mencionadas, para nuestro tema de investigación es de recalcar que recae su objeto sobre las infracciones tributarias aduaneras.

## **CAPITULO II**

### **DESARROLLO DE LAS INSTITUCIONES QUE PROTEGEN Y VERIFICAN EL CUMPLIMIENTO DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SANCIONES ADUANERAS EN EL SALVADOR**

El objetivo principal de este apartado, es el desarrollo teórico de las instituciones jurídicas que se están involucradas en la imposición de las infracciones y sanciones aduaneras. Se desglosa las funciones y atribuciones del Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos, compartiendo sus facultades con la Dirección General de Aduanas, institución que está encargada de velar por el cumplimiento de las normativas en materia aduanera tributaria. También se analiza, los procedimientos para la imposición de la infracción y sanción, por medio de la Ley de Simplificación Aduanera; con lo que se determina la vulneración del principio de proporcionalidad y el derecho de propiedad para con los sujetos pasivos de la relación aduanera.

#### **2.1 Administración Tributaria**

Cuando el Estado ejerce su potestad tributaria y establece impuestos, surge simultáneamente la necesidad de administrarlos para poderlos percibir adecuadamente; es por ello que al Estado le surge la necesidad de crear un órgano especializado, es así como se crea la Administración Tributaria. El concepto de Administración Tributaria comprende, entre otros, los órganos centrales del MH, en cuanto ejerzan alguna de las funciones mencionadas, relativos a la gestión, recaudación, control, verificación y análisis de los



diferentes tributos que comprenden los ingresos del Estado, así como procesos relativos al valúo de bienes muebles e inmuebles con el objeto de determinar el monto de tributos a pagar por los administrados. Asimismo, comprende labores tendientes a la resolución de los conflictos que se generan entre los administrados y la Administración Tributaria.

El Código Tributario<sup>78</sup> regula a la Administración Tributaria a partir de los Arts. 21 al 29, en los cuales le otorga competencia a dicha institución, entre las cuales podemos mencionar:

1. El registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la Administración cumplir eficazmente con su gestión.
2. Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva.
3. Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales.
4. Control y designación de agentes de retención y de percepción.
5. La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes.
6. Las liquidaciones oficiosas del impuesto.
7. La aplicación de sanciones.
8. La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios.
9. La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial.
10. Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora.

## **2. 2 Ministerio de Hacienda**

El MH es una institución cuya misión es dirigir y administrar las finanzas

---

<sup>78</sup> Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000).

públicas de manera eficiente, honesta y transparente, con disciplina y responsabilidad, garantizando la sostenibilidad fiscal, un manejo macroeconómico responsable y el cumplimiento de las disposiciones legales; elevando progresiva y sostenidamente el rendimiento de los ingresos y la calidad en la asignación del gasto y a la inversión pública, con el propósito de reducir sustancialmente la pobreza, generar la inclusión y disminuir la desigualdad en la población salvadoreña<sup>79</sup>. Asimismo, asume la visión de ser una institución moderna que busca la excelencia en el servicio público y el trabajo por resultados, comprometida con la ética, probidad, transparencia, responsabilidad, rendición de cuentas y la mejora continua.

### **2.3 Dirección General de Impuestos Internos**

Es un órgano adscrito al Ramo de Hacienda, fue en 1990 en sustitución de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas. La DGII nace con la emisión de su Ley Orgánica<sup>80</sup>, teniendo bajo su competencia todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la renta, transferencia de bienes raíces, impuestos sobre el consumo de productos y servicios, gravámenes sobre actividades productivas y comerciales, actos jurídicos, transacciones y otros impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren.

La DGII tiene bajo su responsabilidad, una de las funciones más importantes del MH, como es la recaudación de los ingresos tributarios que permiten al Gobierno de la República, realizar sus actividades y financiar las necesidades

---

<sup>79</sup> Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

<sup>80</sup> Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990).

sociales en beneficio de todos los ciudadanos y al servicio del pleno desarrollo social y económico de la nación<sup>81</sup>.

La DGII tiene como misión ser una institución pública modelo que fomente la cultura tributaria, garantice servicios tributarios de calidad a los contribuyentes y propicie una efectiva recaudación fiscal que contribuya al desarrollo sostenible de El Salvador<sup>82</sup>, también posee como visión administrar con transparencia, las leyes y reglamentos tributarios, desarrollando procesos efectivos de registro, control y fiscalización orientados a brindar servicios de calidad que satisfagan las necesidades de los contribuyentes, optimizando el desempeño de los recursos y velando que todos los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias, garantizando el desarrollo sostenible de El Salvador.

Como objetivo general, la DGII, pretende establecer líneas de acción a seguir que permitan alcanzar la meta presupuestaria de recaudación en materia de impuestos internos y proceder a la prestación oportuna y eficiente de servicios internos, a través de los siguientes objetivos específicos:

1. Incrementar la recaudación tributaria.
2. Prestar servicios a los contribuyentes con calidad y productividad estandarizada.
3. Ampliar la base de contribuyentes.
4. Promover la cultura tributaria a través de la educación fiscal.

Entre las funciones básicas de la DGII tenemos:

---

<sup>81</sup> Ministerio de Hacienda, Gobierno de El Salvador, Dirección General de Impuestos Internos, disponible en <https://www.mh.gob.sv/dgii> consultada el 22 de julio de 2010.

<sup>82</sup> *Ibíd.* 10.

1. Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control estén asignados por ley.
2. Brindar asistencia tributaria al contribuyente tanto personal como telefónica.
3. Diseñar y ejecutar planes de fiscalización enfocados a la obtención de los recursos financieros que necesita el Estado para operar.
4. Facilitar al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La DGII tiene a su cargo la administración de los impuestos siguientes:

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto sobre la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
3. Impuesto sobre la Tránsito de Bienes Raíces.
4. Impuesto a los Cigarrillos.
5. Impuestos a las Bebidas Gaseosas, Simples o Endulzadas.
6. Impuestos a las Bebidas Alcohólicas.
7. Contribución de Conservación Vial.

El objetivo principal de la DGII es generar mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos del Estado, a través de la administración y aplicación eficiente de las leyes tributarias, la asesoría y fiscalización a los contribuyentes y del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

## **2.4 Dirección General de Aduanas**

Nace con el objeto de garantizar el cumplimiento de leyes, reglamentos que regulan el tráfico nacional e internacional que involucre mercancías, facultada por la normativa secundaria para emitir pronunciamientos técnicos y tributarios

sobre materia aduanera. Para entrar al estudio de la administración aduanera estableceremos una definición que nos ayudara a estudiar aspectos de la misma, y por ello se dice que "Constituye aduanas las distintas oficinas que dentro de la competencia que se les hubiere asignado, ejerzan las funciones de aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercadería, las de percepción y fiscalización de las rentas publicadas producidas por los derechos y demás tributos con que las operaciones de importación y exportación se halla gravadas y las de control del tráfico internacional de mercadería"<sup>83</sup>.

Es la Dirección General de Aduanas de El Salvador (DGA), el ente administrador en materia aduanal, y que nace por Decreto Legislativo N° 43, 7 de mayo de 1936, publicado en el Diario Oficial n° 104, tomo 120, de ese mismo mes y año. Es importante mencionar que la DGA, es una dependencia del Ministerio de Hacienda, y como ente contralor se le delega la misión de garantizar el cumplimiento de leyes, y reglamentos que involucren el tráfico internacional de mercancía sea importada o exportada. Y por tanto la DGA esta investida de potestad reguladora y sancionatoria entre otras<sup>84</sup>.

La estructura de la DGA se estableció a través del Reglamento Funcional de la Dirección General de la Renta de Aduanas, por medio de decreto Ejecutivo, N° 44, de fecha de 18 de mayo de 1994, publicado en el Diario Oficial 108, tomo 323, con fecha de 10 de junio de 1994, no omitimos manifestar que el presente reglamento fue derogado por Decreto Ejecutivo 114, de fecha 12 de octubre de 1998, publicado en el Diario Oficial 204 tomo 341, de fecha 3 de

---

<sup>83</sup> Martha Susana Bracco, *Derecho Administrativo Aduanero*, (Argentina: Ciudad De Argentina, 2002), 25.

<sup>84</sup> Usaid, Guía Aduanera "*Proyecto Aduanas Y Clima De Negocios Que Promueven El Comercio Y La Inversión*", (El Salvador, 2008), 11.

noviembre de 1998, regulado actualmente por la Ley Orgánica de la dirección General de Aduanas.<sup>85</sup>

Tiene como función especial el ejercicio de la potestad aduanera<sup>86</sup> y la competencia en todas las funciones administrativas relacionadas con la administración de los tributos que gravan la importación de mercancías, la prevención y represión de las infracciones aduaneras y el control de los regímenes aduaneros a que se destinen las mercancías; además, está facultada para emitir consultas y criterios o resoluciones anticipadas, sobre la aplicación de las disposiciones legales en materia aduanera.

Conforme al Art. 8 CAUCA, “Potestad aduanera es el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades.”

Conforme al Art. 5 inc. 1° LSA, “Cualquier persona con un interés legítimo podrá efectuar consultas a las autoridades aduaneras, como acto previo a la presentación de la declaración.

La DGA, tiene como finalidad la de regular y contribuir al desarrollo del comercio exterior, originando con esto un alto nivel de recaudación fiscal, proveniente principalmente de los derechos e impuestos que afectan la importación de mercancías; además, de ejercer control sobre la gestión y trámite de la actividad aduanera a nivel nacional; de igual manera la DGA

---

<sup>85</sup> Karla María Khalil Alvarado, et al., Políticas Aduanales Del Gobierno De El Salvador “La Desconsolidación De Carga”, (Tesis De Grado, Facultad De Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, agosto 2003), V.

<sup>86</sup> Código Aduanero Uniforme Centroamericano, (Ratificado por El Salvador, resolución: 223-2008, (COMIECO-XLIX), D.O. No. 95, Tomo No. 379, publicado el 23-05-2008).

siendo el órgano superior jerárquico en materia aduanera tiene la misión de aplicar, comprobar y hacer cumplir la normativa aduanera, proporcionando servicios con calidad, mediante la competencia e integridad de su personal, utilizando tecnología y procesos adecuados, para satisfacer las necesidades y expectativas de los usuarios, es por ello que asume la visión de ser modelo a nivel latinoamericano o de institución pública en la prestación de servicios aduaneros de calidad, que permita el equilibrio ante la facilitación y el control del comercio internacional.

Por lo que, la DGA coordina y fiscaliza la actividad de las aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del ordenamiento jurídico aduanero, de conformidad con los fines y objetivos del servicio de aduanas<sup>87</sup>, mediante la emisión de directrices y normas relacionadas con la aplicación de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que regulan los procedimientos aduaneros, la clasificación arancelaria, la valoración aduanera, los tributos que se causan con motivo de las opresiones aduaneras o sobre cualquier otro asunto que tenga relevancia tributaria aduanera.

Para tales efectos, el sujeto pasivo, su representante o apoderado debidamente acreditado, deberán presentar escrito, en el que detalle el criterio razonado que sobre el asunto consultado tenga; además, de proporcionar todos los elementos y documentos necesarios, y de ser posible la muestra correspondiente.

Dichas consultas serán evacuadas por la autoridad aduanera a más tardar dentro de los quince días hábiles siguientes a su recepción, y sólo surtirán

---

<sup>87</sup> Ley de Simplificación Aduanera, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1999).

efecto en el caso concreto específicamente consultado; dicho plazo podrá ser ampliado de oficio por un período igual por la autoridad aduanera, cuando por la naturaleza de la consulta sea necesario efectuar investigaciones y análisis que requieran un mayor tiempo que el señalado.”

Conforme al Art. 11 LODGA, “El Servicio Aduanero está constituido por el conjunto de Administraciones de Aduanas y Delegaciones de Aduanas establecidas en el territorio nacional y aduanas periféricas, que dependen jerárquicamente de la Dirección General; las cuales contarán con diferentes unidades organizativas y personal necesario, para brindar la aplicación general, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

Los objetivos de la DGA, para el cumplimiento de sus funciones son: 1. Adecuación de la normativa aduanera conforme requerimientos de comercio internacional. 2. Rediseño de procesos de la División de Operaciones. 3. Desarrollo del Sistema Informático Integral de Gestión Aduanera. 4. Mejorar el clima organizacional de la DGA. 5. Mejorar la percepción de los servicios prestados por la DGA, brindando una mejor atención con menor tiempo de espera y respuesta. La Sub-Dirección General de Aduanas está compuesta por: a) División Técnica, b) División de Fiscalización, c) División Jurídica, y d) Otras.

a) División Técnica. Conduce estudios y trabajos orientados a la aplicación, control y perfeccionamiento de las leyes, procedimientos y demás disposiciones inherentes a la labor aduanera. Esta se divide en cinco departamentos<sup>88</sup>.

---

<sup>88</sup> Departamento de Origen: Su gestión se orienta al cumplimiento de la normativa de origen y



b) División de Fiscalización. Verifica a posterior, el cumplimiento de lo establecido en la legislación aduanera vigente, por parte de los diferentes usuarios que participan en el comercio exterior, a través de auditorías fiscales en las empresas de los distintos sectores involucrados en la importación de mercancías.

c) División Jurídica. Brinda apoyo técnico jurídico a la DGA, evacuando casos que requieren análisis jurídico. Asimismo, realiza estudios y trabajos de creación de proyectos de ley, reformas y procedencia de la legislación aduanera, además contribuye al cumplimiento de la normativa establecida en los tratados de libre comercio suscritos por El Salvador para lo cual cuenta con dos departamentos<sup>89</sup>.

#### **2.4.1 Atribuciones de la Dirección General de Aduanas**

La Dirección General de Aduanas antes llamada Dirección General de la Renta de Aduanas, es el ente superior jerárquico en materia de aduanas, es un ente de carácter técnico, e independiente que por sus mismas facultades podrá

---

contribuye con las diferentes aduanas para garantizar el cumplimiento de las reglas de origen en los productos. Departamento Arancelario: Establece los lineamientos que permiten la adecuada y oportuna aplicación de la nomenclatura arancelaria, con el propósito de armonizar la codificación y tributación de las mercancías. Departamento de Valoración: Elabora estudios sobre valoración de las mercancías a petición de los usuarios externos y de las diferentes dependencias de la DGA, así como de otras instituciones externas que lo requieran. Departamento de Laboratorio: Efectúa análisis para determinar la materia constitutiva de las mercancías objeto de la consulta, actuando como apoyo técnico a las unidades internas que lo solicitan. Departamento de Archivo General: Se ocupa de reunir, preservar, organizar, digitalizar y certificar los documentos generados por la DGA.

<sup>89</sup> Departamento de Trámites y Registros: Conoce y da respuesta a solicitudes de usuarios externos e internos, y brinda asesoría jurídica sobre la legislación aduanera y de comercio exterior, en los casos designados por la Dirección y Subdirección General de Aduanas y demás dependencias del servicio aduanero que así lo requieran. Departamento de Procedimientos Jurídicos: Tramita y diligencia el procedimiento administrativo sancionador y de liquidación oficiosa de impuestos en los casos de verificación a posteriori.

dictar resoluciones y ejercer sus actuaciones con independencia y autonomía; y aquellos que se consideren vulnerados o agraviados podrán utilizar solo los mecanismos que franquea la ley para la debida impugnación de ellas. Entre las atribuciones que se le encomiendan a la DGA, están:

- a) La facultad fiscalizadora, y esto se da por el hecho que es imprescindible estar llevando un control estricto del comercio entrante o saliente, para respetar las leyes vigentes en materia de aduana, y con ello darle certeza y seguridad jurídica a la recolección de impuestos aduaneros que se graven con ello.

En vista de tener la atribución antes descrita ,la DGA deberá examinar exhaustivamente las actividades aduaneras para comprobar si cumplen la normativa vigente, por ello el papel que juega la administración aduanera nunca debe ser pasiva más bien activa.

Es importante porque persigue el contrabando y la subfacturación, ya que con esta atribución la DGA es la encargada de controlar y vigilar por medio de las diversas unidades administrativas que posee dichas acciones punitivas de delito, practica que evade los impuestos de importación y exportación estando estos impuestos contemplados por los diversos instrumentos nacionales e internacionales, así mismo nuestra carta magna establece la potestad sancionatoria que es garante dicha institución fiscalizadora al momento que en la relación de los sujetos de la actividad aduanera recae en un ilícito.

- b) Potestad administradora en relación a los tributos que gravan la importación de mercancías, la aplicación de la normativa vigente en relaciona a la materia de tributos aduaneros.

- c) Facilitar y comprobar el comercio internacional en las importaciones y exportaciones, el rol que debe desarrollar la DGA es de proporcionar la información que sea necesaria para permitir a todo aquel que quiera comercializar mercancía en la importación o exportación.
- d) Recaudar y vigilar por el correcto cobro de los impuestos que graven el ingreso y salida de mercancías, así como fiscalizar el subsidio de gas licuado de petróleo.
- e) Una de las facultades más preponderantes es la que respecta a la prevención y represión de las infracciones y sanciones en materia aduanera, pues ello con lleva una serie de factores de compleja aplicación, y es por ello que más adelante retomaremos dicha situación para un abordaje específico en lo que respecta a ello.
- f) Podrá definir los lugares geográficos y determinará la competencia territorial de las aduanas y delegaciones de Aduana, las que ejercerán controles en dichas zonas<sup>90</sup>.

#### **2.4.2 Atribuciones y obligaciones de las aduanas**

Las aduanas internas, son objeto de estudio que tienen como finalidad controlar mercancías pero que no encuentra ubicación física en las fronteras, y cuya finalidad es la de controlar mercancía dentro del territorio nacional. El objetivo fundamental de la administración aduanera por medio de las aduanas, es a través de la determinación de la obligación tributaria la satisfacción o el pago del mismo del monto exigido por el Estado con el fin de recaudar recursos que ingresan al fondo general de la nación.

---

<sup>90</sup> Ley Orgánica De La Dirección, Art. 3.

Los sujetos pasivos en este caso lo que son objeto sobre los cuales recae el hecho generador (los usuarios que intervienen en la entrada y salida de mercancías) deberán cumplir requisito que no solamente consta el llenar declaraciones, pues además deberán respetar el principio de carga de la prueba con la cual pretenden demostrar el ingreso o salida de la mercadería del país<sup>91</sup>.

## **2.5 Antecedentes de la Potestad Sancionadora de la Administración Aduanera**

### **2.5.1 Marco Normativo Aplicable**

El artículo 3 de la LEPSIA realiza la categorización de las infracciones, las cuales se dividen en infracciones Administrativas, Tributarias y Penales, las cuales se estudiarán en un apartado posterior, sin embargo, es de vital importancia mencionarlas en este punto ya que son estas infracciones son el objeto jurídico, sobre el que versa el Procedimiento Administrativo Sancionador que regula esta ley. Dicho procedimiento tiene su regulación específica en el Título II, en los artículos 31 y siguientes de la LEPSIA; donde se establecen los plazos de cada momento procedimental, así como los medios de hacer efectivo el derecho de defensa del sujeto pasivo, a quien se le atribuya la comisión de una infracción aduanera, ya sea administrativa o tributaria.

Es decir, con base en este precepto legal, para la aplicación de una sanción se debe observar lo dispuesto en el artículo 17 de la LSA; respecto a la acusación razonada de parte de la DGA, el plazo que tiene el sujeto pasivo

---

<sup>91</sup> Claudia Carolina Cruz Sigüenza, et al., "Tratamiento Aduanal, Tributario Y Contable De Las Operaciones Derivadas De Los Diferentes Regímenes Aduaneros Aplicables En El Salvador", (Tesis De Grado, Facultad De Ciencias Económicas, Universidad De El Salvador, 2010), 8.

para contestar dicha acusación juntamente con el ofrecimiento de prueba de descargo, y finalmente a la resolución fundamentada que emita la misma DGA, para la imposición de la sanción correspondiente; no obstante dichas reglas procedimentales deben respetar en su ejecución, a lo regulado en el artículo 32 de la LEPSIA, y en lo que se refiere a la forma en que se realizara la notificación del procedimiento que se instruya, deberá atenderse a los lineamientos dispuestos en el artículo 34 de la LEPSIA, el cual claramente establece:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 31, inciso primero de esta Ley, la resolución mediante la cual se imponga una sanción, deberá emitirse dentro del plazo de veinte días hábiles siguientes a la finalización de los plazos de audiencia y aportación de pruebas y notificarse dentro del plazo de veinte días hábiles posteriores a la fecha de su emisión, conforme con las reglas siguientes:

Se notificará al sujeto pasivo, a su representante legal, apoderado o mandatario aduanero, curador o heredero, en el lugar señalado para recibir notificaciones. Tales notificaciones se harán por cualquier delegado de la Dirección General, por correo certificado con constancia de recepción, mediante transmisión electrónica o por los demás medios que autoricen las leyes.

En lo que refiere a la fase probatoria dentro del procedimiento antes relacionado, únicamente se encuentra regulado de forma general en los artículos 35 y 36 de la LEPSIA, lo referente a ciertos medios de prueba que se valoraran según el caso en concreto, como por ejemplo prueba testimonial si la Administración Aduanera lo considera pertinente, así también reconocimientos previa autorización judicial, además pueden exigirse la

exhibición de libros y registros; asimismo se regula la admisión de prueba de descargo del sujeto pasivo, la cual no cuenta en esta normativa especial con una regulación taxativa ni enunciativa de los medios de prueba a los cuales pueden acudir los procesados.

Para dicha finalidad, se debe atender al tenor literal del artículo 33 de la LEPSIA: “El Director General será la autoridad competente para conocer y sancionar las infracciones tributarias que se establezcan después de efectuado el levante de las mercancías, así como las infracciones administrativas que se cometan dentro de su esfera de competencia”. El Administrador de Aduanas será la autoridad competente para sancionar las infracciones administrativas o tributarias establecidas al momento de efectuar la verificación inmediata, o de autorizar la sujeción de las mercancías a un régimen u operación aduanera, o durante la práctica de los controles administrativos u operativos que le compete ejercer.

En el caso de infracciones tributarias o administrativas cometidas durante una operación de tránsito aduanero, la autoridad competente para conocer del caso será el Administrador de la Aduana más cercana al lugar en que la comisión de la supuesta infracción se hubiere detectado, a la orden de quien deberá remitirse el medio de transporte y las mercancías.

La facultad sancionatoria de la autoridad aduanera prescribirá en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de la comisión de la infracción aduanera tributaria o administrativa o de la fecha en que se descubra la infracción cuando se desconozca la fecha de comisión. Dicho término de prescripción se interrumpirá desde que se notifique al supuesto infractor la Hoja de Discrepancias o el Informe de Fiscalización que especifique las infracciones que se le imputan”.

La lectura del artículo anterior, debe entenderse, que la DGA, en su función jurisdiccional, quien con fundamento constitucional, puede imponer sanciones administrativas frente a las infracciones administrativas y tributarias en su caso; no obstante en base a su estructura organizativa, lo realizara auxiliándose de sus funcionarios competentes, quienes actúan de forma institucional, y deben someterse a las leyes vigentes en la materia.

Del apartado anterior, debe destacarse la importancia del conocimiento de la normativa vigente aplicable para el procedimiento administrativo sancionador, la cual en este caso es únicamente la LEPSIA, donde se establece la parte instructiva de dicho procedimiento, asimismo se establecen los medios de impugnación, los cuales serán estudiados un apartado posterior; pero cuya importancia reside en el principio de legalidad, que deviene de la existencia de una ley vigente anterior, que regula tanto las conductas constitutivas de infracciones, así como el procedimiento a seguir.

## **2.5.2 Objeto del Procedimiento Administrativo Sancionador**

### **2.5.3 Infracciones Aduaneras**

Tal como lo regula el artículo 2 de la LEPSIA: Son aquellas que “Constituyen infracciones aduaneras las conductas previstas en esta ley, que consisten en acciones u omisiones que infringen las normas aduaneras, acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio y las demás que regulen el ingreso y salida de mercancías del territorio nacional”<sup>92</sup>.

Asimismo, estas se clasifican según su gravedad, en Infracciones

---

<sup>92</sup> Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001).

Administrativas, Tributarias, y Penales; de las cuales solo se estudiarán las dos primeras, por ser únicamente estas las que están sujetas a ser objeto del Procedimiento Administrativo Sancionador, regulado en dicho cuerpo normativo.

#### **2.5.4 Infracciones Administrativas**

Esta modalidad de infracción puede considerarse como la más leve, ya que su cometimiento no causa perjuicios pecuniarios a la Hacienda Pública, ni son constitutivas de delito, esto lo regula el artículo 3 primer inciso de la LEPSIA, el cual expresamente manifiesta: “Son infracciones administrativas aquellos actos u omisiones previstos en esta ley, que constituyen transgresión o violación de la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, sin que puedan ocasionar un perjuicio fiscal”.

El cometimiento de infracciones administrativas solo causa multas que son gravadas al presunto infractor. Dichos actos u omisiones se encuentran debidamente regulados y tipificados taxativamente en el artículo 5 de la LEPSIA; y solo pueden sancionarse de manera pecuniaria con un monto de \$50; con el 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual, correspondiente al sector comercio o en su caso con una multa equivalente a tres salarios mínimos correspondientes al sector comercio; lo cual se aplicara según la infracción cometida según este cuerpo normativo.

#### **2.5.5 Infracciones Tributarias**

Estas infracciones son la modalidad que en termino de gravedad, les supera a



la clasificación anterior, en virtud de que su resultado si se traduce en un no pago de tributos, en detrimentos de la Hacienda Pública, sin configurar un hecho constitutivo de delito; al igual regulado en el mismo artículo 3 de la LEPSIA, pero en su inciso segundo: “Son infracciones tributarias aquellos actos u omisiones previstos en esta ley, que constituyen trasgresión o violación de la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio que puedan ocasionar un perjuicio fiscal, sin que lleguen a tipificarse como delito”.

También cuenta con una clasificación establecida en el artículo 8 del mismo cuerpo legal. Y sus sanciones se traducen en la imposición de una erogación que será del 300% de los derechos e impuestos evadidos o que se pretendieron evadir, o el 200% en su caso; no obstante en lo referente a las infracciones sobre importación de automotores, tendrán sanciones especiales, como las reguladas en el artículo 11 de la LEPSIA, el cual expresamente regula: “Lo dispuesto en el artículo anterior, no será aplicable para la infracción contemplada en el literal j) del Art. 8 de esta Ley, en cuyo caso, se impondrá una multa equivalente a tres salarios mínimos por cada mes o fracción de mes que el vehículo usado permanezca en el país, contado a partir del día siguiente a la fecha del vencimiento del plazo de importación temporal respectivo.

Se establece de esa manera debido a que ya se había dado un plazo determinado por la ley.

Asimismo, no será aplicable para la infracción contemplada en el literal n), del Art. 8 de esta Ley, en cuyo caso, se impondrá al importador y distribuidor de vehículos usados infractor, una multa equivalente al cien por ciento de los derechos e impuestos a la importación que correspondan al vehículo,

calculado a la fecha de vencimiento del plazo de noventa días”<sup>93</sup>. Además, podrán estar sujetos a la aprehensión de los vehículos, bajo lo regulado en el artículo 12 de este mismo cuerpo normativo.

## **2.6 Procedimiento Sancionador**

En los casos, los agentes aduaneros que ayudan a la verificación, determinen la omisión, el no pago de tributos, pagados parcial o totalmente en discrepancia con la declaración respectiva se deberá seguir el proceso sancionatorio.

Deberá notificarse de la apertura de proceso, con la hoja de discrepancia o fiscalización al presunto infractor<sup>94</sup>. Notificación que deberá realizarse de la siguiente manera: a través del representante legal, apoderado, mandatario aduanero, curador o heredero en el domicilio del presunto infractor, también es posible la notificación a través de los medios electrónicos u otras vías autorizadas.

En caso de no encontrarse o no habiendo podido notificarse de la imputación que se le atribuye se hará por medio de esquila, en los casos en los cuales no se pueda notificarse de acuerdo a los medios previsto se realizara a través de edictos el cual deberá publicarse en cualquiera de los periódicos de mayor circulación nacional por tres días consecutivos, considerándose legalmente notificada la decisión con la tercera y última publicación<sup>95</sup>.

El surgimiento de la hoja de discrepancia o fiscalización, se debe a una

---

<sup>93</sup> *Ibíd.* Art. 8.

<sup>94</sup> *Ibíd.* Art. 31.

<sup>95</sup> *Ibíd.* Art.34.

verificación inmediata o fiscalización posterior realizada por la DGA a esto para dar cumplimiento a un proceso selectivo y aleatorio de verificación que se realiza. Es importante mencionar que las mercancías que entran y salen del territorio en estricto cumplimiento de la leyes se deben declarar, declaración que para efectos de valides deberá ser ingresada al sistema informático de la DGA.

## **2.7 Etapa de Instrucción o Investigación**

El presunto infractor contara con quince días hábiles que se contarán a partir de la notificación, dentro de dicho plazo podrá presentar alegatos de conformidad, disconformidad respecto de las imputaciones hechas, es decir deberá contestar legalmente si se opone a las atribuciones o se allana, o su caso respectivo aplicable. En dicho plazo que se da para el infractor también podrá presentar además pruebas de descargo, o pruebas que ayudarían a desvirtuar la imputación que le hace la DGA. Lo anterior se dará cuando el infractor entre en pugna o discrepe con lo acotado por la DGA, en dicha circunstancia el plazo de quince días también se dará para el establecimiento de audiencia.

Dentro del plazo de investigación la DGA podrá citar a testigos e interrogarlos, certificar declaraciones, requerir exhibición de libros, y otras pruebas documentales que estimen necesarias, practicar reconocimientos previa autorización judicial si el infractor se negare después de la fiscalización, en cualquier negocio o local vinculado a hechos en investigación.

Procurando el cumplimiento al principio de publicidad que acota que todas las actuaciones o procesos deber ser públicos salvo los que la ley establezca lo contrario; en virtud de tal principio el infractor podrá tener acceso siempre y

cuando así lo haya solicitado, toda la información documentación que sirvió de base para el establecimiento de la infracción.

Vencido el término legal que se le ha corrido para el infractor la DGA estará en la obligación de emitir resolución dentro de los veinte días hábiles siguientes, resolución que deberá ser debidamente fundamentada y motivada. La notificación de la resolución del proceso sancionatorio se llevará a cabo dentro de los veinte días hábiles posteriores a la emisión de la resolución.

El que da movimiento a la jurisdicción aduanera es el Director General de la DGA o el Administrador de Aduanas, respectivamente cuando se realice el levante de mercancías o después de practicada la verificación inmediata, contra la resolución que impone sanción de multa por el procedimiento sancionador admitirá recursos que la LEPSIA establezca.

## **2.8 Fase de Impugnación**

### **2.8.1 Definiciones**

Según Manuel Ortell R, los medios de impugnación son los instrumentos legales puestos a disposición de las partes destinadas a atacar una resolución judicial, para provocar su reforma, o su anulación o declaración de nulidad y por tanto son medios que la ley franquea con el fin de revertir una resolución judicial.

Aparte, Devis Echandia establece que impugnación es genérico y comprende todo medio de ataque a un acto procesal o a un conjunto de ellos, inclusive a todo un proceso, sea en el curso del mismo o por otro posterior, de esta forma, el derecho de impugnación se ejercer a través de los recursos procesales que completa la ley. Existen variedades de recurso según la doctrina la LEPSIA

permite que ante el agravio de las resoluciones emitidas por DGA se puedan franquear los medios o recurso de reconsideración, revisión y apelación.

Recurso de reconsideración es el que se presenta ante el mismo órgano que dictó un acto, para que lo revoque, sustituya o modifique.

Precisamente por dirigirse el recurso a la misma autoridad que dictó el acto impugnado, la cual normalmente habrá de ratificar su postura, cabe dudar de que pueda funcionar realmente como medio de impugnación o de defensa del particular, para algunos autores "reconsiderar" es no sólo "reexaminar," sino específicamente "reexaminar atentamente," por el origen etimológico de la palabra<sup>96</sup>. El recurso de revisión procede contra resoluciones definitivas pronunciadas en primera instancia.

El Procesalista Hugo Alsina apunta que la apelación "es el medio que permite a los litigantes llevar ante el tribunal de segundo grado una resolución estimada injusta, para que la modifique o revoque según el caso"<sup>97</sup>.

Los actos y resoluciones por medio de las cuales se imponga al sujeto pasivo la carga tributaria del pago por imposición de sanciones por infracciones administrativas y tributarias se podrá impugnar a través los recursos de reconsideración y revisión.

---

<sup>96</sup> Luis Ernesto Escalante Rivera, et al., "los Obstáculos que enfrenta la Administración Aduanera en la Imposición de Sanciones", (tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 2014), 66. Véase. Nielsen, Federico, "El Recurso De Reconsideración," (Universidad Austral, Cuestiones De Procedimiento Administrativo, Buenos Aires, Rap, 2006), 2.

<sup>97</sup> Apuntes Varios De Medios De Impugnación, Enciclopedia Jurídica Omeba. El Maestro Procesalista Dr. Palacio con propiedad manifiesta que el "Recurso de Apelación es el Remedio procesal tendiente a obtener que un Tribunal Jerárquicamente Superior generalmente colegiado revoque o modificado una resolución judicial que se estima errónea.

### **2.8.2 Competencia**

El recurso de reconsideración procederá contra las resoluciones emitidas por el administrador de aduanas, será el mismo quien conocerá y resolverá el medio de impugnación. El recurso de revisión se interpondrá ante el Director General por las decisiones emitidas por el administrador de aduanas<sup>98</sup>. El recurso de apelación tendrá competencia el Tribunal de apelaciones de los Impuestos Internos.

### **2.8.3 Procedencia**

El recurso de reconsideración y el de revisión deberán interponerse diez días hábiles siguientes a la notificación de la resolución que se pretende impugnar. Admitido los recursos reconsideración, el administrador de Aduanas tendrá un plazo de veinte días hábiles siguientes a la notificación para resolver, emitida la resolución, se notificara veinte días hábiles siguientes para que el recurrente considere se le causa agravio haga uso del recurso de revisión<sup>99</sup>. El recurso de revisión procederá contra la denegatorio total o parcial del recurso de reconsideración o por omisiones del administrador de aduanas.

Admitido dicho recurso se requerirá a la administración aduanera para que dentro de tres días hábiles siguientes al recibimiento del requerimiento remita el expediente y rinda un informe detallado de lo actuado y se manifieste entorno a la resolución impugnada<sup>100</sup>. Dentro del plazo de quince días hábiles siguientes de haber recibido el expediente remitido deberá resolver el Director General el recurso de revisión, que a su vez deberá ser notificado en un plazo

---

<sup>98</sup> *Ibíd.* Art. 47.

<sup>99</sup> *Ibid.* Art. 48.

<sup>100</sup> *Ibíd.* Art. 49.

de veinte días hábiles siguientes a la emisión para hacer uso del recurso de apelación en caso que el recurrente considere agraviado por la resolución.

El recurso de apelación procederá contra las resoluciones emitidas por el Director General de la DGA, y el tribunal competente para conocer será el Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos<sup>101</sup>.

## **2.9 Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas**

### **2.9.1 Antecedentes Históricos**

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, es un órgano administrativo legalmente constituido para el trámite y resolución de los RA, presentados por los interesados en relación a las resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones y las resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de liquidación de oficio de impuestos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

El Tribunal de Apelaciones de Los Impuestos Internos y de Aduanas aparece ante la imposibilidad del MH de ser Juez y parte en un proceso determinado y al mismo tiempo en cumplimiento del principio fundamental de Seguridad Jurídica.

Surge inicialmente con la publicación del Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta<sup>102</sup> el 02 de junio de 1915, bajo el nombre de Tribunal

---

<sup>101</sup> *Ibíd*em, Art. 51.

<sup>102</sup> Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta, (Publicado en el D.O. No. 127, Tomo No. 78, del 02 de junio de 1915).

de Apelaciones. Luego en 1963, se crea la LISR<sup>103</sup>, que continuaba regulando el Tribunal de Apelaciones en los Arts. 71, 72 y 73, referente al RA en cuanto a su interposición, al contenido de la solicitud del mismo, el plazo para la interposición y la autoridad competente para conocer del recurso; también regulaba el recurso de hecho y respecto del fallo y resoluciones definitivas.

Asimismo, la ley en mención dedicaba todo el Título VIII, desarrollando la organización, competencia, modo de proceder en el RA, las reglas para la actuación del Tribunal de Apelaciones y su aplicación supletoria.

Posteriormente en 1991, entró en vigencia la nueva LISR<sup>104</sup> que dejó de regular al Tribunal de Apelaciones, ya que en ese mismo año, surgió la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos<sup>105</sup> que modificó su nombre a Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos otorgándole autonomía funcional en todo lo que le compete.

Inicialmente la competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas consistía en conocer del RA que interponían los contribuyentes, en contra de resoluciones definitivas en materia de liquidación de impuestos internos e imposición de multas. Más tarde se da el surgimiento de la LEPSIA<sup>106</sup> con el objeto de tipificar y combatir las conductas constitutivas como infracciones aduaneras, establecer las sanciones y el procedimiento

---

<sup>103</sup> Decreto Legislativo, de fecha 19 de diciembre de 1963, No. 472, (publicado en el D.O. No. 241, Tomo 201 de fecha 21 de diciembre de 1963).

<sup>104</sup> Decreto Legislativo, de fecha 18 de diciembre de 1991, No. 134, (Publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991).

<sup>105</sup> Decreto legislativo de fecha 18 de diciembre de 1991, No. 135, (publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21-12-1991).

<sup>106</sup> Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001), Art.51.



para aplicarlas, y en su Art. 51<sup>107</sup> confiere al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas el carácter de tribunal aduanero.

Su competencia en materia de aduana comprendía: Resoluciones definitivas sancionatorias, sean administrativas o tributarias; suspensión o cancelación de autorizaciones a los administrados y actos que afecten en cualquier forma los derechos de los administrados. En el año 2006<sup>108</sup> .Se reforma por última ocasión la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas (LOFTAIIA), específicamente en los Arts. 2, 4 y 5; y es así como se establece la nueva competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas en cuanto a resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías; ampliando su competencia y cambiando la denominación de Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas se crea con la finalidad de garantizar el derecho de reclamación de los contribuyentes contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones, que emita la DGII y las que también emitan la DGA, siendo un controlador de la legalidad de los actos administrativos.

---

<sup>107</sup> 23 Que literalmente dice: “Contra las resoluciones de la Dirección General podrá interponerse el recurso de apelación, el que será conocido por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, conforme a las formalidades, plazos, procedimientos y disposiciones legales que regulan las actuaciones de ese Tribunal, el cual tendrá en estos casos el carácter de Tribunal Aduanero a los efectos de lo prescrito por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.”

<sup>108</sup> Decreto Legislativo. N° 904 del 14 de diciembre del 2005, (Publicado en el D.O. No. 26, Tomo 370, del 07-02-2006).

Este órgano viene a desempeñar un rol determinante dentro de la uniformidad y sistematización de la organización de la Administración Tributaria, pues basta recordar que nace con la inevitable necesidad de crear un ente que contribuya al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario existente efectuando las resoluciones del RA que interponen los contribuyentes de los impuestos de renta, transferencia de bienes raíces, del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y otros impuestos internos.

Dentro de los objetivos principales del TAIIA se mencionan los siguientes:

1. Contribuir al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos y aduaneros, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario existente.
2. Efectuar las resoluciones del RA que interponen los contribuyentes en materia de impuestos internos y de aduanas, establecidas en el Art. 1 Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (LOFTAIIA.)

El TAIIA desempeña, entre otras, las siguientes funciones:

1. Resolver las reclamaciones de los apelantes dictando los autos y sentencias correspondientes.
2. Rendir informes y contestar traslados en los juicios de Amparo y Contenciosos Administrativos promovidos por los contribuyentes.
3. Notificar autos, sentencias y dictámenes.
4. Realizar estudios jurídicos y económicos-contables.

5. Promover eventos sobre la labor tributaria.
6. Divulgación de estudios, sentencias y documentos de índole Tributario.
7. Y otras como ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúo y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados, recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión, de la DGII y DGA en su perjuicio, e incluso decidir cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados.

### **2.9.2 Competencia del Tribunal**

La competencia de los órganos de la Administración Pública es conferida por ley de acuerdo al Principio de Legalidad recogido en la Constitución, las facultades de los funcionarios únicamente son las que expresamente les da la ley; lo que no se encuentre asignado como atribución les está prohibido.

Por lo tanto, mediante la creación de la LOFTAIIA le fue otorgada competencia para conocer de las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas que emitía la DGII.

Posteriormente la LITBMPS<sup>109</sup> le amplió la competencia en los Arts. 153 y 158, al atribuirle facultad de conocer en grado de RA contra las resoluciones pronunciadas por la DGII que denieguen una solicitud de repetición o devolución de pago indebido o en exceso de impuesto y sus respectivas multas. En la actualidad el TAIIA tiene nuevas competencias otorgadas por la

---

<sup>109</sup> Ley de impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles Y Prestación de Servicios, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992)

última reforma a la LOFTAIIA en el año 2006, las cuales son: Resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de: liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones.

Resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de:

1. Liquidación de oficio de impuestos.
2. Imposición de sanciones.
3. Valoración aduanera.
4. Clasificación arancelaria.
5. Origen de las mercancías.

### **2.9.3 Competencia en Materia de Impuestos Internos**

#### **2.9.3.1 Liquidación de Oficio de Tributos**

Los tributos al ser una prestación a favor del Estado, deben liquidarse, según Sainz de Bujanda, por “liquidación tributaria” entendiéndose esta como la “serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”; o como “aquella actividad de aplicación de normas públicas, que tiene por finalidad cuantificar la obligación del contribuyente”<sup>110</sup>.

Tal actividad puede ser realizada de dos maneras; la primera, conocida como “autoliquidación” que la hace el contribuyente de manera voluntaria contando con los elementos necesarios para tal efecto; y la segunda es la “liquidación de oficio”, que se define como “aquella establecida al no mediar la autoliquidación, es decir cuando no es realizada por el sujeto pasivo debido a

---

<sup>110</sup> Silvia Lizette Kuri de Mendoza, et al., *Manual de Derecho Financiero*, Tomo I, (Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador, 1993), 39.

que no cuenta con los elementos necesarios para formular el mismo la liquidación”<sup>111</sup>.

Si bien la legislación tributaria salvadoreña, en especial el CT, no define el concepto de “liquidación de oficio del tributo” o “liquidación tributaria”, simplemente se refiere a tal término en el Título IV, Capítulo III como una potestad de la DGII, determinando los supuestos de su procedencia.

El profesor José María Lago Montero, al referirse al acto de liquidación señala que “la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible”<sup>112</sup>.

Por otra parte, jurisprudencia de la SCA de la CSJ<sup>113</sup> sostiene “(...) que la del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial”.

La liquidación puede producirse, básicamente, de dos formas: autoliquidación y liquidación de oficio. La autoliquidación, es realizada por el sujeto pasivo, actualmente es la regla general en los ordenamientos jurídicos modernos, debido al considerable aumento de la tributación y en consecuencia del incremento de los sujetos pasivos y las declaraciones de éstos.

---

<sup>111</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8º ed. (Madrid: Edit. Tecnos Grupo Anaya S.A, 2004), 327.

<sup>112</sup> Sentencia Definitiva, Referencia: 89-T-2004, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, Corte Suprema de Justicia, 2006).

<sup>113</sup> *Ibidem*.

Con la autoliquidación la ley impone al sujeto pasivo, no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también de calcular, en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria y hacer el pago correspondiente, sin necesidad de requerimiento previo<sup>114</sup>. En la legislación tributaria salvadoreña esta figura jurídica se encuentra regulada en el CT en el Capítulo II, sección primera, Art. 150 inc. 1º, que literalmente dice:

“El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria”.

Se tiene liquidación de oficio, que es la liquidación que se da dentro del procedimiento de gestión normal y que en los ordenamientos jurídicos modernos. Tiene una importancia cuantitativa menor que la autoliquidación, técnicamente tiene un carácter residual en cuanto se entiende establecida si no es exigible expresamente la realización por el sujeto pasivo<sup>115</sup>.

Es decir, que por la iniciación de oficio hay que entender que corresponde a aquellos supuestos en que aún sin contar con la declaración del sujeto pasivo, la Administración se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados como suficientes para el desarrollo de sus actividades sin necesidad de recurrir a las actuaciones de investigación. Sobre esta clase de liquidación, el Art. 150 inc. 2º CT expresa:

---

<sup>114</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 26 º ed., (Madrid: Civitas 1991), 176.

<sup>115</sup> Rafael Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general*, 8ª ed. (Madrid: Civitas, 2004), 286.

A falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial por parte del contribuyente, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el Juez de la causa”.

## **CAPITULO III**

### **MARCO REGULATORIO DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SANCIONES ADUANERAS CON RELACION AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y DERECHO DE PROPIEDAD**

En este capítulo, tiene como finalidad desarrollar el análisis jurídico y jurisprudencial de los preceptos con relación al tema de investigación, es de mencionar que en los capítulos que anteceden se abordó la historia y doctrina de las infracciones en su ámbito en general. El desarrollo de las instituciones que protegen y verifican todo lo relacionado a las infracciones, regulado en la ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

Se examina si las normas jurídicas protegen los bienes jurídicos, partiendo desde la seguridad jurídica, el derecho de propiedad y principio de proporcionalidad como tema de investigación, establecido en la constitución, tratados internacionales y leyes secundarias en materia de aduanera, igualmente examinar el cumplimiento de los diferentes principios; tanto constitucionales como del derecho aduanero con relación a la imposición de una sanción en materia de infracciones tributarias aduaneras.

#### **3.1 El Principio de Proporcionalidad, y el Derecho de Propiedad con relación a la Potestad Sancionadora Administrativa**

En este título se describe el principio de proporcionalidad y el derecho de propiedad, el cual son garantías que posee el sujeto pasivo, dentro de la relación comercial con el Estado. La importancia de proteger estos bienes jurídicos, recae en que todo importador o exportador goza de seguridad



jurídica tal como lo refiere la constitución, por tanto, es necesario que exista una equidad e igualdad por parte del Estado a través de sus instituciones al momento de aplicar la norma y así proteger al sujeto pasivo de la potestad sancionadora de las instituciones en materia aduanera.

### **3.1.1 Principio de Proporcionalidad**

#### **3.1.1.1 Origen del Principio de Proporcionalidad**

Los alcances del control jurídico sobre el poder público han variado en el curso de la historia, ampliándose cada vez más según las finalidades y justificaciones que se han dado a la existencia estatal y a su orden jurídico.

El origen de la proporcionalidad puede establecerse en el principio del Estado de Derecho,<sup>116</sup> ya que se basa sobre las normas, las cuales en algunas situaciones inevitablemente coalicionan, las normas que defienden el interés general y los derechos individuales, así también entran en conflicto los derechos fundamentales.

En Alemania el principio de proporcionalidad se aplicaba ya en la jurisdicción administrativa antes de la primera guerra mundial.<sup>117</sup> En esa época los tribunales administrativos consideraban la necesidad de ponderar los intereses privados y el interés público. El concepto de la proporcionalidad fue introducido en la jurisprudencia constitucional; los tribunales en los primeros años no utilizaron la noción de proporcionalidad, el concepto como tal ya estaba presente en la jurisprudencia<sup>118</sup>.

---

<sup>116</sup> Dr. Matthias Hartwing, *La proporcionalidad, en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania*, disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2894/31.pdf>.

<sup>117</sup> *Ibíd.* 782.

<sup>118</sup> *Ibíd.*

El derecho paso a ser una garantía contra el abuso del ejercicio de la potestad sancionadora, con diversos grados de sujeción para la actividad estatal. Así hemos ido del estado despótico al llamado estado constitucional de derecho, y de este al actual estado constitucional democrático. Al igual que el estado de derecho, el estado constitucional sostiene el deber del poder público de someterse a la ley y a la constitución, así, que se afinca sobre el estricto respeto al derecho, sino por un contenido del orden jurídico en aspectos legislativos, administrativos y jurisdiccionales, conforme a la razón y orientado por el valor de la justicia.

En esta búsqueda de racionalidad del derecho se implican las prohibiciones de arbitrariedad y de exceso en el ejercicio del poder público, íntimamente relacionadas con el principio de proporcionalidad, es por eso que, el principio de proporcionalidad deriva de los derechos fundamentales, ya que en el derecho constitucional, el principio de proporcionalidad responde especialmente a la necesidad de asegurar la supremacía del contenido de las normas relativas a derechos fundamentales frente a la necesaria regulación legislativa, estableciendo a que toda providencia de autoridad restrinja el alcance de un derecho fundamental u otro principio constitucional.

De tal forma, el principio de proporcionalidad cumple una función argumentativa en la interpretación de los principios fundamentales afectados en un caso en concreto, para determinar el significado preciso de las disposiciones constitucionales que los contienen, de tal manera dentro de dicho principio es menester explicar los sub-principios que conlleva el anteriormente mencionado, a su vez los métodos de interpretación jurídica tradicionales. Ya que para la aplicación del principio de proporcionalidad implica el abandonar una concepción conflictiva de los principios constitucionales que los ve como opuestos que obliga a imponer un de ellos

sobre el otro e igualmente con los bienes que tutelan, en ese sentido el principio de proporcionalidad busca una vigencia armónica en la realidad de ambos contendientes. Es así que con la proporcionalidad es posible establecer de manera racional que los métodos son aceptables.

### **3.1.1.2 Definición del Principio de Proporcionalidad**

Por principio, de manera concisa, se entiende como sinónimo de origen, fuente, causa, inicio, base o fundamento. De allí que transpolado al campo de la ciencias, se entiende como el punto de partida de un razonamiento, como un axioma o como verdad teórica evidente, como esencia, como propiedad definitoria, como máxima, como aforismo, etc. Esta amplitud de significancia ha dado lugar para que, en el ámbito del derecho, el término “principio” sea empleado en diversos sentidos; es decir según la naturaleza y especialidad de cada disciplina interna.

Así, en la teoría del derecho, concretamente en la teorización y definición de la naturaleza de la norma jurídica (elemento vertebral de la ciencia jurídica), se ha establecido que ésta puede manifestarse como regla o como principio. Es decir que, no solamente las reglas son entidades normativas, sino también lo son los principios. De allí la doctrina moderna del derecho, fundamentalmente en el derecho constitucional y en la filosofía jurídica, que los principios constituyen normas jurídicas encargadas de ordenar, dentro del ámbito del objeto normativo, la realización de algo en la mayor medida posible según las posibilidades jurídicas y fácticas, en contraposición a las reglas que tienen mandatos determinados o definitivos que deben ser cumplidos.

Al respecto Alexy señala que “(...) los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades

jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales, sino también de las jurídicas (...)"<sup>119</sup>

El concepto de "proporcionalidad", en palabras de Fernández Nieto, es más fácil de comprender que de definir, por proporcionalidad se entiende a aquello que guarda o tiene equivalencia, correspondencia, equilibrio. La proporcionalidad indica o explica una relación de correspondencia, equivalencia o equilibrio entre dos objetos o cosas.<sup>120</sup>

### **3.1.1.3 Teorías del Principio de Proporcionalidad**

#### **a) Valores constitucionales:**

Los derechos fundamentales y los demás principios constitucionales son valores del ordenamiento jurídico, es decir los bienes que protegen los principios implican un valor que orientan la interpretación y aplicación del orden jurídico e incluso de las disposiciones que lo tutelan. Por constituirse como valores propiamente deben salvaguardarse en las leyes.

Los bienes jurídicos tienen una dimensión axiológica, en especial los protegidos por los derechos fundamentales, se aplica una dinámica valorativa consistente en: 1) una jerarquía valores jurídicos objetiva y a priori, 2) una simple ponderación en caso de los bienes y derechos en conflicto, prácticamente subjetiva y al tanteo sin parámetros que deban satisfacerse en

---

<sup>119</sup>Orlando Becerra Suarez, El Principio de Proporcionalidad, disponible en [Http://Blog.pucp.edu.pe/blog/orlandobecerra/2012/02/2018/el-principio-de-proporcionalidad/](http://Blog.pucp.edu.pe/blog/orlandobecerra/2012/02/2018/el-principio-de-proporcionalidad/) Visitado 13 de abril de 2018.

<sup>120</sup> *Ibíd.*

ella y 3) una apreciación prudencia de esos bienes en pugna, basada en su teológica y su funcionalidad en el orden jurídico.

Por tanto, al momento de ejercer esta valoración se basa en la razonabilidad, con argumentos complejos y de forma sutil dependiendo el caso, el principio de proporcionalidad recae en un balance o equilibrio al momento de ejercer ese juicio de razonabilidad no es rígido ni jerarquizado al momento de valorar los derechos y principios.

**b) Mandato de optimización de los derechos fundamentales y otros principios constitucionales.**

Los derechos fundamentales son categorización de las normas jurídicas denominadas “principios”.

Anteriormente se hizo énfasis en la diferencia entre regla y principio, el cual es importante ya que las reglas se aplican en un determinado momento, a una determinada conducta, los principios engloban una gama, no solo de conductas determinadas, sino que los principios establecer un “deber ser ideal”, que por lo tanto admiten que no sean satisfechos plena sino parcialmente, pero bajo el deber de optimizarlos de llevarlos al máximo, en tanto lo permitan las circunstancias de hecho y de derecho.<sup>121</sup>

El aspecto axiológico que implican los principios hacen posible la solución de los conflictos que enfrentan, por vía de ponderación y adecuación a o los que llevan la idea de proporcionalidad.

---

<sup>121</sup> Mathias Klart Moritz Meister: *La Proporcionalidad como Principio Constitucional Universal*, de Rubén Sánchez Gil (Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, febrero 2017), 20.

### **c) Directivas de interpretación constitucional**

El uso del principio de proporcionalidad como criterio hermenéutico que señala el alcance de los derechos fundamentales, se apoya en las directivas de interpretación que ordenan dar a las disposiciones constitucionales la máxima efectividad real posible e interpretarlos sistemáticamente como una unidad normativa. La interpretación sistemática de la constitución fundada en el principio de unidad de la misma, lleva a buscar la concordancia práctica de las normas fundamentales.

#### **3.1.1.4 La fundamentación constitucional del principio de proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad en términos generales puede fundarse en los siguientes puntos: 1) diversas disposiciones constitucionales que lo impliquen o lo establezcan expresamente, 2) la propia naturaleza y estructura de los derechos fundamentales que manda a optimizar su eficacia normativa, 3) en el principio de Estado de derecho con mayor precisión, 4) las prohibiciones de arbitrariedad y exceso que esas son inherentes, según la doctrina y la jurisprudencia germanas<sup>122</sup>. Como se ha desarrollado en las teorías de forma íntegra debe comprenderse que el principio de proporcionalidad tiene un rango constitucional, y dentro de su aplicabilidad debe ponderar, ejerciendo equilibrio entre principios y derechos fundamentales consagrados en la constitución.

#### **3.1.1.5 Sub Principios del Principio de Proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad supone un triple juicio, debido a la propia naturaleza; el principio de proporcionalidad (es un mecanismo de control), su

---

<sup>122</sup> *Ibíd.*

afectación siempre va a estar relacionada con la afectación de un derecho fundamental o un bien constitucional (en tanto estos últimos son fines en sí mismos). En otros términos, si se determina que una medida estatal es desproporcionada, no se está afectando solamente el principio de proporcionalidad, sino principalmente el derecho fundamental o bien constitucional comprometido en la referida medida estatal.

El principio de proporcionalidad, en tanto presupuesto de necesaria evaluación por parte de los poderes públicos cuando pretendan limitar un derecho fundamental, exige examinar adecuadamente los siguientes subprincipios: a) si la medida estatal que limita un derecho fundamental es idónea para conseguir el fin constitucional que se pretende con tal medida; b) si la medida estatal es estrictamente necesaria; y, c) si el grado de limitación de un derecho fundamental por parte de la medida estatal es proporcional con el grado de realización del fin constitucional que orienta la medida estatal.<sup>123</sup>

El primer subprincipio hace referencia “si la medida estatal que limita un derecho un fundamental, es idónea para conseguir el fin constitucional que se pretende con tal medida”; se desarrolla en dos vertientes para determinar la ilicitud de una intervención en un derecho fundamental: 1) aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo, esto significa que debe realizar un presupuesta del examen sobre la idoneidad de la relación racional, 2) debe ser objetivamente idónea o adecuada para realizarlo, es decir que por su medio pueda efectivamente alcanzarse una situación que satisfaga el fin; refiere a la capacidad de la medida legislativa, que debe contribuir a la satisfacción del mismo, en caso de alegar lo contrario es un pretexto para restringir un derecho fundamental, sea un medio directo o asilado para lograr el fin legítimo, basta

---

<sup>123</sup> Suarez, El Principio de Proporcionalidad.

que contribuya en algún grado a ello, para que supere la fase del examen de proporcionalidad “lato sensu”.<sup>124</sup>

El segundo subprincipio refiere “si la medida estatal es estrictamente necesaria”, dispone que la medida no restrinja un derecho fundamental, sea estrictamente indispensable para satisfacer el fin; en ese sentido es el punto central del examen de proporcionalidad, esto puede ejecutarse bajo dos vertientes: 1) la medida es la única disponible para lograr el fin que lo justifica; y 2) bien porque entre varias que cumplen este objetivo con la misma intensidad resulta la menos lesiva al derecho fundamental porque lo afecta en menor grado.<sup>125</sup>

La fase de *stricto sensu*, corresponde al procedimiento de ponderación, en la configuración del mismo es solo una parte del principio de proporcionalidad.

El tercer subprincipio correspondiente a “si el grado de limitación de un derecho fundamental por parte de la medida estatal es proporcional con el grado de realización del fin constitucional que orienta la medida estatal”, se realiza la ponderación que recae en la valoración entre el derecho fundamental y el fin del Estado con la norma jurídica, debe establecer el beneficio obtenido y si este justifica la intensidad del mismo. Surge entonces el análisis conflictivo que recae en dos aspectos el primero normativo y el segundo empírico.

El normativo hace énfasis en una jerarquización de principios constitucionales, esto se determina según la función en el orden constitucional, su status de condición para la realización del derecho fundamental. El análisis empírico

---

<sup>124</sup> Meister, *La Proporcionalidad*, 24.

<sup>125</sup> *Ibidem*. 25.



recae sobre las cualidades fácticas de los derechos fundamentales, tomando como referencia conocimientos científicos, dogmáticos y existentes en la sociedad.

De estos subprincipios, se derivan dos efectos, el primero implica que debe ser observado por el legislador a la hora de regular el cuadro de infracciones y sanciones; y el segundo, al momento de aplicar la sanción legalmente establecida, graduando su alcance a la gravedad de la conducta ilícita.

### **3.1.1.6 Relación del Principio de Proporcionalidad con la Sanción de una infracción Tributaria**

El principio de proporcionalidad, es una figura que se reconoce en las leyes secundarias, desde la Constitución, e inmerso como principio en cada rama del derecho. Este principio es conocido como principio constitucional de la prohibición del exceso, al ejercer la aplicación de este principio de proporcionalidad se reduce a la ponderación, entiéndanse como un balance entre los bienes jurídicos que intervienen en una determinada situación, y los criterios razonables al momento de ejercer el poder del Estado.

Este principio tiene inmersos derechos fundamentales, por tanto, es de carácter constitucional ahondado a ello, se ve influenciado por las teorías de los principios del Robert Alexy al momento de aplicar el examen de proporcionalidad. El principio de proporcionalidad está compuesto por los sub principios tal como referimos, los cuales son de idoneidad (adecuación al fin), necesidad (mínima intervención), y proporcionalidad en sentido estricto.

El principio de proporcionalidad está inmerso en la constitución en su artículo 246 Cn, hace referencia de forma global derechos y principios que debe ser

protegidos por parte del Estado, velando el cumplimiento del mismo en todas las normas jurídicas, tal como lo establece la LEPSIA en su artículo 1 <sup>126</sup>literal f, describe que los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.

El principio de proporcionalidad no solo lleva inmerso un examen de valoración o ponderación, sino que este va incorporado en el principio de seguridad jurídica, contemplada en su art. 2 Cn, el cual establece que el Estado debe garantizar el goce de los principios y derechos y así mismo debe el Estado establecer límites a la potestad sancionadora, tal como se explicó en su capítulo y está regulado en su art. 14 Cn.

El tema de investigación, recae en la violación del principio de proporcionalidad al momento de imponer una sanción por infringir una infracción tributaria en materia aduanera contemplada en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. Desarrollado el marco legal, se hace hincapié en la sanción, como parte de control que ejerce el Estado a través de las instituciones aduaneras, ejerciendo así la potestad sancionadora.

En primer lugar implica que las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad. Además, que el establecimiento de las sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones las la

---

<sup>126</sup> Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2001), Art.1.

la o las normas infringidas. Sirve entonces, para graduar o modular las sanciones; lo que deberá ser motivado en el acto administrativo sancionador.

También implica este principio, realizar una adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada; adecuación que implica hacer un análisis de la intencionalidad o reiteración del infractor, la naturaleza de los perjuicios causados, la reincidencia del infractor y, que los medios utilizados se mantengan en proporción adecuada a los fines perseguidos.

El principio de proporcionalidad en el ordenamiento jurídico refleja una tipología de sanciones leves, graves, muy graves<sup>127</sup>; las que responden a igual graduación de infracciones. Esta óptica tiene su fundamentación en la sanción, forma parte de la estructura de la norma jurídica, estableciéndose como elemento esencial para la facilidad de la norma, sin ella sería una vana ilusión, ya que es una medida a la ejecución de la ley. No hay Derecho sin sanción, ya que es la esencia de lo jurídico, en ese sentido, puede entenderse como pena, o castigo de carácter coercitivo, o hecho positivo o negativo impuesto ante una trasgresión de la norma.

La sanción administrativa <sup>128</sup>es un mal infligido por la administración al administrado, como consecuencia de una conducta ilegal; la sala de lo Contencioso Administrativo refiere que la sanción administrativa <sup>129</sup>*“el acto de la administración pública constitutivo de una sanción, es un acto de gravamen, a través del cual se afecta negativamente la esfera de los particulares, ya sea*

---

<sup>127</sup> Marco Para La Convivencia Ciudadana y Contravenciones Administrativas, (El Salvador, Asamblea Legislativa 2011), Art. 41.

<sup>128</sup> Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. 2, 165.

<sup>129</sup> Sentencia Definitiva, Referencia: 130-P-2002, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia), 2005.

*mediante la privación de un derecho o de una determinada actividad o mediante la imposición de un deber antes inexistente(...), en ese mismo sentido, se puede afirmar, que una sanción administrativa la constituye cualquier menoscabo impuesto por la administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal determinada por un procedimiento administrativo previo”.*

Para Garrido Falla, la sanción es un medio represivo que se pone en marcha porque la obligación no se ha cumplido. <sup>130</sup>

El principio de proporcionalidad es uno de los principios que por excelencia se le atribuye a las sanciones, debido a que éste determina la gravedad y por ende el tipo de sanción que puede llegar a establecerse, por ello constituye un criterio constitucional informador de aquella actividad de los poderes públicos susceptible de restringir, lesionar o limitar de alguna forma los derechos individuales de los ciudadanos.

Es necesario mencionar los elementos en los que recae la sanción administrativa, como lo refiere la Sala de lo Constitucional<sup>131</sup>, se determina por tres elementos: 1) su imposición deviene de una autoridad administrativa, 2) consiste en un perjuicio que se impone al sujeto, 3) impone en el perjuicio referido como castigo.

El primer elemento refiere que la sanción es impuesta por la autoridad administrativa, a diferencia entre la sanción y las penas, es que las penas se imponen por los jueces.

---

<sup>130</sup>Fernando Garrido Falla, *Tratado de Derecho Administrativo, parte General*, Vol. 2, Duodécima ed. (Madrid: Edit. tecnos 2005) ,184.

<sup>131</sup> Sentencia de Inconstitucional, Referencia: 84-2006, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2009).

El segundo elemento se entiende como la intervención dentro de la esfera jurídica del sancionado<sup>132</sup>, puede entrañar una privación o restricción de derechos o de cualquier ventaja y el tercer elemento es la finalidad con la que se interpone la sanción, es decir el castigo, el perjuicio que causa al ciudadano es buscado directa y deliberadamente como una respuesta a la conducta ilegal realizada y como expresión de reproche que merece esta conducta.

La Sala de lo Constitucional hace mención en su jurisprudencia a los parámetros que debe establecerse al momento de aplicar la sanción que son:<sup>133</sup> a) la gravedad del daño causado, b) las acciones que tomo el infractor para detener el ilícito, c) el beneficio obtenido, d) la capacidad económica del infractor, e) el nivel de intencionalidad y f) perjuicios ocasionados.

Los elementos de relevancia recaen en el nivel de intencionalidad del infractor y la capacidad económica del mismo, al momento que la administración pública ejerce la potestad sancionadora debe determinar parámetros para establecer si una conducta es dolosa o culposa en el actuar del sujeto.

### **3.1.1.7 Principio de proporcionalidad con relación al principio de culpabilidad**

Lo más importante, que al momento de imponer una sanción, se debe tener como criterio el principio de proporcionalidad está ligado al principio de culpabilidad. Para comprender la integridad de ambos principios, es necesario establecer que es el principio de culpabilidad, se puede señalar, es el que

---

<sup>132</sup> Manuel Rebollo Puig, Manuel Izquierdo Carrasco, Lucía Alarcón Sotomayor, Antonio Bueno Armijo. "Panorama del Derecho Administrativo Sancionador en España", Vol. 7, (2010) ,125.

<sup>133</sup>Henry Alexander Mejía, *Manual de Derecho Administrativo*, (San Salvador: Edit. Cuscatleca, 2014.) ,300.

recae en una acción u omisión de índole dolosa o culposa, siendo dolosa, refiriendo un actuar con voluntad de infringir la ley con conocimiento del mismo, y culpabilidad se entiende que el sujeto su conducta es negligente o imprudente, el acto volitivo no existe, no hay intención de transgredir la norma jurídica.

De este principio se desprende el elemento subjetivo de la culpabilidad no puede ser sustituido por el solo elemento objetivo, de tal forma que este principio se fortalece con la presunción de inocencia, debiendo la administración probar que el administrado a quien se le atribuye la infracción actuó con dolo o culpa; son entonces contrarias a la norma constitucional las presunciones de culpabilidad.

Así se desprende la lectura del inciso primero del Art. 12 Cn. cuando expresa: “Toda persona a quien se le impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa<sup>134</sup>.” Garantías que por extensión jurisprudencial constitucional, se aplica en este campo de la administración.

La consecuencia jurídica que deviene de las normas constitucionales deben de aplicarse al ámbito administrativo sancionador; pero esta aplicación no es tarea fácil, dadas las dificultades que presenta trasladar toda la problemática que sobre este principio ha surgido en la doctrina penalista, a un campo como el administrativo. La discusión acerca de la traslación del principio de

---

<sup>134</sup>Constitución de la República, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983). Art.12

culpabilidad al ordenamiento sancionador administrativo gira alrededor de tres posturas:

a) La primera corriente, refiere que dentro del ordenamiento administrativo no exige la determinación de las consecuencias de la sanción se fundamenten en la responsabilidad jurídica derivada de la culpabilidad personal pues es irrelevante tanto la ausencia de dolo o de culpa ya que no se requiere una conducta intencional sino simplemente la irregularidad en la observancia de las normas lo que confiere a la responsabilidad en esta rama del derecho una naturaleza intrínsecamente objetiva al punto de que en la misma “toda infracción se presume voluntaria”.

b) La segunda corriente apunta claramente por la implantación del principio de culpabilidad a la potestad sancionadora de la administración, por considerarlo esencial para la existencia del ilícito administrativo, por ser junto con la imputabilidad pieza básica en todo sistema sancionador y porque en definitiva la responsabilidad objetiva se asienta al igual que el derecho penal en la realización de actos personales dolosos o culposos propios del sancionado.

c) La tercera corriente considera que a pesar del carácter predominantemente objetivo del derecho administrativo sancionador, son reconocidas las conexiones del mismo con el derecho penal en el que el elemento subjetivo del infractor es un factor importante pero no para efectos de la determinación de la infracción misma sino únicamente como criterio de fijación equitativa de la sanción prevista en la norma tipificadora. El autor Muñoz Conde <sup>135</sup>en su obra, la Teoría General del Delito, analiza este elemento de la culpabilidad y

---

<sup>135</sup> Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, 3° ed., (Colombia, Edit., Tiran Lo Blanch, 2004), 28.

para conceptualizarlo, lo concibe “como un fenómeno individual que solo afecta al autor de un acto típico y antijurídico”. Bajo esa perspectiva, refiere que aunque el hombre tuviere capacidad de actuar de un modo distinto, no hay forma de demostrar si uso o no esta capacidad, es así que no se puede especular si uso o no el individuo para actuar de una forma u otra, y por lo tanto, al no constituir un presupuesto pragmático, no se puede basar en las mismas para justificar la imposición de una pena.

Se asegura que existen varias opciones de las que se puede elegir, pero no sabemos cuáles son las ultimas que impulsan a elegir entre una y otra opción.<sup>136</sup> Por eso no es posible fundamentar la culpabilidad en algo que no conocemos suficientemente; para tener la certeza de la culpabilidad del individuo, es que una vez realizado el hecho típico y antijurídico, el agente solo será considerado culpable, es necesario que se den en esa persona una serie de requisitos sin los cuales no se puede hablar de culpabilidad.

Cabe destacar que la relación que existe entre el individuo y los mandatos de la norma solo puede darse, si el individuo posee la capacidad para que la norma lo motive, si conoce el contenido de la misma o se encuentre en una situación en la que puede regirse sin grandes esfuerzos por ella.

En el caso de que el individuo por cualquier circunstancia que no se sienta motivado por la norma o la motivación se altere gravemente (edad, defecto psíquico, desconocimiento de la prohibición, situación que no exige comportamiento distinto) en este caso faltara la culpabilidad y el autor del hecho típico y antijurídico no podrá atribuírsele, y en consecuencia no podrá ser sancionado con una pena.

---

<sup>136</sup> *Ibíd.* 131.



Para que la culpabilidad se configure y se pueda formular un juicio para atribuir la culpabilidad de un hecho al actor del mismo, es necesario que se cumplan los siguientes elementos:

- a) La Imputabilidad o capacidad de culpabilidad.
- b) Conocimiento de la antijuridicidad del hecho cometido.
- c) Exigibilidad de un comportamiento distinto.

Por lo que se refiera a la capacidad de culpabilidad, es aquella condición mínima del autor, que implica una madurez síquica y capacidad del sujeto para sentirse motivado (edad, enfermedad mental, etc.) por la norma, es decir, para dirigir su conducta a los lineamientos del mandato normativo, es así, que la conducta del infractor se adecue a la norma y así se configura el delito.

El Dr. Boris Barrera <sup>137</sup>manifiesta que para conocer la antijuridicidad," implica que la norma únicamente motiva al individuo en razón de que este conozca o pueda conocer el contenido de sus prohibiciones". De la misma forma manifiesta que tal conocimiento puede ser potencial o real además se apoya en las opiniones de, Bacigalupo, ya que él sostiene que: es suficiente un conocimiento potencial.

A diferencia Muñoz Conde manifiesta que el conocimiento debe ser real aun a grandes rasgos pues, de lo contrario ampliaría desmedidamente el elemento culpabilidad. Es así que a todo agente infractor se le aplicará el argumento: el sujeto pudo conocer la prohibición, en cuanto a la exigibilidad de un comportamiento distinto. Muñoz Conde respecto a este elemento de la culpabilidad manifiesta que normalmente el derecho exige la realización de

---

<sup>137</sup> Ibíd. 143.

comportamientos más o menos incómodos o difíciles, pero no imposibles, pero aun así el derecho no exige que se cometan actos heroicos; es así que toda norma jurídica tiene su ámbito de exigencia, y cuando se sobrepasa este ámbito no puede exigirse responsabilidad alguna.

Esta exigibilidad por más que se rija por patrones de carácter objetivo, siempre hará referencia a un problema individual: es el autor concreto, en caso concreto, que este a su vez tiene que comportarse de un modo o de otro. Cuando una individuo al momento de obedecer a la norma esta lo coloca fuera de los límites de la exigibilidad, faltara este elemento y con él la culpabilidad. La culpabilidad en síntesis es el elemento subjetivo de la figura penal ya que este depende totalmente de la voluntad de la persona, es por tanto la actitud del querer del sujeto, contraria aquella que el sujeto se encontraba obligado a hacer o no hacer, que esta es causa del hecho material requerido para la existencia del delito.

Es necesario que concurren los elementos de la culpabilidad, antes descritos en virtud que al imponer una sanción deben tomarse en cuenta estos parámetros, y así determinar la conducta del sujeto si es dolosa o culposa, en razón que al momento de tipificar las sanciones debe existir el examen de proporcionalidad, entre la infracción y la sanción. En simples palabras el principio de proporcionalidad tiene por finalidad, establecer una razonable y lógica correlación entre la infracción y la sanción impuesta, en el caso específico de las infracciones tributarias aduaneras tipificadas en su art. 8 de la LEPSIA, tiene que ser razonable, idóneo con la sanción, la cual según la norma en comento, en su art. 10 refiere una multa como sanción, con un porcentaje del 300% sobre los derechos e impuestos dejados de cancelar por parte del administrado hacia la Dirección General de Aduanas; dicha sanción se impone a través de su procedimiento sancionatorio.

La importancia del principio de proporcionalidad radica en que el porcentaje establecido trasgrede este principio por no cumplir los elementos de idoneidad, necesidad y el de proporcionalidad en el sentido sensu; recayendo esta violación en la conducta culposa del sujeto, no dolosa; la normativa no hace distinción alguna entre el nivel de intencionalidad del sujeto; siendo en esta fase al momento de aplicarle la sanción que incurre en la vulneración del principio de proporcionalidad, ahondado a ello, dentro del proceso sancionatorio y el proceso de análisis y selectividad de las mercancías, no se establecen parámetros por parte de las instituciones encargadas de corroborar la conducta intencional del sujeto pasivo de la actividad aduanera.

En cuanto el artículo lleva incito la regla para que proceda la aplicación del acto sancionador, la regla de interpretación in bonam partem; es decir que el aplicador de la ley autoridad administrativa al momento de aplicar una sanción debe de revisar las posibles opciones con las cuales la ley sancionará al infractor si es que la ley otorga tales opciones, de lo contrario deberá regirse por el quantum establecido entre el mínimo y el máximo para la aplicación de la sanción y por ende establecer la sanción menos gravosa.

### **3.1.1.8 Principio de proporcionalidad con relación al Derecho de Propiedad**

El Derecho de Propiedad está relacionado con el principio de proporcionalidad, en cuanto a la sanción que se aplica el sujeto pasivo, se hace énfasis en una sanción establecida para las infracciones tributarias reguladas en la LEPSIA, dicha sanción recae en una multa del 300%, estableciendo que dentro de la facultad fiscalizadora de la Dirección General de Aduanas, y como potestad sancionadora, está facultada para la retención o incautación de la mercancía, al momento que el auxiliar aduanero establezca que existe el cometimiento de una infracción tributaria.

La mercancía como objeto de garantías parte del patrimonio del sujeto pasivo, por tal razón está relacionada a la sanción de forma global como accesoria a la multa del 300% de los derechos e impuestos evadidos. El derecho de propiedad<sup>138</sup>, hace referencia al “dominio” o capacidad que poseemos para disponer de las cosas que nos pertenecen, de manera que se nos permite usar y disponer de ellas de manera exclusiva, porque solo su titular lo puede hacer, eliminando a cualquier otra persona que pretendiera intentarlo.

El derecho de dominio tiene implícito tres características: el uso, goce y disfrute de las cosas. El uso se realiza mediante su posesión, ya se dispone y se encuentra al servicio y permita que se aproveche según su función. En cuanto al derecho fundamental, un derecho humano contemplado en nuestra Constitución en el art. 2, la mercancía es parte del patrimonio del sujeto, ya que se vuelve objeto de dominio del mismo, que está sujeto al tráfico comercial, sobre el cual recae el control aduanero por parte de autoridad competente.

Estableciéndose de forma tácita la mercancía como garantía, siendo medio de coacción por parte del Estado para ejecutar la multa al momento de trasgredir una infracción tributaria.

El actuar por parte del Estado es una arbitrariedad de la potestad sancionadora, en razón que dentro del proceso administrativo, no existen vías alternas a la incautación de la mercancía, por tanto al hablar del principio de proporcionalidad de la sanción, solamente con una multa del 300% ya es una sanción gravosa, cuando en la LEPSIA.

---

<sup>138</sup>Jorge Mario Megallón Ibarra, *Derechos de Propiedad*, (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México 2015), 61.

En concreto, en el campo del Derecho Administrativo Sancionador este principio exige que exista un equilibrio entre los medios utilizados y la finalidad perseguida, una correspondencia entre la gravedad de una conducta y la consecuencia punitiva que se atribuye. Como dice Saldaña Magalles, para que la multa sea constitucional, se establece en la ley la facultad de la autoridad para determinar su monto o cuantía en consideración con las circunstancias del caso, de lo contrario, se podría caer en una multa excesiva y desproporcionada a las posibilidades del infractor en relación a la gravedad del ilícito.

## **3.2 Ley Primaria**

### **3.2.1 Constitución de La Republica de El Salvador**

Las infracciones tributarias aduaneras se rigen bajo los mismos principios y derechos que regula la carta magna. El derecho aduanero como tal en la constitución no se encuentra explícitos las infracciones aduaneras, más sin embargo regula los bienes jurídicos que debe el Estado proteger mediante mecanismos, contemplados como derechos y principios.

La aplicación del derecho aduanero tiene implícitos sujetos como el importador y exportador siendo sujetos obligados a cumplir las normas, a través de los ordenamientos jurídicos, teniendo también deberes el Estado como sujeto activo de la relación, jurídica aduanera, la administración pública está a cargo de llevar los procesos correspondientes al control aduanero, así como la aplicación de las normas.

Los deberes del Estado para con los sujetos pasivos, como eje primordial, el cual debe garantizar la administración pública, a través de la ejecución de procesos administrativos acorde a los principios de legalidad, del debido

proceso, de proporcionalidad, deben procurar brindar una seguridad jurídica para los importadores y exportadores en este caso específico. El artículo 1 de la carta magna establece *“El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común.”*<sup>139</sup>

La Administración Pública, con la representación de sus instituciones en materia aduanera siendo la Dirección General de Aduanas y en consecuencia el Tribunal de Apelación de Impuesto Internos y Aduanas, siendo los entes reguladores de la eficacia de las normas en materia de infracciones aduaneras, deben velar por la seguridad jurídica en un ámbito general al momento de aplicar las leyes referentes a las infracciones aduanera y específica al momento de la imposición de las sanciones y los procesos sancionatorios correspondientes a las infracciones tributarias aduaneras.

La Sala de lo Constitucional<sup>140</sup> refiere que la seguridad jurídica es la condición resultante de la predeterminación, hecha por el ordenamiento jurídico de los ámbitos de licitud e ilicitud en la actuación de los individuos, lo que implica una garantía para los derechos fundamentales de la persona y una limitación a la arbitrariedad del poder público.

Puede presentarse en dos manifestaciones: la primera, como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones; y en la segunda, en su faceta subjetiva, como certeza del derecho, es decir como proyección, en las situaciones personales, de la seguridad objetiva, en el sentido que los destinatarios del derecho

---

<sup>139</sup> *Ibíd.*

<sup>140</sup> Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 39-2011, (El Salvador, Sala de lo Constitucional, Corte Suprema de Justicia, 2011)

puedan organizar su conducta presente y programada expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad.

Desde esa perspectiva y tal como lo ha sostenido la sala en innumerables ocasiones, por seguridad jurídica se entiende *“la certeza del imperio de la ley, en el sentido que el Estado protegerá los derechos de la persona tal y como la ley lo declara; en otras palabras, la certeza para el particular que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente.”*<sup>141</sup>

Tal como refiere el artículo 14 *“corresponde únicamente al órgano judicial la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por cinco días o con multa, la cual podrá permutarse por servicios sociales prestados a la comunidad”*.<sup>142</sup>

Es de ejecutar procesos sancionatorios en materia de leyes, reglamentos u ordenanzas administrativas, por lo tanto, las instituciones aduaneras están obligadas a ejercitar los principios aduaneros que están inmersos en la constitución y los derechos constitucionales, así como lo expresa el artículo 246 *“Los principios, derechos y obligaciones establecidos por esta Constitución no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio”*.<sup>143</sup> Parte de garantizar la seguridad jurídica por parte de las instituciones competentes, y tal como lo refiere la constitución y la ley Orgánica de la

---

<sup>141</sup> *Ibíd.*

<sup>142</sup> *Ibíd.*

<sup>143</sup> Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983), Art. 246.

Direcciones General de Aduanas, LA DGA y EL TAII como competentes en materia de tributos aduaneros, así también es necesario hacer mención al principio de legalidad como pilar fundamental del Estado de Derecho, los funcionarios públicos deben actuar con estricto apego al ordenamiento jurídico y solo pueden ejercer aquellas potestades de dicho ordenamiento.

La carta magna ampara principios, derechos fundamentales y tutela bienes jurídicos, al imponerse una multa excesiva del 300% como sanción, siendo una infracción un mecanismo de control por parte de Estado, vulnera el derecho a la propiedad, tal como lo regula el artículo 2 inc. 1 del presente cuerpo que refiere *“toda persona tiene derecho a la vida a la integridad física y moral, a la libertad, a la seguridad, al trabajo, a la propiedad y posesión y a ser protegida en la conservación y defensa de los mismo”*.<sup>144</sup>

### **3.3 Tratados y Convenios**

#### **3.3.1 Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)**

En materia de tratados internacionales el Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA, es un convenio que tiene como objetivo dirigir y administrar el régimen arancelario y aduanero centroamericano con la finalidad de obtener la integración económica de los Estados partes. El Salvador al estar sujeto a este convenio debe, no solo reconocer las obligaciones y los acuerdos pactados, para ejercer un mejor funcionamiento dentro del país, estando acorde con los principios, derechos y obligaciones de la Constitución de la Republica. Aduanera, controlar el comercio internacional y recaudar los tributos a que estén sujetos ingreso y salida de mercancías.

---

<sup>144</sup> *Ibíd.* Art. 2



El servicio aduanero recae en la fiscalización de la correcta determinación de los tributos, la prevención y represión cuando le corresponda de las infracciones aduaneras. Al hablar de fiscalización debemos entender que existe un control aduanero.

El artículo 9 del CAUCA, refiere que control aduanero es *“el ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero para el análisis, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación de las disposiciones de este Código...<sup>145</sup>”*. En su mismo artículo refiere *“Los Servicios Aduaneros podrán utilizar equipos de inspección no intrusivo o invasivo que permita realizar inspecciones cuando sea necesario y de conformidad con los resultados del análisis de riesgos, con el fin de facilitar la inspección de la carga o de los contenedores de alto riesgo sin interrumpir el flujo del comercio legítimo, sin perjuicio de otras medidas de control...”<sup>146</sup>*

Es necesario que el Estado parte para ejercer la fiscalización debe apoyarse en la creación de sistemas y controles que permitan al Estado monitorear, verificar, no solo la creación de tributos, la imposición de infracciones y sanciones, sino es que es necesario regirse sobre lineamientos que permitan a los auxiliares, agentes aduaneros, y administración encargada dar seguridad sobre los procedimientos o parámetros para la verificación de entrada y salida de mercancía.

Existen elementos en los que se basan la aplicación de los derechos arancelarios, en materia aduanera según el CAUCA se conoce como arancel, el instrumento que contiene la clasificación oficial de las mercancías que sean

---

<sup>145</sup> Código Aduanero Uniforme Centroamericano, (EL Salvador Ratificado: el 25 de abril de 2008), Art.9.

<sup>146</sup> *Ibíd.* 255.

susceptibles de ser importadas así los derechos arancelarios a la importación, también contempla las normas que regulan la ejecución.

El art. 44 <sup>147</sup> refiere “*el valor de aduana constituye la base para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados parte*”. Esto debe comprenderse dentro de las obligaciones aduaneras del declarante. Las obligaciones aduaneras pueden ser tributarias o no tributarias y surgen entre el Estado y los particulares como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio. La obligación aduanera es de índole tributaria en caso de la importación y exportación es decir que se aplica un tipo de arancel dependiendo de la mercancía, así también se aplica.

En relación al concepto de mercancía, es necesario establecer que para que la administración aduanera tenga control sobre estas, debe hacerlo a través de declaraciones de mercancías, el art. 77 expresa “*con la declaración se expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone*.”<sup>148</sup>

A este acto se le conoce como despacho aduanero, y es el conjunto de actos necesarios para someter la mercancía a un régimen aduanero, que concluye con un levante de las mismas.

La declaración de mercancías se ingresa mediante transmisión electrónica, una vez ingresado al sistema se realiza el proceso de selectividad aleatoriedad, en la cual se utilizan análisis de riesgos, que verifica la declaración. El sistema

---

<sup>147</sup> *Ibíd.* 261.

<sup>148</sup> *Ibíd.* 266.

aceptar las declaraciones, sin embargo, no aceptar su contenido, además el concepto de regímenes aduaneros, se establece como las diferentes destinaciones que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de las declaraciones presentada ante la Autoridad Aduanera.

Una vez que la declaración pasa por esos procesos, se determina si existe o no infracción, según el art. 122 <sup>149</sup>infracción aduanera es “toda trasgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera” y el art. 124 expresa “infracción tributaria es toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito”.

Las sanciones según el CAUCA deberán regularse con base al RECAUCA y la legislación nacional, la cual recae sobre la Ley Especial para Sanciona Infracciones Aduaneras, que contemplan las infracciones tributarias y la aplicación de la sanciones.

### **3.4 Leyes Secundarias**

#### **3.4.1 Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras (LEPSIA)**

En capítulos anteriores se desarrolló lo referente a las infracciones en su ámbito histórico, general y se ha mencionado en su aplicabilidad dentro de la legislación salvadoreña. En este apartado es necesario determinar las infracciones tributarias en materia aduanera y así su respectiva sanción. El objeto de esta ley consiste en tipificar conductas constitutivas de infracciones aduaneras, y así mismo establecer las sanciones y procedimientos para la

---

<sup>149</sup> *Ibíd.*273.

misma, tal como lo establece su art.1 inc.1º *“la presente ley tiene como objeto tipificar y combatir las conductas constitutivas como infracciones aduaneras, establecer sanciones y el procedimiento para aplicarlas”*,<sup>150</sup> así mismo otorga la función sancionadora a la administración, la cual debe regirse o apegarse a los principios generales.

La potestad sancionadora de la administración, recae cuando El Estado ejerce el *Ius Puniendi*, por medio del cual es potestad que monopoliza o tiene el poder de imponer sanciones. Dentro de las facetas de la potestad sancionadora, encontramos el sistema ad extra y ad intra; básicamente el primer sistema el fin del Estado es proteger el orden social en relación a la sujeción general de los ciudadanos respecto de la administración. El segundo sistema tiene como objetivo la autoprotección o auto tutela que se aplica en relaciones entre particulares y servidores públicos con la administración.

Tal como refiere Ivanega *“la potestad disciplinaria de la Administración encuentra su fundamento en la preservación y autoprotección de la organización administrativa, en el correcto funcionamiento de la organización de los servicios administrativos, siendo específica de la relación que vincula a los agentes públicos con la administración pública. La administración se protege a sí misma, a su orden interno y a las personas que trabajan a sus servicios lo que hace que se justifique que sean objeto de un tratamiento distinto”*.<sup>151</sup>

Al analizar los artículos de la Constitución 14 y 249, los funcionarios encargados de desarrollar, verificar, velar o hacer cumplir los derechos y

---

<sup>150</sup>Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2001), Art.1.

<sup>151</sup> Mejía, *Manual de Derecho Administrativo*, 282.

principios contenidos en la misma, y en cada una de las leyes recae sobre la autoridad de dichos funcionarios, por tanto están obligados en este caso específico todos los funcionarios, empleados, agentes en materia aduanera no solo porque la Constitución lo refiera sino porque tanto las leyes secundarias, siendo la LEPSIA, LSA, LGDA, otorga atribuciones y funciones para la aplicación de las sanciones.

Se expresa que la Autoridad Aduanera, es quien está obligada a ejercer un control de fiscalización, lo realiza a través de las declaraciones de mercancías, en la cual se impone un arancel, basado en un régimen aduanero, por ser la competente según la constitución, no solo deben velar el cumplimiento del pago sino también deben garantizar derechos y principios de los declarantes.

El objeto de la ley no solo es combatir conductas constitutivas como infracciones aduaneras y establecer sanciones, como facultad sancionadora, tal como lo refiere en las atribuciones y funciones de la Ley General de Aduanas, también están sujetas a cumplir los principios generales, no solo de la constitución, sino del derecho aduanero.

Al hacer énfasis en ese punto, es necesario traer en cuenta que la implementación de una sanción del 300% es excesiva a criterio de los investigadores, sin necesidad de extrapolarlos en otros temas ya que solo se hace énfasis en la vulneración al principio de proporcionalidad y vulneración al derecho de propiedad, entiéndase como consecuencia de la multa impuesta por la Dirección General de Aduanas, el cual se abordó en el capítulo anterior, al momento de explicar los procedimientos para la imposición de la multa. Los diferentes principios regulados en la Constitución con relación al derecho aduanero, se retoman en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, en su artículo 1.

Dentro de los principios que regula la LEPSIA, es necesario hacer énfasis en su art. 1 literal f), el cual hace referencia al *“Principio de proporcionalidad, de acuerdo al cual, los actos administrativos deben ser cualitativamente actos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar y entendiéndose que para interponerse una sanción, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines debe ser proporcional a la conducta constitutiva de infracción, por lo tanto la sanción debe ser razonable para el administrado y a los intereses que se traten de salvaguardar por parte de la administración”*.<sup>152</sup>

El art. 2 refiere *“constituyen infracciones aduaneras, las conductas previstas en esta ley, que consistente en acciones u omisiones que infringen las normas aduaneras, acuerdo, convenio, tratado y otros instrumentos en materia de comercio y las demás que regulen el ingreso y salida de mercancía del territorio nacional”*,<sup>153</sup> las sanciones que se imponen a las infracciones aduaneras deben ser acordes y proporcionales a la conducta que se tipifica, en ese sentido es necesario entender que las infracciones aduaneras según el siendo el art. 3 de este cuerpo normativo que refiere que existen tres tipos de infracciones: administrativas, tributarias y penales.

Las infracciones tributarias, constituyen una transgresión o violación a las normas aduaneras, acuerdos, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, sin que pueda ocasionar un perjuicio fiscal, ni constituir la conducta

---

<sup>152</sup> Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2001), Art.2.

<sup>153</sup> *Ibíd.* Art.2.

como un delito, tal como lo enuncia el art.3 inc. 3º de la ley en mención. Las infracciones son el hecho generador y son conductas que está contemplada en la ley, gozando de principio de legalidad, solo por medio de este canal puede ser sancionada. El art. 8 enuncia diferentes causales, siendo conductas tipificadas, no a todas las causales se les aplica la sanción regulada en el art. 10 de una multa del 300%. Para poder entender cuáles son los hechos generadores, y porque son infracciones tributarias, es necesario desglosarlas de su articulado. Debiendo así entenderlas de la siguiente forma:

1. La no presentación de la declaración de mercancía (ante aduana), como lo refiere el CAUCA la declaración de mercancía es el medio por el cual el Estado ejerce un control fiscalizador, recordando que la LEPSIA fue creada con base a la Ley de Contrabando, de esta forma el Estado controla la entrada y salida, el pago de tributos a través de la codificación de infracciones y sanciones.
2. La falta de pago de tributos dentro del plazo establecido.
3. Efectuar la declaración de mercancía de importación y exportación definitiva con omisión o inexactitud, que causen beneficios que ocasionen liquidación de los derechos de impuesto. Dentro de la declaración, la autoridad aduanera verifica datos como valor, cantidad, peso, clasificación arancelaria, condición de origen, todo esto proveniente de la importación. Estos son los parámetros para delimitar si se comete una infracción al omitir datos, al falsificar datos, verificando así una evasión de los tributos.

Al declarar mercadería que no se importe a granel (si el excedente es mayor del margen de tolerancia de un 3%) al exceder el impuesto de cien dólares (\$100.00) se aplicara la sanción correspondiente al art.10.

4. La declaración de mercancía exista la obtención de extensiones o beneficios sobre los derechos e impuestos a la importación, esto puede suceder al momento que el declarante opte por un régimen arancelario que lo exonere del pago, en este caso se comete infracción cuando el declarante no es beneficiario no tuviere derecho, o en caso que el declarante presente una declaración con esos beneficios por datos o información falsa.
5. La transferencia que se haya realizado de la mercancía importada con liberación o exención de derecho de impuesto, y no se cumplen los requisitos
6. El empleo de mercancía con fines distintos de aquellos que sirvieron de base para la exención o rebaja de los derechos o impuesto.
7. La transferencia de mercancía a personas no autorizada amparada en el régimen de tiendas libres,
8. La transferencia de dominio que está amparada bajo el régimen de zonas francas, al momento de realizar fiscalizaciones en bodegas, la ley presume que ha existido transferencia de mercancía, al verificar faltantes.
9. Existencia injustificada de excedentes consignado a la carga y no se encuentre consignada en la declaración.
10. La transferencia de dominio de mercadería sujetas al régimen de importación temporal con reexportación, exceptuándose que exista formulario que permita la circulación temporal, i) la introducción de equipaje de viajeros, al momento de cruzar el circuito no declara y no obtener los



requisitos, cuando presente declaración de equipaje con información falsa o inexacta y cuando retire equipaje por puertas no habilitadas o no autorizadas.

11. Simular operaciones de comercio que otorguen beneficio fiscal, m) el transbordo o reembarque de mercancía sin la autorización del funcionario aduanero siempre que se compruebe que existe una conducta que produzca un perjuicio fiscal.

12. La certificación incorrecta del origen de la mercancía; esto se determina por la autoridad aduanera cuando realiza un proceso de verificación de origen.

13. Art. 10 regula la sanción para las infracciones tributarias antes mencionadas, con una multa del 300%, la cual refiere *“Sin perjuicio del pago de los derechos e impuestos que se adeuden, las infracciones tributarias serán sancionadas con una multa equivalente al 300 % de los derechos e impuestos evadidos o que se pretendieron evadir. Cuando el perjuicio fiscal ocasionado sea inferior a cinco mil colones o su equivalente en Dólares de los Estados Unidos de América, la multa aplicable será equivalente al doscientos por ciento de los derechos e impuestos evadidos o que se pretendieron evadir.”*

Es de aclarar que los literales del artículo 8 a), b) c) d) e), constituyen una infracción tributaria cuando el perjuicio no sobrepase la cantidad \$25,000.00 (218,750.00 colones) y se aplicara la multa del 300%, si la infracción tributaria supera dicha cantidad se aplicara lo que refiere el artículo 22 de la ley, convirtiéndose en una infracción aduanera penal, consistente en la defraudación de la renta de aduanas. La regulación de la multa del 300%,

como sanción a las infracciones tributarias, esta tipifica en su artículo 10 y las infracciones tributarias en su artículo 8 ambas de la presente ley en mención, por ende no es un problema de principio de legalidad, ya que están regulada de forma expresa en la LEPSIA, pero si existe incongruencia con el principio de culpabilidad y según el artículo 12 de nuestra carta magna refiere “ *toda persona a quien se le impute un delito se presumirá inocente mientras se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y mediante juicio público*”, <sup>154</sup>este articulo garantiza la presunción de inocencia y excluye la imposibilidad de imponer penas o sanciones con base a criterios de responsabilidad objetiva, es decir prescindiendo de la existencia de dolo o culpa.

En materia administrativa, solo es sancionable si la acción es realizada a título de dolo o culpa, entiéndase dolo “*que es la conciencia y la voluntad intencional de infringir una norma tipificada como infracción administrativa sancionable y de producir el resultado antijurídico que deriva de su conducta*” <sup>155</sup>y la culpa se entiende “*por imprudencia o negligencia en las que no hay intencionalidad en producir el resultado antijurídico que se deriva de su conducta infractora*”. <sup>156</sup>

Se ha explicado los criterios de la responsabilidad objetiva, existiendo parámetros para la imputación de la responsabilidad subjetiva según Blanquer <sup>157</sup>esta puede surgir a) hay una causa justificativa (estado de necesidad), b) no hay conciencia de la ilicitud de su comportamiento (el infractor puede considerar que su conducta está conforme a derecho). Las infracciones tributarias deben ocasionar un perjuicio fiscal, y en la misma normativa refieren que una infracción es una acción y omisión por parte del declarante.

---

<sup>154</sup> Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983), Art 12.

<sup>155</sup> Mejía, *Manual de Derecho Administrativo*, 296.

<sup>156</sup> *Ibíd.*

<sup>157</sup> *Ibíd.*

Pero la autoridad debe no solo tener parámetros de factor de riesgo que ejerzan el control fiscalizador, se pasa por alto el actuar del exportador o importador en su caso el sujeto pasivo, deben existir factores de responsabilidad, como explicamos objetivos y subjetivos, siendo de esta forma determinar si el sujeto pasivo actuó con dolo o culpa.

Estos factores deben contemplarse por parte de la autoridad aduanera, el cual al momento de crear las infracciones o los mecanismos de verificación de la misma debió contemplarse esta posición ya que el declarante pudo cometer un error al momento de realizar la declaración, pero eso no hace que la voluntad del sujeto sea evadir los impuestos.

La razón de analizar el principio de culpabilidad, es porque la LEPSIA en sus antecedentes son leyes de índole penal, por ende, existe una mixtura al momento que el objeto de la ley es evitar la evasión fiscal, a través de aduana dentro de sus funciones esta la función fiscalizadora, por eso existe control aduanero, y sistemas que permiten ejercer a la autoridad hacer su función.

Pero la ley no ha previsto parámetros en cuanto al principio de culpabilidad porque al momento de imponer la sanción del artículo 10 correspondiente al 300% a las infracciones tributarias aduaneras, da por hecho el legislador que el infractor en este caso el sujeto pasivo que es el consignatario, importador o exportador, comete esa infracción por dolo, es decir teniendo conocimiento de causa y aunque se ejecutase por negligencia, la sanción es la misma, no hay un parámetro entre la sanción y el principio de culpabilidad, y eso genera una situación de inestabilidad para con contribuyente.

Es de aclarar que existe dentro del apartado de las infracciones tributarias la imposición de una multa menor en razón a la cuantía de lo dejado de pagar

según lo manifiesta la declaración de mercancía, ese es el parámetro para imponer una multa del 100% al 300%, pero no está estipulado en esta ley de forma definida esas limitantes para aplicar la sanción de forma acorde a prever la conducta dolosa o negligente del sujeto pasivo.

No solo es incongruente con el principio de culpabilidad en razón de parámetros objetivos o subjetivos en relación a la responsabilidad del sujeto pasivo, sino que no hay presunción de inocencia tal como refiere la Constitución, ya que dentro del proceso, se notifica la imposición de la multa y se ejecuta un procedimiento administrativo sancionatorio, porque no se da la presunción de inocencia, ya que en la práctica el importador no puede realizar ningún movimiento con respecto a la mercancía, como consecuencia de la sanción, la mercancía se retiene como garantía para el ente fiscalizador, de esta forma hacer cumplir con el pago de la multa del 300% más los derechos e impuestos que se deben pagar por lo dejado de pagar.

Dentro del proceso el sujeto pasivo debe comprobar que su conducta no es dolosa y que la multa no tiene justificación, y si es por negligencia existen atenuantes en materia de sanciones aduaneras que permiten reducir la sanción, pero no exime de responsabilidad alguna.

El art 31 de la presente ley, describe que “el infractor tendrá derecho a controvertir la imputación mediante escrito, presentando los alegatos y pruebas de descargo que estime pertinentes ante la autoridad aduanera competente, conforme al procedimiento establecido en el art. 17 de la ley de simplificación aduanera y con sujeción a las normas y principios establecidos en esta ley. Para tales efectos la autoridad aduanera competente deberá notificar al sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en el art. 34 de la presente ley, la apertura del procedimiento administrativo...” así mismo el art. 34 refiere

que “la resolución mediante la cual se imponga una sanción, deberá emitirse dentro del plazo de veinte días hábiles siguientes a la finalización de los plazos de audiencia y aportación de pruebas y notificarse dentro del plazo de veinte días hábiles posteriores a la fecha de su emisión.

Al referirse que la multa del 300% es excesiva, se entiende que la imposición de sanciones debe mantener una proporción adecuada a los fines que el Estado deba contemplar. La proporcionalidad de una regulación o acto ha de establecerse, con referencia al objeto de protección y ordenación intentado en cada supuesto, con referencia al derecho fundamental que resulte o pudiere resultar lesionado.

Para establecer una sanción se debe tomar en cuenta:<sup>158</sup>

- a) La gravedad del daño causado
- b) Las acciones que tomo el infractor para detener el ilícito
- c) El beneficio obtenido
- d) La capacidad económica del infractor
- e) El nivel de intencionalidad
- f) Perjuicios ocasionados

Estos criterios se tienen en cuenta, al momento de elaborar la resolución donde dicte la imposición de la sanción. El objeto del Estado es evitar que los sujetos pasivos se beneficien de regímenes especiales así evitando cancelar los derechos e impuestos que por ley corresponden. Otros elementos a considerar al momento de aplicar la sanción administrativa, <sup>159</sup>podemos mencionar: a) la idoneidad de los medios empleados, en el sentido que la

---

<sup>158</sup>Ibíd. 300.

<sup>159</sup>Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 15-96 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1997).

duración e intensidad de los mismos deben ser exigidos por la finalidad que se pretende alcanzar; b) la necesidad de tales medios, en el sentido que se debe escoger la medida menos lesiva para los derechos fundamentales, es decir, la que permita alcanzar la finalidad perseguida con el menor sacrificio de los derechos e intereses del afectado y la ponderación de interés, a fin de determinar la existencia de una relación razonable o proporcionada de la medida con la importancia del bien jurídico que se persigue proteger.

Además, se indica que el principio en comento no se reduce al ámbito de aplicación a la ley lo cual corresponde al órgano judicial, sino que parte desde la formulación de la norma, función que en principio de legalidad le corresponde al órgano legislativo o cualquier ente la competencia normativa.

La sanción debe ser proporcional al hecho generador, tal como se explicó se debe tomar en cuenta por el legislador el comportamiento del sujeto pasivo, no existe diferencia al momento de los elementos objetivos y subjetivos sobre el principio de culpabilidad, la ley condena a la multa como sanción administrativa. La sanción como refiere la sala de lo Constitucional,<sup>160</sup> y la sala de lo Contencioso Administrativo es “un acto de gravamen, a través del cual se afecta negativamente la esfera jurídica de los particulares, ya sea mediante la privación de un derecho o de una determinada actividad, o mediante la imposición de un deber antes inexistente”.<sup>161</sup>

Para imponer una sanción debe constituirse una infracción que restrinja o limite algún derecho, o imponga una suma pecuniaria prevista en la norma.

---

<sup>160</sup> Sentencia de Amparo, Referencia: 130-P-2002, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2005).

<sup>161</sup> Sentencia Definitiva, Referencia: 183-A-2000 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, 2002).

La sanción de 300% es una sanción coercitiva y puede comprenderse como aquellas que buscan que el sujeto pasivo cumpla con la obligación, la potestad administrativa se mencionó busca el fin del Estado, y en este caso al ser una sanción coercitiva, hace que se ejecute de forma forzosa, aunque existe un procedimiento sancionatorio, impone la sanción que es la multa del 300% sobre la mercancía dejada de pagar más los derechos e impuestos.

La ley otorga al importador o exportador el beneficio de que acepte su conducta infractora y se atenúa el porcentaje de la multa, pero eso vulnera el principio de culpabilidad como lo refiere la LEPSIA y principio de inocencia en la Constitución, eso trasgrede el principio de proporcionalidad; ya que al legislador no le interesa definir parámetros para establecer si la conducta infractora es realizada con el fin de evadir al fisco. Se impone la multa y para ejercer coacción y garantizar el pago de la sanción, se retiene la mercancía como consecuencia de la sanción impuesta.

La sanción, es un acto de gravamen, que la LEPSIA hace referencia a infracciones tributarias la aplicación de una multa, pero es de recalcar que también una sanción recae en la privación de un derecho. Desde ese punto de vista, la Sala de lo Contencioso Administrativo expone, con relación al derecho de propiedad *“que el patrimonio de las personas resulta afectado en caso que la administración pública le cobre alguna cantidad de dinero como pago y que esta afectación recae directamente sobre del derecho de propiedad”*, <sup>162</sup>

En efecto, la inviolabilidad del derecho de propiedad, se garantiza a través de la protección y cumplimiento de otras garantías constitucionales, tales como el

---

<sup>162</sup>Sentencia Definitiva, Referencia 300-2012 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2015)

derecho de audiencia y seguridad jurídica. El análisis de la sala de lo Contencioso hace referencia a las consecuencias y el agravio que conlleva la imposición de una multa del 300% como sanción a las infracciones aduaneras tributarias. Acerca del derecho de propiedad que “es el poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, por la que se atribuye a su titular la capacidad de disponer del mismo, sin más limitaciones que las que imponga la ley.

Es el derecho real que implica el ejercicio de las facultades jurídicas más amplias que el ordenamiento jurídico concede sobre un bien.

El objeto del derecho de propiedad está constituido por todos los bienes susceptibles de apropiación, para que se cumpla tal condición en general, se requieren tres condiciones: que el bien sea útil, ya que, si no lo fuera, carecería de fin la apropiación; que el bien exista en cantidad limitada y que sea susceptible de ocupación, porque de otro modo no podría actuarse.”

Al momento de imponer la multa no solo existe un perjuicio para el administrado de forma económica, al pago de la multa sino también en relación a la mercadería, en ese sentido donde existe una violación al derecho de propiedad de los administrados, ya que dicha multa puede no ser razonable a la conducta o la infracción aduanera tributaria.

### **3.4.2 Ley de Simplificación Aduanera**

La LSA, establece los procedimientos administrativos en materia de sanciones aduaneras, las infracciones tributarias reguladas en la LEPSIA remiten a esta ley para la aplicación de las sanciones según el art. 17 la cual refiere al procedimiento administrativo que se aplicara para las sanciones aduaneras viéndose inmersa dentro de las mismas las infracciones tributarias,



estableciendo el proceso<sup>163</sup>: a) la apertura del proceso, la cual debe notificarse al declarante, representante, apoderado o agente de aduanas todo el contenido del informe de fiscalización, hoja de discrepancia o informe de investigación, en cuanto a las formas de notificar se encuentran reguladas en el art. 16 comenta que el resultado de la fiscalización se notificara a los sujetos antes mencionados, en el lugar señalado para recibir notificaciones o domicilio, por vía electrónica, telefax o tele facsímil, por correo certificado con constancia de recepción, la cual será realizada por cualquier delegado de la Dirección General<sup>164</sup>.

---

<sup>163</sup> Art. 17.– El proceso administrativo a que alude el Artículo 15 de esta Ley, se desarrollará de la siguiente manera: a) La apertura del proceso debe notificarse al declarante o a su Agente de Aduanas, apoderado o representante, haciéndoles saber el contenido íntegro del informe de fiscalización, hoja de discrepancia o informe de investigación correspondiente, conforme a las reglas de notificación establecidas en el artículo anterior b) El declarante contará con un plazo de quince días hábiles contados desde el siguiente día de la notificación para la presentación de sus alegatos y las pruebas de descargo que estime pertinente; c) Vencido dicho plazo, la Dirección General dictará la resolución que proceda dentro de un plazo de veinte días hábiles. La notificación de dicha resolución se hará dentro del plazo de veinte días hábiles posteriores a la fecha de su emisión.

<sup>164</sup> Art. 16.-Los resultados de la fiscalización deberán ser notificados al declarante o a su agente de aduanas en su caso de acuerdo con las reglas siguientes: Se notificará al supuesto infractor, a su representante legal, apoderado o mandatario aduanero, curador o heredero, en el lugar señalado para recibir notificaciones o en su domicilio. Tales notificaciones se harán por cualquier Delegado de la Dirección General, por la vía electrónica, telefax o tele facsímil, por correo certificado con constancia de recepción, o por los demás medios que autoricen las leyes. Si no se encontrare al interesado o a cualquiera de sus representantes en el lugar señalado para recibir notificaciones o en su domicilio, se le notificará por medio de su cónyuge o compañera de vida, hijo mayor de edad, socio, dependiente o sirviente doméstico, o por medio de persona mayor de edad que esté al servicio del presentante, apoderado, curador o heredero, o de la empresa, oficina o dependencia establecida en el lugar señalado. Si no se encontrare ninguna de las personas señaladas en el inciso precedente, en la dirección indicada, o se negaren a recibirla, se fijará en la puerta de la casa u oficina, una esquila en la cual se notificará la resolución en extracto. Sin no se dieren las circunstancias para que la actuación quede legalmente notificada, ésta se hará por edicto, sujetándose a las formalidades siguientes: Se fijará en el tablero de la Dirección General o de la Aduana respectiva, un extracto breve y claro del auto o resolución correspondiente por un término de setenta y dos horas, pasadas las cuales se tendrá por hecha la notificación. Los Interesados estarán obligados a concurrir a la Dirección General si desean conocer íntegramente la providencia que se ha hecho saber en extracto. Debido a la solicitud que se establece entre el declarante y su agente de aduanas en lo que respecta a sus obligaciones tributarias aduaneras y al mandato que de acuerdo con la legislación de la materia se establece entre los mismos, la notificación que se haga al agente de aduanas se entenderá extensiva para el declarante. Ley de Simplificación Aduanera.

Al no encontrarse ya sea el declarante, representante, apoderado o agente aduanero se notificará por medio de su cónyuge, hijos mayores de edad, socio, dependiente, sirviente o doméstica, en caso de no encontrarse algún sujeto antes mencionado, o se negaren a recibirla. Se fijará en la puerta de la casa u oficina la esquila de notificación conteniendo una resolución en abstracto. Y en caso de no encontrar domicilio donde notificarse se hará por medio de edicto, fijándose en el tablero de la Dirección General o Aduana respectiva, pasado el plazo de setenta y dos horas se dará por notificada a las partes, las cuales deberán apersonarse para que se les remita la resolución, además se entenderá que una vez notificado el agente aduanero es extensivo para el declarante.

El literal b) del art. 17 nos establece un plazo de quince días hábiles, para la presentación de los alegatos y prueba de descargo, c) la Dirección General dictara su resolución en el plazo de veinte días hábiles y se notificara en el plazo de veinte días hábiles posteriores a la fecha de emisión. Contra la resolución admite los recursos administrativos contemplados en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

Dicho proceso lo ejecuta la autoridad competente como máxima autoridad el Director General de Aduanas, siguiéndole el Sub Director General de Aduanas y los agentes auxiliares que se encuentran en las oficinas de la DGA. Siendo la autoridad competente para ejecutar el procedimiento sancionatorio, una vez emitida la resolución, se impondrá recurso ante el Tribunal de Apelaciones Internos y Aduanas.

El procedimiento regulado en la presente ley, no incurre en el mismo procedimiento para atenuar la sanción cuando se impone la multa del 300%, ya que en este caso según el art. 14 de la LEPSIA refiere que se atenuara la

multa si el infractor acepta el cometimiento de los hechos antes de aperturarse el proceso sancionatorio, dicho razonamiento solo viene a confirmar que debería regirse por principio del debido proceso, acorde al artículo 12 de la constitución, principio de legalidad, principio de audiencia, y está relacionada a la parte procedimental del levante de la mercancía, ya que no se realiza el despacho de la misma hasta que se haya pagado coercitivamente la multa o se ejecute el proceso sancionatorio, estando el sujeto pasivo vulnerable en su seguridad jurídica.

### **3.5 Reglamentos y Ordenanzas**

#### **3.5.1 Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancías**

Contiene las bases legales para la determinación y demás procedimientos relacionados con el origen de las mercancías; así como, las obligaciones de los importadores y exportadores para certificar origen de las mercancías, derechos arancelarios y omisiones en las declaraciones<sup>165</sup>.

#### **3.5.2 Reglamento del Código Aduanero Uniforme (RECAUCA)**

Este instrumento jurídico fue aprobado con base al Código Aduanero Uniforme, en el cual desarrollara de forma explícita lo relativo en materia aduanera, dentro de las funciones y atribuciones según su artículo 5, <sup>166</sup>mencionaremos las importantes al tema de investigación siendo:

1. Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la

---

<sup>165</sup> Decreto Legislativo, Resolución No. 156-2006, (El Salvador, Consejo de Ministros de Integración Económica, 7-07-2006, publicado en el Diario Oficial No. 126, Tomo No. 372).

<sup>166</sup> Reglamento del Código Aduanero Uniforme, (El Salvador, Ratificado: el 25 de abril de 2008) ,100.

obligación tributaria aduanera, tales como la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos, obligaciones, derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías y medios de transporte del territorio aduanero.

2. Exigir y comprobar el pago de los tributos.
3. Investigar la comisión de infracciones aduaneras e imponer en su caso las sanciones que correspondan.

El control aduanero, en el RECAUCA se delimita los tipos de controles<sup>167</sup> los cuales pueden ser: permanente, previo, inmediato o posterior al levante de las mercancías. Debemos entender como levante de mercancías cuando se hace ejecuta el despacho de la mercancía.

Las mercancías pasan un proceso o control que puede ser intrusivo o invasivo, con el fin de ejercer el control fiscalizador y este recae: a) el cumplimiento de los deberes y obligaciones de los auxiliares, b) sobre las operaciones aduaneras, sobre las declaraciones, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de tributos y las actuaciones de los exportadores e importadores.

Ejercer ese control de fiscalización es parte de la potestad aduanera el cual en su artículo 12 *refiere “los servicios aduaneros en ejercicio de la potestad aduanera podrán retener o incautar mercancías y medios de transporte cuando haya presunción fundada de la comisión de un delito o de infracciones*

---

<sup>167</sup> *Ibíd.* 102.

*aduanera, a efecto de dar inicio a las diligencias correspondientes, así como ponerlos en su caso a disposición de autoridad competente*".<sup>168</sup> El artículo aplica la retención de la mercancía cuando exista presunción fundada del cometimiento de una infracción tributaria, existe una relación jurídica de carácter personal y patrimonial entre el Estado y los sujetos pasivos, esto se define como obligación tributaria aduanera, al momento de retener la mercancía el Estado garantiza una prenda en relación a incumplir esa obligación. El RECAUCA desarrolla en su normativa a el nacimiento de las obligaciones tributarias aduaneras y los constituyentes de hechos generadores, constituidas en sus artículos 217 y 46 teniendo como efecto o resultados la aplicación de las disposiciones de forma coincidente a la región centroamericana.

### **3.5.3 Reglamento Centroamericano sobre la valoración Aduanera de las Mercancías**

Desarrolla las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas o internadas en el Territorio Aduanero Centroamericano<sup>169</sup>.

### **3.6 Casos facticos sobre el ejercicio del Principio de Proporcionalidad y derecho de Propiedad**

La autoridad competente que ejerce el control aduanero y el control de fiscalización a través de la unidad de análisis de riesgo, el proceso de

---

<sup>168</sup> *Ibíd.* 103.

<sup>169</sup> Decreto Legislativo, Resolución No. 115-2004, (El Salvador, Consejo de Ministros de Integración Económica, 28-06-2004, publicado en el Diario Oficial No. 140, Tomo No. 364).

selectividad de las mercancías y la aplicación de infracciones y su correspondiente sanción, es la Dirección General de Aduanas, a través de sus delegaciones, el proceso administrativo sancionar lo realiza la DGA, una vez emitida su resolución. El sujeto pasivo puede hacer uso de los recursos interponiendo ante la misma autoridad una vez concluido dicho procedimiento, se interpone ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas.

En la ley existen muchos casos donde se da esta vulneración al principio de proporcionalidad y derecho de propiedad, cuando la autoridad aduanera imputa una conducta al sujeto pasivo constitutiva de infracción tributaria regulada en su art. 8 LEPSIA imponiéndose una sanción del art. 10 del mismo cuerpo normativo.

La Sala de lo Contencioso Administrativo, en su sentencia con referencia N°383-2010, de fecha catorce de agosto del año dos mil diecisiete, en un proceso contencioso administrativo promovido por la sociedad Logística Comercial El Salvador, Sociedad Anónima De Capital Variable, a través de sus apoderados judiciales, inicia el proceso contra la resolución emitida por la Delegación de Aduana Zona Franca Santa Tecla, de fecha veintidós de enero del año dos mil nueve, en donde se les impuso una multa del 300% como sanción contemplada en la LEPSIA en su art. 10, sobre la base de la trasgresión del art. 8 en relación a la clasificación arancelaria estipulada por la parte actora. Imponiéndose la multa por una cuantía de \$9,157.68, además del pago de los derechos arancelarios a la importación de \$2,701.38 y el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios de \$351.18.dicha resolución fue confirmada por las entidades aduaneras por la DGA en su resolución de fecha dieciséis de abril del año dos mil nueve y el TAlIA en fecha veinticinco de junio del año dos mil diez.

El motivo fundamental en lo que baso sus argumentos la parte actora es que el auxiliar aduanero baso su imposición de la infracción en la clasificación arancelaria errónea, según el sistema aduanero en vez de tomar como base conocimientos en materia aduanera jurídica para fundamental la clasificación arancelaria sobre un producto de proteínas, baso su fundamentación o razonamiento en conceptos y naturaleza de los componentes establecidos en la OMS del producto, por tanto justificando así la vulneración al principio de proporcionalidad.

Cabe destacar que en la sentencia lo más importante de resaltar es el análisis emitido por el magistrado Luis Rivera Márquez, que hace énfasis y disiente en el fallo en relación al monto de la multa, específicamente en la multa del 300% que refiere el art. 10 de la LEPSIA, “en ese sentido refiere que el monto de la multa debe declararse ilegal el acto únicamente a los efectos de determinar un nuevo monto de sanción debidamente motivado y que necesariamente es inferior al 300%.” Este razonamiento deviene de los siguientes puntos:

Con relación, de los hechos argumenta la parte actora *«... que el agente de aduanas encargado del procedimiento de importación del “producto” incurrió en un error invencible al clasificar el producto en la partida arancelaria 3504.00.00 peptomas y sus derivados en la declaración de mercancías discrepada por el contador vista.*

Dicho error invencible se debió a la falta de actualización de la documentación de respaldo del “producto” proporcionada por el manufacturados del referido “producto” (...) desde el momento en que el funcionario aludido consigna en el texto de la hoja de discrepancia que la infracción aduanera es producto de una “inexactitud en la clasificación arancelaria”, está determinando que dicha infracción no es producto de la mala intención –dolo- de mi representada, sino

que de culpa».<sup>170</sup> Conforme con el artículo 14 de la Constitución, la Administración Pública está habilitada para la imposición de sanciones que afecten la esfera jurídica de los administrados, en ocasión de la infracción del ordenamiento jurídico administrativo.

En particular, las sanciones administrativas en el marco del ordenamiento tributario aduanero, persiguen la típica finalidad de impedir la inobservancia de las normas en vía preventiva mediante la intimidación a la generalidad, tal como lo establece el considerando III de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras LEPSIA, al estipular que la referida ley debe contener sanciones ejemplares y en vía represiva (ibídem el referido considerando al *establecer* que contribuyan a reprimir efectivamente *las conductas irregulares*).

Esa doble finalidad de las sanciones tributarias aduaneras, además de la jurisprudencia constitucional en procesos de constitucionalidad, De ahí que, el ejercicio de dicha potestad se encuentra sujeto a los límites propios del Estado de Derecho, y en particular de aquellos que resultan inherentes a cualquier procedimiento de restricción de derechos fundamentales, legalidad, lesividad, culpabilidad, proporcionalidad.

Para el caso particular, tal como lo alegó la sociedad demandante «*[m]ediante la aplicación automática de la multa del 300% se da una desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo, lo que implica un sacrificio excesivo del derecho patrimonial de mi representada y en consecuencia vulnera el principio de culpabilidad, entendido este (sic) como un principio estructural básico del Derecho Penal y del Derecho*

---

<sup>170</sup> Sentencia Definitiva, Referencia: 383-2010, (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 2017).



*Administrativo Sancionador y un límite infranqueable al ejercicio del ius puniendi del Estado. Este principio, que a su vez actúa como determinante del principio de responsabilidad y protector del derecho a un procedimiento sancionador con todas las garantías, condiciona la imposición de sanciones a la concurrencia del elemento subjetivo de culpa en la conducta del imputado...».*<sup>171</sup>

*“La Sala de lo Constitucional ha expresado “...en materia administrativa sancionatoria es aplicable el principio nulla poena sine culpa; lo que excluye cualquier forma de responsabilidad objetiva, pues el dolo o culpa constituyen un elemento básico de la infracción tributaria. (Ibídem 3-92 Ac. 6-92)*

En la línea de lo anterior se ha pronunciado esta Sala, afirmando que *«... el Derecho Administrativo Sancionador, ha llegado a todas las disciplinas jurídicas de la administración (tributaria, municipal, disciplinaria, entre muchas otras) y por ende, se encuentra indudablemente atado a los principios de legalidad, de culpabilidad, prohibición de bis in ídem, entre otros.»* [Sentencia definitiva de las ocho horas cincuenta y nueve minutos del diecinueve de junio de dos mil catorce en el Proceso de referencia 251-2010].

En particular, en relación a la responsabilidad objetiva y el principio de culpabilidad, esta Sala ha señalado *«...pese a que el silogismo fáctico se ha comprobado, es imprescindible que además se identifique el nexo de culpabilidad, por estar prohibida la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria. (Sentencia definitiva de las ocho horas cincuenta y cinco minutos del veintidós de octubre de dos mil catorce en el Proceso de referencia 308-2011).»*

---

<sup>171</sup> *Ibíd.*

La conducta culposa en ningún caso debe sancionarse conforme al monto que le corresponde a la dolosa, contrario sensu la decisión sancionatoria sería contraria a la constitución por atentar al principio de culpabilidad.

“Así, es preciso afirmar que, en el derecho positivo salvadoreño, y en particular en el Administrativo Sancionador, el principio de culpabilidad tiene cobertura tanto constitucional (artículo 12) como infra constitucional [artículo 32 letra e) de la LEPSIA] lo que, desde luego, exige su aplicación para, en particular, el establecimiento de la sanción estatuida en el inciso primero del artículo 10 de la LEPSIA. Al margen de la Declaración Americana de Derechos Humanos --- *«Artículo 25.- Se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable»*; *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos – «Artículo 14.2.- Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley»*–; y *Convención Americana sobre Derechos Humanos o “Pacto de San José” –«Artículo 8.2.- Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad»*–.

En el presente proceso, la conducta constitutiva de infracción consistió en el perjuicio fiscal por la ausencia de ingreso tributario provocada por la indebida clasificación arancelaria del producto comercial denominado PERFORMANCE PROTEIN POWDER que provocó la posibilidad de falta de pago de los tributos correspondientes.

Las autoridades demandadas han dejado entrever una conducta imprudente en la clasificación arancelaria. Así el Tribunal de Apelaciones de los impuestos Internos y de Aduanas en su resolución dice: *«... si bien lo expuesto, no arroja elementos de juicio que permitan demostrar que la citada recurrente social,*

*tenía la voluntad de cometer los actos susceptibles de configurar infracciones (...) actuó con negligencia.»*. En este aspecto se advierte coincidencia entre lo que expresa el actor y la autoridad demandada, en tal sentido descartan desde todo punto de vista cualquier conducta de carácter dolosa.

Esa errónea clasificación arancelaria ha sido el producto, tal como se ha explicado en la sentencia, de interpretar normas técnicas juridizadas (SAC) con fundamento, primero, en dos pruebas merceológicas (elaborados por el Laboratorio de Calidad Integral de la Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social y por el Departamento de Laboratorio de la Dirección General de Aduanas) y, segundo, con base en el *Codex Alimentarius*, documento de uso técnico, para descifrar si la composición química de la *proteína de aislado de soya* es, para efectos de la correcta clasificación arancelaria, *aislado de proteína o concentrados de proteína*.

En consecuencia, la errónea clasificación arancelaria, y el consecuente daño fiscal, ha sido realizado, por las razones apuntadas, en ausencia de dolo, supuesto necesario para la aplicación de la multa establecida en el inciso primero del artículo 10 de la LEPSIA en un 300%. La multa como consecuencia está sujeta a los límites de la potestad sancionatoria, uno de ellos es el principio de culpabilidad, que entre uno de sus derivados es la exigencia de la responsabilidad subjetiva, es decir dolo o culpa.

Aunque la conducta típica descrita en la normativa administrativa no hace la distinción, para la determinación de la sanción, no puede dejarse de lado que el comportamiento base para una sanción puede ser doloso o culposo; en consecuencia el monto de la sanción debe ser diferente según el caso; es decir que la conducta culposa en ningún caso debe sancionarse conforme al monto que le corresponde a la dolosa, *contrario sensu* la decisión sancionatoria sería

contraria a la Constitución por atentar al principio de culpabilidad, que exige que ante supuestos o reproches desiguales la pena debe ser distinta.

En el presente caso, dado que la penalidad fija del 300 % no permite hacer un juicio motivado en cuanto al monto de la pena, con mucha más razón no sería posible sancionar indistintamente conductas dolosas y culposas, por consiguiente, ese monto solo puede ser aplicable a las dolosas. A las culposas solo es posible en un quantum distinto, entendiéndose, bajo una hermenéutica integracionista conforme a la constitución, a los fines de evitar impunidad. En cuanto a que el artículo se interprete que lo es hasta una penalidad del 300%.

Dado que no es acorde al principio de culpabilidad sancionar con el mismo monto de sanción conductas dolosas y culposas, para el presente caso es necesario una interpretación conforme al artículo 12 de la Carta Magna, del artículo 10 de la LEPSIA, lo que llevaría a considerar que la pena se entienda hasta en un 300%, por lo que según las particularidades del caso debe reducirse ese porcentaje, lo que obligaría a imponer una sanción motivada, quedando en tal caso un porcentaje que necesariamente debe ser menor al del 300 %, ya que, como se ha dicho, éste solo es aplicable para conductas dolosas.

## **CAPITULO IV**

### **ANALISIS DEL DERECHO COMPARADO DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADUANERAS**

El propósito de este capítulo, consistió en el análisis sucinto de algunas normas aduaneras de distintos países, para ver de qué manera se asemeja o discrepa con nuestro marco legal aduanero, ahora bien, para desarrollar este apartado se tomó de referencia las legislaciones aduaneras de los países de México, Colombia y Costa Rica.

El derecho comparado, es una especialidad que coteja las semejanzas y disparidad de los diversos sistemas tributarios vigentes en el mundo, con el propósito de comprender y enriquecer el sistema jurídico tributario aduanero de un determinado país, dicho estudio es necesario, para apreciar tanto las diferencias y las semejanzas, como los defectos y los aciertos de ese ordenamiento, con el fin de perfeccionar las instituciones de un país y por ende el sistema jurídico tributario aduanero. Por lo tanto, se ubica un punto de partida en común, un problema y necesidad social que comparten uno o más países o sociedades, a los cuales se requiere aplicar el análisis comparativo con relación a las infracciones y sanciones aduaneras, de tal manera, encontrar en las normas e instituciones o procesos con los que los países examinados han intentado resolver el problema o necesidad que comparten.

#### **4.1 Estados Unidos Mexicanos**

Es por ello, que la Ley Aduanera de los Estados Unidos Mexicanos, establece infracciones y sanciones en materia de comercio exterior, las cuales están reguladas en el título octavo del artículo 176 al 201, de las cuales se determina

sus infracciones, delitos y sanciones, siendo este un país donde el comercio exterior es de mucha afluencia en el tráfico de mercancías, de tal forma, los regímenes y controles que convergen la normativa mexicana repercuten directamente en el despacho aduanero, entre las que cabe destacar las siguientes:

### Delitos, Infracciones y Sanciones Aduaneras en México

Se considera que comete el delito de contrabando de mercancías quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

1. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
2. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
3. De importación o exportación prohibida.<sup>172</sup>

Es necesario, que de la presente legislación, se describa cuáles son las infracciones aduaneras, y una vez puntualizado cuales son los delitos. Recordando, que la naturaleza jurídica en materia aduanera; es que el Estado debe velar por un régimen y control de fiscalización, y así evitar el contrabando de mercancías, por lo tanto la ley aduanera de los estados unidos mexicanos refiere en su artículo 176 las diferentes infracciones aduaneras, las cuales se detallan de la siguiente manera:

1. La importación o exportación de mercancías en las que se omita el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias que deban cubrirse; en las mercancías que se

---

<sup>172</sup> Ley Aduanera, (México: Cámara de Diputados, 1995), art. 176.

importen o exporten sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica, en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso, antes de realizar los trámites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias, emitidas conforme a la ley de comercio exterior.

En el caso de que esté prohibida la importación y exportación de las mercancías de que se trate; así como la ejecución de actos idóneos dirigidos a realizar las acciones anteriores, si éstas no se consuman por causas ajenas a la voluntad del infractor.

2. El desvío de las rutas fiscales que se haga de mercancías extranjeras que se encuentren en tránsito internacional, así como la transportación de dichas mercancías por medios no autorizados, en el caso de tránsito interno
3. La introducción o salida de mercancías del territorio nacional por aduana no autorizada; así como el caso en que no se acredite con la documentación aduanal correspondiente, la estancia legal o la tenencia legítima de las mercancías en el país o cuando no se acredite que se cumplió con todos los trámites requeridos por la ley para su introducción o salida del territorio nacional.
4. Cuando sin autorización de la autoridad aduanera se destinen las mercancías a una finalidad distinta a la que determinó el otorgamiento de alguna franquicia, exención o reducción de contribuciones para su importación o cuando sean destinadas a un fin distinto a aquél que se tomó en consideración para eximir del cumplimiento de alguna regulación o restricción no arancelaria respecto a dichas mercancías; así como el caso

de que las mercancías sean trasladadas a lugar distinto del que se señaló al otorgar el beneficio.

5. La enajenación de las mercancías o el uso de las mismas por personas diferentes del beneficiario, sin autorización de la autoridad aduanera.
6. En el caso del tránsito interno, cuando no se presenten las mercancías dentro del plazo que se otorgó para el arribo de ellas a la aduana de despacho o salida.
7. La omisión en la presentación ante las autoridades aduaneras de los documentos que amparen las mercancías que se importen o exporten, que se transporten o almacenen, así como de los pedimentos, facturas y autorizaciones; o cuando dicha presentación se realice extemporáneamente o con datos inexactos o falsos.
8. Cuando se omite declarar en la aduana de entrada o salida del país que se lleva consigo cantidades en efectivo, cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar, cuyo monto sea superior al equivalente en la moneda de que se trate a diez mil dólares de los Estados Unidos de América.
9. La omisión del nombre o la clave de identificación fiscal del proveedor o del exportador en el pedimento que ampare la mercancía que se importa.
10. Cuando las personas autorizadas para almacenar o transportar las mercancías no tienen en los almacenes, en los medios de transporte o en los bultos que las contengan los precintos, etiquetas, cerraduras, sellos y demás medios de seguridad exigidos por la ley o el reglamento.



11. Cuando los almacenes generales de depósito permitan el retiro de las mercancías sujetas al régimen de depósito fiscal sin cumplir con las formalidades para su retorno al extranjero o sin que se haya realizado el pago de contribuciones correspondiente y cuotas compensatorias causadas por su importación o exportación definitiva.

12. Cuando se utilice una clave confidencial de identidad equivocada o que haya sido revocada o cancelada al presentar el pedimento o realizar cualquier trámite.

13. Falsificación o alteración del contenido de algún gafete de identificación.

Se considera que la actual legislación en materia tributaria y aduanera no existen diferencias notables, entre las conductas que se tipifican en algunas infracciones y delitos, ejemplo de ello son las conductas omisivas de pago de tributos. Por consiguiente, esto genera un grave problema de inseguridad jurídica al infractor, ya que se le está juzgando dos veces por la misma conducta. Una vez, que se ha determinado los hechos generadores estipulados como las infracciones importantes dentro de esta normativa, es necesario hacer referencia a la consecuencia jurídica, siendo las sanciones con la cual se reprende la conducta “ilícita” del infractor, haciendo énfasis que dichas sanciones son correspondientes al art. 176, estando reguladas en el artículo 178 del mismo marco legal, que se aplican de la siguiente forma:

1. Multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar. <sup>173</sup>

---

<sup>173</sup> *Ibíd.* 115.

Cuando la infracción a que se refiere esta fracción sea cometida por pasajeros, se impondrá una multa del 80% al 120% del valor comercial de las mercancías.

2. Multa de \$4,060.00 a \$10,150.00 cuando no se haya obtenido el permiso de autoridad competente, tratándose de vehículos.
3. Multa del 70% al 100% del valor comercial de las mercancías, cuando su importación o exportación esté prohibida o cuando las maquiladoras y empresas con programa autorizado por la Secretaría de Economía realicen las importaciones temporales a que se refiere la fracción III.
4. Siempre que no se trate de vehículos, multa del 70% al 100% del valor comercial de las mercancías cuando no se compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias o cuotas compensatorias correspondientes, normas oficiales mexicanas, con excepción de las normas oficiales mexicanas de información comercial.
5. Multa del 100% al 150% del valor comercial de las mercancías declaradas, a la mencionada en la fracción VI del artículo 176 de esta Ley.
6. Multa equivalente del 5% al 10% del valor declarado de las mercancías cuando se trate de los supuestos a que se refiere la fracción VII.
7. Multa del 70% al 100% del valor declarado o del valor comercial de las mercancías, el que sea mayor, a la mencionada en la fracción VIII.<sup>174</sup>
8. Multa del 10% al 20% del valor declarado o del valor comercial de las mercancías, el que sea mayor, a la señalada en la fracción IX.

---

<sup>174</sup> *Ibíd.*

9. Multa equivalente a la señalada en las fracciones I, II, III o IV de este artículo, según se trate, o del 70% al 100% del valor comercial de las mercancías cuando estén exentas, a la señalada en la fracción X, salvo que se demuestre que el pago correspondiente se efectuó con anterioridad a la presentación de las mercancías, en cuyo caso, únicamente se incurrirá en la sanción prevista en la fracción V del artículo 185 de esta Ley.
  
10. Multa del 70% al 100% del valor en aduana de las mercancías en los casos a que se refiere la fracción XI del artículo 176 de esta Ley.<sup>175</sup>

Es de aclarar, que las sanciones descritas en esta ley, el legislador realiza una clasificación de las mismas, conforme a las actividades que ejecuta el importador o exportador, siendo de forma exhausta la tipificación de infracciones y sanciones. Sin embargo, a efectos de la investigación solamente se hace mención a las infracciones y sanciones necesarias para realizar el análisis comparativo.

De tal manera, se efectuó el análisis sobre las sanciones tributarias aduaneras, las sanciones en materia tributaria comúnmente son las multas, según lo establecido por el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No obstante, en la legislación aduanera; se aplica la confiscación en los siguientes supuestos: cuando las mercancías de procedencia extranjera no sean retiradas de los almacenes generales de depósito; cuando se señale en el pedimento el nombre, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiera solicitado la operación de

---

<sup>175</sup> *Ibíd.*

comercio exterior; en el caso de vehículos extranjeros cuando no se haya obtenido el permiso de la autoridad competente.

Entre otros supuestos, el artículo 183-a de la ley aduanera fija que también procede la clausura de acuerdo con la hipótesis de la fracción VIII del artículo 187 de la ley aduanera. Asimismo, en materia administrativa las sanciones son la clausura, el decomiso, el arresto hasta por 36 horas, el apercibimiento, la amonestación, la suspensión, la inhabilitación, la destitución y la cancelación<sup>176</sup>.

En cuanto a la multa, la doctrina la define “*como la consecuencia jurídica del incumplimiento de una obligación tributaria*”.<sup>177</sup> En un primer acercamiento, la naturaleza jurídica de la multa es represiva, cuya finalidad es la amenaza del castigo en todo el sistema tributario a quienes lo vulneren. No obstante, algunos autores la consideran de carácter reparatorio o indemnizatorio.<sup>178</sup> En ese sentido se entiende que la multa como consecuencia jurídica tiene por objeto reprimir la conducta del infractor.

Sumada a esta circunstancia, las multas en materia tributaria también se les otorga otra característica, considerándolas accesorio de las contribuciones (artículos 2; 20, fracción III; y 21 del Código Fiscal de la Federación), por lo que el legislador le da la misma naturaleza, es decir, las multas deben informarse de los principios de justicia tributaria, y así también, deben actualizarse conforme al índice nacional de precios, en caso de que no se paguen oportunamente.

---

<sup>176</sup> Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez et al, *Elementos de Derecho Administrativo 2*, (México: Limusa, 2002) ,154.

<sup>177</sup> Armando Porrás y López, *Derecho Fiscal*, (México: Porrúa, 1972) ,143.

<sup>178</sup> Otto Mayer, *Derecho Administrativo Alemán*, Tomo II, (Argentina: Depalma, 1950), 306.

De acuerdo con la jurisprudencia mexicana, para que la sanción sea constitucional debe tener las siguientes características:<sup>179</sup>

- a. La gravedad de la infracción cometida,
- b. El monto del negocio, y
- c. La capacidad económica del particular.

Por otra parte, el establecimiento de las multas fijas en el Código Fiscal de la Federación generó una copiosa doctrina jurisprudencial en el sentido de considerarlas inconstitucionales, por tal motivo, fue necesario implantar mínimos y máximos de acuerdo con los artículos 77 del Código Fiscal de la Federación y 178, 183, 185, 187, 189, 191, 193 y 200 de la Ley Aduanera.

El principio de la individualización de las penas, que aplicado en el campo de las multas deben observarse las atenuantes o las agravantes de las infracciones conforme a los artículos 75 del Código Fiscal de la Federación, y 198 y 199 de la Ley Aduanera.<sup>180</sup> Esto genera seguridad jurídica al contribuyente y permite a las autoridades administrativas analizar las características de la infracción y singularizarla. Así pues, se ha reiterado el criterio jurisprudencial sobre los mínimos y máximos de las multas; al respecto, cabe citar la siguiente tesis<sup>181</sup> Se debe considerar, tanto de orden público y de interés social, regular el debido cumplimiento de la obligación ciudadana, de contribuir de manera proporcional y equitativa, según dispongan las leyes, conforme a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución

---

<sup>179</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo Directo, Tomo XI, Tesis VI, 48-A, (México, 2000), 1083.

<sup>180</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Inconstitucional, Tomo XIV, Tesis VI, 2ºA1, (México, 2001), 1125.

<sup>181</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Inconstitucional, Tomo XIX, Tesis I7º, A270 A, (México, 2004), 1563.

Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues de no ser así, se permitiría la evasión de las aportaciones requeridas para que el Estado cuente con recursos suficientes para la satisfacción de los servicios públicos.

Las multas, constituyen uno de los medios con los que cuenta la autoridad; para disuadir al contribuyente de incurrir en conductas de omisión a las obligaciones fiscales, medida que además tiene como efecto constituirse en ejemplar para el causante incumplido. Por consiguiente, la pretensión de que el límite inferior del parámetro de mínimo a máximo de la multa deba ser una cantidad irrisoria propiciaría impedirle cristalizar el objetivo teleológico esencial de la sanción pecuniaria, puesto que se anularía el propósito de disuasión y ejemplaridad para el causante que incumple un importante deber ciudadano.

De ahí que se deba estimar acertado que el legislador establezca un límite inferior de sanción en un monto que provoque un impacto tal que haga conciencia de lo delicado del incumplimiento, así sea en el caso más atenuado. Sumada a esta circunstancia, es necesario contemplar porcentajes con relación a la deuda tributaria incumplida, de acuerdo con la siguiente tesis: La circunstancia que el legislador en el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, haya fijado como monto mínimo de la multa el 70% de las contribuciones omitidas actualizadas, no viola el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La norma a quien corresponde, en principio, determinar en qué medida una conducta infractora afecta al orden público y al interés social y cuál es el monto suficiente de la sanción pecuniaria para desalentar su comisión.<sup>182</sup>

---

<sup>182</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Materia Administrativa, Tomo XIV, Tesis III2°, A70 A, (México, 2001), 1365.

1. La finalidad de la multa relativa, es castigar la conducta infractora y procurar que los sujetos pasivos de la obligación tributaria, no vuelvan a incurrir en la omisión de su cumplimiento, por tanto, el monto equivalente al 70% de las contribuciones omitidas actualizadas no puede considerarse por sí mismo excesivo, ya que la cuantía de la sanción guardará una estrecha relación con el monto de la obligación incumplida, razón por la cual resultará mayor en la medida en que sea superior el adeudo descubierto. Asimismo, la omisión en su pago genera una grave afectación al Estado, al impedirle desarrollar con la debida oportunidad sus funciones. Siguiendo los criterios jurisprudenciales se ha establecido que las multas deben contemplar dos cuestiones fundamentales:

- 1) La proporcionalidad de la infracción
- 2) La capacidad económica del infractor.

Por eso, hay que hacer notar que la legislación mexicana establece un destino específico al importe de las multas de acuerdo con el artículo 201 de la ley aduanera. Dicho destino será la formación de fondos para estímulos y recompensas del personal aduanero.

Al respecto, se sostiene que dicha finalidad desvirtúa la naturaleza represiva de las multas, lejos de incentivar al personal aduanero.<sup>183</sup> Por tal razón se debe apuntar el doble carácter que algunos doctrinarios le han dado a la multa, por una parte el represivo, y por otra, el beneficio fiscal, y sobre este último, se ha dicho que la hacienda pública debe recibir un lucro a través de la multa.<sup>184</sup>

---

<sup>183</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia Constitucional, Administrativa, Tomo XVII, Tesis 2° XIX/2003A70 A, (2003), 328.

<sup>184</sup> Vincenzo Manzini, *Diritto Administrativo italiano*, Vol. XI, 2° parte, (Cambiago: Ferrari Venezia, 1950), 153.

Como se explicó, la ley de los estados unidos mexicanos, según jurisprudencia y conforme a la ley; las sanciones deben tomar en cuenta: a) La gravedad de la infracción cometida, b) El monto del negocio, y c) La capacidad económica del particular. En la legislación salvadoreña, la Sala de lo Constitucional refiere que para aplicar las sanciones se debe tomar en cuenta: a) la gravedad del daño causado, b) las acciones que tomo el infractor para detener el ilícito, c) el beneficio obtenido, d) la capacidad económica del infractor, e) el nivel de intencionalidad y f) perjuicios ocasionados.

En definitiva, México una de las normativas en comento, se estableció que no hace una distinción entre las infracciones tributarias y administrativas, ya que en la ley general de aduanas, solo determina infracciones y sanciones como tal, a comparación de la nuestra que si hace alusión en un acápite en la Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras, donde contempla las infracciones administrativas, tributarias y penales, es así que en dicho país en materia de aduana y tributaria, no existen diferencias notables entre las conductas que se tipifican, produciendo problemas gravísimos de inseguridad jurídica al infractor en el momento de la imposición de la multa.

De tal modo, como lo prescribe la jurisprudencia mexicana que las sanciones deben estar acordes al principio de proporcionalidad, en cuanto a la conducta prevista y el bien jurídico que se debe proteger.

Dentro del análisis, se concluye que el Estado debe recaudar, a través de estos mecanismos (contemplar infracciones para imponer sanciones), es importante de regular todo lo referente al comercio exterior, es que, se encuentra en la necesidad de tener un control fiscal, pero este no debe violentar principios generales de la constitución hacia los sujetos pasivos (exportador e importador).



Asimismo, la diferencia más notable entre la ley de la República Mexicana y la legislación salvadoreña, es que la primera, contempla todo lo referente a materia tributaria aduanera. Como se conforman sus autoridades, infracciones y los hechos generadores que deben infringir para imponer las sanciones respectivas y el procedimiento, todo contenido en una sola normativa. Imponiendo las sanciones más exorbitantes, ya sea por porcentaje o cantidad a través de las diversas actividades de comercio que realiza y cabe mencionar la posición geográfica crucial para el cometimiento de ilícitos con mayor facilidad.

La segunda, que la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, solo contempla las infracciones y sanciones, y una parte de su procedimiento administrativo. El procedimiento sobre la imposición de la multa está regulado en la Ley de Simplificación Aduanera, y todo lo referente en materia aduanera se contempla en la Ley General de Aduanas y otras, dado a una interpretación errónea de la normativa.

#### **4.2 Estatuto Aduanero de Colombia (República de Colombia)**

La legislación aduanera colombiana, contempla un régimen sancionatorio e identifica las infracciones administrativas y aduaneras, que pueden incurrir los sujetos responsables de las obligaciones que se consagran en la propia ley. Así mismo, define las sanciones aplicables por la comisión de las infracciones, entre ellas, da lugar a la aprehensión y decomiso de mercancías y los procedimientos administrativos para la declaratoria del decomiso, para la determinación e imposición de sanciones y para la formulación de liquidaciones oficiales. *“Las infracciones administrativas aduaneras colombianas, son sancionadas con amonestación multas, suspensión o*

*cancelación de la autorización, inscripción o n para ejercer actividades según corresponda a la naturaleza de la infracción y la gravedad de la falta, ya que en esta legislación las infracciones aduaneras se han clasificado en leves, graves y gravísimas”<sup>185</sup>.*

Las autoridades aduaneras colombianas, aplican sanciones por la comisión de las infracciones, sin perjuicio de la responsabilidad civil, penal o fiscal o cambiaria que pueda derivarse de las conductas o hechos investigados y de la obligación de subsanar los errores que hayan dado lugar a la comisión de la misma. Cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave, prevaleciendo en su orden, la cancelación, suspensión o la multa, según corresponda. La imposición de tres o más sanciones, por la comisión de infracciones aduaneras gravísimas o graves dentro de un período de un año, dará lugar a la imposición de la sanción de suspensión hasta de tres meses.

La imposición de tres o más sanciones, por la comisión de infracciones aduaneras gravísimas o graves, que hayan dado lugar a la suspensión de una autorización, inscripción o habilitación, según el caso, dentro del periodo de un año, dará lugar a la imposición de la cancelación.

Clases de infracciones y sanciones<sup>186</sup>. Las infracciones tipificadas en el presente Decreto se clasifican en:

- a. Tipo general
- b. Infracciones comunes a todos los operadores de comercio exterior.

---

<sup>185</sup> Legislación Aduanera Colombiana, (Colombia, Parlamento Colombiano, 1999), 277- 278.

<sup>186</sup> Estatuto Aduanero de Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, (Decreto N° 390, Marzo 2016), 230.

c. Infracciones especiales.

Cuando el efecto de una norma esté determinado por la naturaleza gravísima, grave o leve de una infracción, se entenderá:

1. Por infracciones gravísimas, aquellas que dan lugar a la cancelación la autorización o habilitación Operador de Comercio Exterior, o cancelación de la calidad de importador o exportador en el Registro Único Tributario (RUT) o registro que haga sus veces.

2. Por comunes y que se sancionen con multa superior a doscientas unidades de valor tributario (200 UVT), o al sesenta por ciento (60%) del valor o al por ciento (60%) del valor FOS las mercancías

3. Por leves, las infracciones sancionadas con amonestación o multa igual o inferior a Doscientas unidades de valor tributario (200 UVT) o al sesenta por ciento (60%) del valor de los fletes o al sesenta por ciento (60%) del valor FOB de las mercancías.

Según el artículo 516,<sup>187</sup> refiere sobre la gradualidad, en las sanciones se realizara en los siguientes casos:

1. Cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave, prevaleciendo en su orden la de cancelación a la de multa. Si todas fueren sancionadas con multa, se impondrá la más alta incrementada en un veinte por ciento (20%), sin que el resultado sea superior a la suma de todas las multas.

---

<sup>187</sup> Ibid. 231.

2. las infracciones en que se incurra en una declaración aduanera y sus documentos soporte se tomarán como un solo hecho, en cuyo caso se aplicará la sanción más grave.

3. la comisión de la misma infracción por un operador de comercio exterior de naturaleza común o especial, sancionada mediante acto administrativo en firme o aceptada en virtud del allanamiento a su comisión, en el curso de los últimos cinco (5) años. Dará lugar a Incrementos sucesivos en un veinte por ciento (20%) del monto de la multa, sin que tales incrementos superen el ciento por ciento (100%) de la multa base del cálculo. Estos incrementos no convertirán la infracción en grave.

Por lo que se refiere a la gradualidad, solo operará frente a sanciones que se encuentren debidamente ejecutoriadas dentro del periodo señalado anteriormente. Cuando la sanción fuere de cancelación, la nueva solicitud de autorización, inscripción o habilitación según corresponda, solo podrá presentarse una vez transcurridos cinco años contados a partir de la fecha de ejecutoria del acto que impuso la sanción.

Las sanciones de multa, establecidas en el presente decreto; se reducirán en porcentajes sobre el valor establecido para cada caso. Un 30% cuando sea incurrida por primera vez dentro del periodo de un año en una infracción administrativa aduanera, y en un 10% cuando incurra por segunda vez dentro del citado periodo en la misma infracción administrativa aduanera.

El artículo 525 <sup>188</sup>desarrolla las infracciones aduaneras, de tipo general el cual refiere *“Para los efectos del régimen sancionatorio, incurre en infracción*

---

<sup>188</sup> Ibid. 235.

*aduanera quien incumpla las obligaciones o viole las prohibiciones o restricciones establecidas en el presente Decreto, que resulten de una formalidad aduanera, de un régimen aduanero o de la autorización o habilitación de un operador de comercio exterior. Las obligaciones, prohibiciones o restricciones deberán estar expresamente previstas en el presente Decreto. Las infracciones se sancionarán con amonestación escrita, salvo aquellas tipificadas como infracciones comunes o especiales en los siguientes artículos, las que tendrán la sanción que en cada caso lo indica la norma.”*

El artículo 526, establece las infracciones comunes de los operadores de comercio exterior; y determina que las infracciones que dan lugar a la sanción de cancelación de la autorización o habilitación, a quienes incurran en las siguientes infracciones, se les impondrá la sanción de cancelación en cada caso se indica:

1. Permitir o participar en operaciones relacionadas con mercancías, regímenes o destinos aduaneros expresamente prohibidas por la Constitución Política, la Ley o Decreto.
2. Permitir o participar como operador comercio en operaciones vinculadas a los delitos de contrabando, contrabando de hidrocarburos y sus derivados, favorecimiento y facilitación contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos, fraude aduanero, enriquecimiento ilícito, tráfico armas, municiones, explosivos.
3. Simular la realización de una operación aduanera, de un régimen o de un destino aduanero. No se configura esta infracción por incumplimiento de alguna formalidad aduanera, siempre y cuando las mercancías se hubieren sometido a la operación, régimen o destino aduanero de que se trate.

4. Obtener la autorización o habilitación como operador de comercio exterior mediante la utilización de medios fraudulentos.
5. Obtener y utilizar documentos no corresponden a la operación comercio exterior de que se trate.
6. Ingresar o sacar mercancías del territorio aduanero nacional por no habilitados, salvo que, para el ingreso, se configure el arribo forzoso a que se refiere el artículo 184 de este Decreto. La sanción de cancelación se impondrá sin perjuicio de la aprehensión y decomiso. Tanto del medio de transporte, como de mercancías extranjeras a bordo del mismo.

Y una serie de infracciones, que opera a través de operadores de comercio como sustraer, mercancías sujetas al control aduanero, así mismo actuar como agente operador sin estar autorizado, no entregar a la autoridad aduanera la carga o mercancías, el uso indebido de las claves electrónicas otorgadas al operador de comercio exterior, todos estos hechos generadores conllevan a una multa equivalente a las unidades valorativas tributarias del 100%, 200% y 500%. El artículo 528<sup>189</sup> se explica, las infracciones especiales de los declarantes, importadores o exportadores. Al declarante, importador o exportador que incurra en una de las siguientes infracciones se dan por los declarantes en los regímenes aduaneros como:

- a) Declarar una base gravable inferior al valor en aduana que corresponda, que conlleve un menor pago de derecho e impuestos. La sanción a imponer será de multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la diferencia

---

<sup>189</sup> Ibid. 237.

que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduana que corresponda de conformidad con las normas aplicables, establecido en virtud del control aduanero o de la declaración de corrección.

- b) Incurrir en inexactitudes o errores en la declaración aduanera, diferentes a los previstos en el numeral anterior, que conlleven un menor pago de derechos, impuestos y sanciones a la importación. La sanción a imponer será de multa equivalente al veinte por ciento (20%) de los derechos e impuestos y sanciones no declarados y liquidados.
- c) Exportar mercancías sometidas a regalías, contribuciones, tasas, retenciones, cuotas de fomento o impuestos, sin el cumplimiento de las formalidades aduaneras o sin cancelar los valores a que hubiere lugar. La sanción a imponer será de multa equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor FOS de las mercancías.
- d) No informar o no presentar, según el caso, la declaración de corrección con los valores definitivos, conforme lo establecido por los artículos 178, 227 Y demás normas concordantes del presente Decreto, tratándose de valores provisionales. La sanción a imponer será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del mayor valor resultante entre el valor declarado provisionalmente y el valor definitivo que determine el importador o la autoridad aduanera, por cada mes o fracción de mes transcurrido desde la fecha de vencimiento de los plazos establecidos, sin que esta exceda el cien por ciento (100%) de dicha diferencia.
- e) No presentar la declaración anticipada en las condiciones y términos previstos en este Decreto, cuando ello fuere obligatorio. La sanción a

imponer será de multa equivalente a trescientas unidades de valor tributario (300 UVT), que deberá liquidarse en la declaración de importación correspondiente. No habrá lugar a la sanción cuando el transportador anticipa su llegada, sin informar sobre tal circunstancia.

f) No modificar la declaración de importación con franquicia, en los eventos previstos en este Decreto. La sanción a imponer será de multa equivalente a cien unidades de valor tributario (100 UVT) si el adquirente de la misma goza de los mismos beneficios del declarante, o la destinación sea a un fin en virtud del cual también se tenga igual derecho. En caso contrario, la sanción será de doscientas unidades de valor tributario (200 UVT). El acto administrativo que imponga la sanción ordenará al declarante:

1. Presentar la declaración de modificación, en el término de los quince (15) días hábiles siguientes a la ejecutoria, donde se liquide y pague los derechos, impuestos e intereses, si a estos hubiere lugar.
2. Poner a disposición de la autoridad aduanera la mercancía, para efectos de su aprehensión y decomiso, si vencido el término anterior no presentó, por cualquier circunstancia, la declaración de modificación y la copia del recibo de pago de la sanción.
3. No presentar, la declaración aduanera y pagar los derechos e impuestos a que hubiere lugar, relacionados con el desaduanamiento urgente al que se refiere el artículo 213 del presente Decreto, dentro del término establecido en el presente Decreto.

La sanción a imponer será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor FOS de las mercancías de que se trate. El acto administrativo que impone la sanción dispondrá.



4. La efectividad de la garantía, si el declarante no cancela los valores correspondientes.
5. La orden de poner las mercancías a disposición de la autoridad aduanera, para efectos de su aprehensión y decomiso, si no se presenta la declaración y pagan los derechos, impuestos, intereses y sanción, dentro de los quince (15) días siguientes a la ejecutoria del acto administrativo.

De tal manera, el legislador establece la reducción de la sanción; de acuerdo al valor de la multa, siendo este un beneficio al declarante, exportador e importador cuando este se allane, por información extemporánea y por finalización extemporánea de un régimen aduanero y hasta antes de la intervención de la autoridad aduanera.

Sin embargo para que proceda la reducción de la sanción, el infractor debe en anexar en cada caso, el escrito en el que reconoce haber cometido la infracción, la copia del recibo oficial de pago, con el que canceló los derechos, impuestos, intereses y la sanción reducida, correspondientes; así mismo, acreditará el cumplimiento de la formalidad u obligación incumplida, en los casos en que a ello hubiere lugar.

La sanción mínima, por regla general, es el valor mínimo de la sanción de multa; por las infracciones comunes o especiales de que trata el presente Decreto, incluida la sanción reducida.

Ya sea que la liquide el infractor o la autoridad aduanera, será equivalente a la suma de diez (10) Unidades de valor tributario - UVT. No obstante, cuando el monto inicial de la sanción sea igual o inferior a cinco (5) unidades de valor tributario - UVT, dicho valor se equiparará a cero (0).

Efectos de las sanciones<sup>190</sup>, surgen cuando la sanción fuere de cancelación, la nueva solicitud de autorización o habilitación, según corresponda, sólo podrá presentarse una vez transcurridos cinco (5) años, contados a partir de la fecha de ejecutoria del acto que impuso la sanción. La imposición de una sanción, no exime del pago de los derechos, impuestos e intereses.

Errores no sancionables<sup>191</sup>, son los errores formales en las declaraciones aduaneras que no afecten la determinación y liquidación de los derechos, impuestos y sanciones, o las restricciones legales o administrativas de que trata artículo el 128 de este Decreto, o el control, no darán lugar a la aplicación de sanciones.

En la legislación aduanera, determina las causales para que proceda la aprehensión y decomiso de las mercancías, especialmente cuando concurren las siguientes formas. Estableciendo que el decomiso se adelantará con el fin de fijar el cumplimiento, de las formalidades aduaneras en la introducción y permanencia de las mercancías extranjeras al país; y sólo procederá cuando se tipifique alguna de las causales de aprehensión determinadas en este Decreto. Excepcionalmente, procederá respecto de mercancías que se pretenden someter a exportación.

1. Cuando el ingreso de mercancías se realice por lugares no habilitados por la dirección de impuestos y aduaneros nacionales, salvo que se configure el arribo forzoso legítimo.
2. Introducir al territorio aduanero nacional sin el pago de los derechos e impuestos a la importación de los bienes ingresados en las zonas

---

<sup>190</sup> Ibid. Art. 521.

<sup>191</sup> Ibid. Art. 523.

especiales económicas de exportación, la enajenación de los mismos a personas diferentes a las autorizadas en la legislación aduanera, o la destinación a diferentes de los establecidos en el contrato.

3. La mercancía no se encuentre amparada en una planilla de envío, factura o nacionalización o declaración de importación, o no corresponda con la descripción declarada, o se encuentre una cantidad superior a la señalada en la declaración de importación, o se haya incurrido en errores u omisiones en su descripción.
4. Expresamente se prevea la aprehensión como resultado de la diligencia de control en un régimen aduanero.
5. Se encuentren mercancías de prohibida importación en el territorio aduanero nacional.
6. Cuando expresamente se encuentre establecido que la aprehensión y el decomiso deban aplicarse subsidiariamente.
7. El medio de transporte, en el que se haya encontrado mercancía objeto de aprehensión por las causales previstas en el decreto, será igualmente objeto de esta aprehensión y decomiso, de conformidad con estas mismas causales y conforme a los procedimientos previstos por la normatividad aduanera.

Siempre que la cuantía de las mercancías permitan la adecuación de la conducta al delito de contrabando o contrabando de hidrocarburos, o cuando el medio de transporte sido especialmente construido, adaptado, modificado o adecuado de alguna manera con el propósito de ocultar mercancías.

8. El transportador o el Agente de Carga Internacional no entregue en la oportunidad legal los documentos de transporte que justifiquen las inconsistencias informadas a la autoridad aduanera, en los casos de sobrantes en el número de bultos o exceso en el peso en la mercancía al granel, respecto de lo consignado en el manifiesto de carga, o en los documentos que lo adicionen, modifiquen o expliquen.
9. No se presente declaración de legalización, respecto de las mercancías diferentes a las declaradas.
10. No se presente declaración de legalización respecto de las mercancías sobre las cuales, en la diligencia de inspección aduanera, se hayan detectado errores u omisiones en la descripción diferentes a la serie o número que las identifican, o descripción incompleta que impida su individualización.

Concluido, el análisis del Estatuto Aduanero de Colombia, se encuentran semejanzas y diferencias con la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, siendo una diferencia, que la ley de la Republica Colombiana; regula en su Estatuto todo lo referente en materia aduanera. Desde cómo se conforman las autoridades competentes, atribuciones, obligaciones, infracciones, delitos y sanciones con relación al comercio exterior y en la legislación salvadoreña, se contempla todo lo referente a las sanciones e infracciones en la LEPSIA, pero lo concerniente a su procedimiento se regula en otras leyes.

Otra diferencia que la ley contempla en su apartado, enuncia sobre los errores no sancionables, en el cual radican los errores que puedan existir en las declaraciones, sin necesidad de imponer una infracción como tal, es decir que

dichos errores; deben ser de forma en las declaraciones aduaneras y que estos no afecten la determinación y liquidación de los derechos e impuestos y sanciones que permite correccional sin dar lugar a la sanción.

En la normativa salvadoreña, no existe una disposición en la que se vislumbre parámetros específicos para determinar, si se está ante una omisión o error por parte del sujeto pasivo. Simplemente la ley estipula conductas como evasivas, en las que se implementa la sanción y posteriormente estableciendo, si es proporcional o no la imposición de la multa; dentro de un procedimiento sancionador. El decreto que se ha creado en los Estatutos en Colombia, tiene el fin, de velar que se cumpla con el principio de proporcionalidad, porque existen rangos establecidas para imponer las sanciones y así poner límites a la potestad sancionadora por parte del Estado, siendo así que en nuestra legislación no contempla de esa forma las sanciones en materia aduanera.

Dentro de las semejanzas, en la ley colombiana, desarrolla tres tipos de infracciones: generales, comunes y especiales y estas son equiparables a la clasificación de la legislación salvadoreña de infracciones: administrativas, tributarias y penales, es decir que las conductas están previstas en la ley. También fijando la reducción de la sanción como beneficio hacia los sujetos pasivos de la actividad aduanera.

#### **4.3 Ley General de Aduanas y su Reglamento (República de Costa Rica)**

En la legislación aduanera costarricense, tiene como eje principal; reglamentar las actividades y actos aduaneros, en las que los sujetos de la relación aduanal se adhieren. El país en comento, siendo Estado parte de la unión aduanera centroamericana. De tal forma, se analiza y ahondara en el cuerpo normativo y en la interpretación del régimen jurídico aduanero, así también en su

respectivo reglamento, estableciendo los diversos delitos aduaneros, infracciones y sanciones, si existe algún beneficio o exención que nuestra legislación salvadoreña carece o adolece, y establecer la facultad fiscalizadora que se le da a la administración aduanera.

El Sistema Aduanero Nacional<sup>192</sup>, estará constituido por el Servicio Nacional de Aduanas y las entidades, públicas y privadas, que ejercen gestión aduanera y se relacionan dentro del ámbito previsto por el régimen jurídico aduanero.

El artículo 8 refiere, al servicio nacional de aduanas, el cual será el órgano de control del comercio exterior y de la Administración Tributaria; dependerá del Ministerio de Hacienda y tendrá a su cargo la aplicación de la legislación aduanera. El Servicio estará constituido por la Dirección General de Aduanas, las aduanas, sus dependencias y los demás órganos aduaneros; dispondrá de personal con rango profesional y con experiencia en el área aduanera y/o de comercio exterior, pertinentes conforme a los acuerdos, convenios y tratados internacionales vigentes.

El Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Comercio Exterior establecerán una instancia de coordinación interinstitucional, cuya función será velar por la correcta aplicación de los controles de comercio exterior aptos para ejercer la gestión aduanera. Siendo, estos autorizados para actos integrales de fiscalización

La relación jurídica-aduanera<sup>193</sup>, estará constituida por los derechos, los deberes y las obligaciones de carácter tributario aduanero, que surgen entre

---

<sup>192</sup> Ley de Aduanas y su Reglamento, (Costa Rica: Digital, 2017). Art.8.

<sup>193</sup> Ibid.17.

el Estado, los particulares y otros entes públicos, como consecuencia de las entradas y salidas, potenciales o efectivas de mercancías, del territorio aduanero. La obligación tributaria aduanera<sup>194</sup>, es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley.

La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación y exportación de mercancías. Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.

El Hecho generador<sup>195</sup> de la obligación tributaria aduanera es el presupuesto estipulado en la ley para establecer el tributo y su realización origina el nacimiento de la obligación. Ese hecho se constituye:

- a) Al aceptar la declaración aduanera, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades.
- b) En el momento en que las mercancías causen abandono tácito y/o al aceptar su abandono voluntario.
- c) En la fecha:
  1. de la comisión del delito penal aduanero;
  2. del decomiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión,
  3. del descubrimiento del delito penal aduanero, si no se puede determinar ninguna de las anteriores

---

<sup>194</sup> Ibíd. 41.

<sup>195</sup> Ibíd. 41, Art. 53.

d) Cuando ocurra la destrucción, la pérdida o el daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de estas circunstancias, salvo si se producen por caso fortuito o fuerza mayor.

En los regímenes temporales o suspensivos, al momento de la aceptación de la declaración al régimen, determinará los derechos e impuestos aplicables, a efecto de establecer el monto de la garantía, cuando esta corresponda. En caso de cambio de un régimen temporal o suspensivo a uno definitivo, se estará a lo dispuesto en el inciso a) anterior.

En los delitos penales aduaneros, se aplicará el régimen tributario vigente a la fecha de comisión del delito penal aduanero, a la fecha del decomiso preventivo de las mercancías, cuando no pueda determinarse la fecha de comisión, o a la fecha en que se descubra el delito penal aduanero, cuando las mercancías no sean decomisadas preventivamente ni pueda determinarse la fecha de comisión. Esta disposición no será aplicable si se trata de regulaciones no arancelarias o cambiarias.

Las Infracciones administrativas y tributarias aduaneras<sup>196</sup>, *“constituye infracción administrativa o tributaria aduanera, toda acción u omisión que contravenga o vulnere las disposiciones del régimen jurídico aduanero, sin que se califique como delito”*.

Las infracciones administrativas y las infracciones tributarias aduaneras, serán sancionables, en vía administrativa, por la autoridad aduanera que conozca el respectivo procedimiento administrativo, ya sea la aduana de jurisdicción o la Dirección General de Aduanas.

---

<sup>196</sup> *Ibíd.* 106.



Las infracciones administrativas y tributarias aduaneras son sancionables<sup>197</sup>, incluso a título de mera negligencia, en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios aduaneros. Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa.

En dicha legislación aparece la figura de rebaja de la sanción de multa<sup>198</sup>, o atenuante, la cual opera en las siguientes condiciones:

a) El infractor repare voluntariamente los incumplimientos, las omisiones o las insuficiencias en que haya incurrido, sin mediar ninguna acción de la autoridad aduanera para obtener esta reparación, la sanción de multa se le rebajará en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).

b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la autoridad aduanera, pero antes de la notificación del acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%).

d) Notificado, el acto de apertura del procedimiento determinativo de ajuste de la obligación tributaria y dentro del plazo establecido para presentar alegatos y pruebas, el infractor acepte los hechos planteados en el acto de

---

<sup>197</sup> *Ibíd.* Art. 231.

<sup>198</sup> *Ibíd.*

apertura y subsane el incumplimiento, la sanción se reducirá en un veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%).

En estos casos, el infractor deberá comunicar a la autoridad aduanera los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago, respecto a la obligación tributaria como a la sanción, según corresponda.

Para efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción conducente a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, notificada al sujeto pasivo.

También, se reducirá la sanción cuando en el ejercicio del control inmediato se haya notificado un acto de ajuste de la obligación tributaria aduanera y el infractor acepte los hechos planteados y subsane el incumplimiento dentro del plazo previsto para su impugnación. En este caso, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).

El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la autoridad aduanera los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago, respecto a la obligación tributaria como a la sanción, según corresponda.

En el caso de incumplimientos sancionables con multa que no conlleven un ajuste en la obligación tributaria aduanera, la sanción se reducirá en un cincuenta y cinco por ciento (55%), cuando el infractor autoliquide y pague la multa, previo a la notificación del inicio del procedimiento sancionatorio.

Infracción tributaria aduanera<sup>199</sup>, *“constituirá infracción tributaria aduanera y será sancionada con una multa de dos veces los tributos dejados de percibir, toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a quinientos pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.”*

Además constituye infracción tributaria aduanera<sup>200</sup> y serán sancionadas con una multa equivalente al valor aduanero de las mercancías, las conductas establecidas en el artículo 211 de esta ley, siempre que el valor aduanero de las mercancías, no supere los cinco mil pesos centroamericanos o su equivalente en moneda nacional, aunque con ello no cause perjuicio fiscal y no configure las modalidades de contrabando fraccionado o defraudación fiscal fraccionada.

Referente, a la Ley y reglamento de Aduana de Costa Rica, se establece diferencias con la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. En la ley de Costa Rica las normativas aduaneras se encuentran unificada, y en la legislación salvadoreña, se encuentran dispersas en diversas leyes secundarias. Asimismo, en la normativa costarricense la autoridad competente al momento de imponer una sanción, toma en consideración el principio de razonabilidad y proporcionalidad.

Dichos principios tienen como parámetros que la imposición de la multa no afecte al sujeto pasivo de la obligación aduanera, realizando un examen exhaustivo de los subprincipios de proporcionalidad, de tal manera que no se

---

<sup>199</sup> *Ibíd.* 119. Art. 24.

<sup>200</sup> *Ibíd.*

vulneren los derechos y principios fundamentales para con el sujeto pasivo. Entre las semejanzas que existe, es que en ambas leyes se estipula la reducción de la sanción, siempre y cuando se acepte el cometimiento del mismo y se subsane dicha infracción.

Asimismo, la LEPSIA refiere el único porcentaje con el que se atenúa la responsabilidad, dejando a criterio de la autoridad competente; en cambio en la legislación costarricense establece que se atenúa desde un 50% 55% y hasta un 75% por ciento de la sanción, especificando disposiciones en la que se puede dar dicha reducción. Sin dejar de mencionar, que las dos leyes; están sometidas al Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, así que en su articulado son similares, pero permitiendo a cada país establecer diversos tratamientos a discreción de los mismos.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **1. CONCLUSIONES**

Con base en lo antes expuesto, se concluye, que en el proceso de investigación realizado, como hipótesis principal de identificar en qué medida la imposición de una multa del 300%, como sanción a las infracciones tributarias aduaneras, violenta el derecho de propiedad o el principio de proporcionalidad de los exportadores o importadores. Partiendo, de este, por ser el eje principal de la investigación.

Asimismo analizar y verificar la finalidad de la sanción, que debe considerarse la menos lesiva para los usuario, de igual forma estudiar los elementos que la Jurisprudencia a determinado que se debe tomar en cuenta al momento de imponer una sanción. Entro ellos la capacidad económica de los sujetos de la actividad aduanera para ver si permite alcanzar el pago de la sanción y así no violentar los derechos fundamentales. Considerando que, la sanción debe ser razonable o proporcional de la medida con la importancia del bien jurídico que se persigue proteger.

De tal forma la Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras regula en su articulado, el principio de proporcionalidad que está vinculado al principio de culpabilidad, ya que los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar lo fines previstos, ya que en dicha proporcionalidad la doctrina describe que existen tres sub principios, que son la adecuación al fin, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Es decir que debe ser adecuada a la norma, a la necesidad de garantizar el bien jurídico protegido tal es el caso el Derecho de propiedad; se señala que el objeto del mismo es

que el bien se útil, ya que si no carece del fin de apropiación, que exista y sea susceptible de ocupación.

Por ende al hablar de culpabilidad la autoridad aduanera no posee parámetros para determinar si la conducta del sujeto pasivo es dolosa o culposa, y es necesario evaluar la intencionalidad con la que comete la infracción, ya que el objeto de la ley es evitar la evasión al Estado y ejercer los mecanismos de fiscalización, así como de recaudación con fin primordial del Estado, por tanto las autoridades competentes no poseen parámetros para regular la intencionalidad del sujeto, como consecuencia la sanción del 300% sobre lo que se impone de los derechos e impuestos dejados de pagar, se vuelve desproporcional al hecho generador.

Por lo tanto, la mercancía que es parte del patrimonio de los sujetos de la relación jurídica aduanera, al momento que la autoridad aduanera impone la multa, la consecuencia jurídica de dicha sanción es la confiscación de la mercadería como garantía para el pago de los derechos e impuestos dejados de pagar más el 300% de la multa.

En definitiva, antes de que se apertura el procedimiento administrativo existe atenuantes para el sujeto pasivo, pero este beneficio para obtenerlo, es necesario realizar la cancelación de los derechos e impuestos más la multa del 300%, según las resoluciones de la Sala de lo Constitucional o la Sala de lo Contencioso Administrativo existe sujetos pasivos que con tal de que se haga el despacho de la carga o mercancía, se decide pagar la multa sin en realidad verificar la culpabilidad o no de la conducta supuestamente infractora por parte del importador o exportador.

Por consiguiente, se determina que la multa del 300% no es proporcional, de

tal manera la consecuencia de la confiscación de la mercancía como garantía y aunque el sujeto acepte el pago baja la atenuante, no deja de vulnerarse el derecho de propiedad ya que se ocupa como garantía para el ente competente, deja en visto la violación al derecho de propiedad y al principio de proporcionalidad, dicha vulneración se comete al momento de la imposición de la multa.

## **2. RECOMENDACIONES**

La ley especial para sancionar infracciones aduaneras es un cuerpo legal que debe ser actualizada e individualizado, cabe destacar que existen diferentes leyes que regulan la misma, es decir que el salvador está suscrito a diferentes convenios en materia de comercio exterior. Por lo tanto es necesario que, en comercio, libre tránsito, infracciones y sanciones se encuentren integradas en una sola ley, para no caer en una interpretación errónea de la ley, realizando reformas que estén armonizadas a partir de las necesidades y de la realidad en materia aduanera.

A la Dirección General de Aduanas, con base a Jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional y Contencioso Administrativo, establece que para que una sanción sea constitucional deben de cumplirse los elementos primordiales, si el sujeto tiene capacidad económica, la intencionalidad del supuesto infractor, basado en el principio de culpabilidad donde se determine si actuó con dolo o culpa del sujeto pasivo, sin dejar a lado la finalidad del Estado como ente fiscalizador. Siendo el eje principal de este, el garantizar la seguridad jurídica y que las sanciones tributarias aduaneras sean proporcionales a la capacidad económica de los sujetos. Es decir una clasificación de sanciones en materia de infracciones tributarias y que dentro de las mismas existan procedimientos o mecanismos a favor del exportador o importador donde se atenué la multa,

tal como se ha visto en el derecho comparado, existen legislaciones donde abarcan el error en una declaración de mercancías al momento de cometer la infracción por parte del sujeto pasivo, asimismo existe otro mecanismo alterno para poder verificar la culpabilidad del mismo, si hay o no infracción y de esta forma no imponerse sanción alguna dependiendo del caso.

Con relación a la mercancía, se debe tener parámetros para la incautación del mismo, ya que no se está ante un delito ni infracción penal, por ende deberían existir otros mecanismos de índole administrativa que permitan a la autoridad aduanera, garantizar el pago que por ley corresponda por parte del importador o exportador, ya que en la práctica, los criterios o juicios dependen del administrador de aduana, por lo tanto no hay criterio uniforme, sino que varía dependiendo de la autoridad competente, al tener una ordenanza o reglamento a un nivel estándar no perjudicaría la seguridad jurídica para con los sujetos pasivos.

Dentro de las multa que correspondan a la infracciones tributarias, ya la LEPSIA estipula el monto limite al cual no se debe sobrepasar, ya que se vuelve una infracción penal y las sanciones por ende son diferentes, pero dentro de la multa del 300% se estipulen otro rango del porcentaje para aplicar de acuerdo al agravio que pueda cometer el infractor, de esta forma se tomaría en cuenta la intencionalidad y capacidad económica de los sujetos pasivos, esto se volvería proporcional y existiría seguridad jurídica para el importador o exportador.



## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

Augusto, Mario, Manual del Derecho Tributario, Buenos Aires: La ley, 2002.

Bracco, Martha Susana, Derecho Administrativo Aduanero, Argentina: Ciudad De Argentina, 2002.

Cárdenas, Francisco Elizondo, Introducción al estudio del Derecho Fiscal, México: Porrúa, 1992.

Carvajal Contreras, Máximo, "Derecho Aduanero" ed. XV, México: Porrúa, 2009.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y otros, Elementos de Derecho Administrativo 2, México: Limusa 2002.

De Enterría, García, Curso de Derecho Administrativo, 8ªed., tomo II, Madrid España: Civitas, 1998.

Fernández Lalane, Pedro Derecho Aduanero Argentina: Roque Depalma, 1966.

Garrido Falla, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, parte general, Vol.2, duodecima ed., Madrid: Tecnos, 2005.

Giuliani Fonrouge, Carlos María, Derecho Financiero, tomo II, 10 ed., Argentina: La Ley, 2011.

Goldschmidt, Roberto, La Ley: La Teoría del Derecho Penal administrativa y sus críticos, tomo 74, Buenos Aires: Astrea, 1991.

Gurfinkel de Wendy, Lilian Nora y Russo, Ángel Eduardo. Ilícitos tributarios en las leyes. 3ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1993.

Kuri de Mendoza, Silvia Lizette Manual De Derecho Financiero, Centro De Investigación y Capacitación, Proyecto De Reforma Judicial, El Salvador: 1993.

Manzini, Vincenzo, Diritto Administrativo italiano, Vol. XI, 2º parte, Cambiagio: Ferrari Venezia, 1950.

Mayer, Otto, Derecho Administrativo Aleman, Tomo II, Argentina: Depalma, 1950.

Megallon Ibarra, Jorge Mario Derechos de Propiedad, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015.

Mejía, Henry Alexander, Manual de Derecho Administrativo, San Salvador: Cuscatleca, 2014.

Mendoza Orantes, Ricardo, "Recopilación de Leyes Civiles": Constitución de la Republica de El Salvador, ed. 34º, (San Salvador: Jurídica Salvadoreña 2010.

Moritzx Maister, Mathias Klart, La Proporcionalidad como Pirncipio Constitucional Universal, de Ruben Sanchez Gil, Mexico: Instituto de Investigaciones Juridicas, 2017.

Muñoz Conde, Francisco, Teoría General del Delito 3º ed., Colombia: Tira lo Blansh, 2004.

Ortega Calvo, Rafael, Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario, parte general, 8ª ed., Madrid: Civitas S.L, 2004.

Parada, Ramón, Derecho administrativo, I parte general. Duodécima ed., Madrid: Marcial Pons, 2000.

Porras y López, Armando, Derecho Fiscal”, México: Porrúa, 1972.

Radovic, Schoepen, Ángela, Sistema sancionatorio tributario infracciones y delitos, Santiago de Chile: Jurídica de Chile. 1994.

Ramírez, Carlos Anabalón, El Derecho Tributario Aduanero, nº13, Vol. IV, Buenos Aires: año IV.

Rebollo Puig, Manuel y otros, Panorama del Derecho Administrativo Sancionador en España, Vol. 7, 2010.

Royo, Fernando Pérez, Derecho Financiero y Tributario, parte general, 26 ed., Madrid: Civitas, 1991.

Rohde Ponce, Andrés, “Derecho aduanero Mexicano: Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera” vol. 1, México: fiscales ISFE., 2005.

Saccone, Mario Augusto, “Manual de derecho tributario” Buenos Aires: La Ley, 2002.

Sainz de Bujanda, Fernando, Hacienda y Derecho: En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario”, tomo V, Madrid: España, 1988.

Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario 7ª ed., Buenos Aires: Depalma, 2001.

Witker, Jorge, “Derecho Tributario Aduanero” México: UNAM, 1999.

## **TESIS**

Cruz Sigüenza, Claudia Carolina, y otros., Tratamiento Aduanal, Tributario y Contable de Las Operaciones Derivadas de Los Diferentes Regímenes Aduaneros Aplicables en El Salvador Tesis De Grado, Facultad De Ciencias Económicas, Universidad De El Salvador, 2010.

Escalante Rivera, Luis Ernesto y otros, Los Obstáculos que enfrenta la Administración Aduanera en la imposición de Sanciones, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 2014

Lievano Chorro, Jose Gerardo, Consideraciones del Derecho y la Moral, Tesis doctoral, Universidad de El Salvador, 2008.

Khalil Alvarado, Karla María y Otro, Políticas Aduanales Del Gobierno de El Salvador La Desconsolidación de Carga, Tesis De Grado, Facultad De Ciencias Económicas, Sociales, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 2003.

Nielsen, Federico, El Recurso de Consideración, Universidad Austral, Buenos Aires, rap, 2006.

## **LEGISLACION**

Código Tributario, El Salvador, Asamblea Legislativa. 2000.

Constitución de la República de El Salvador. Asamblea Legislativa, 1983.

Ley de Simplificación Aduanera, EL Salvador, Asamblea Legislativa: 1999.

Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, EL Salvador, Asamblea Legislativa, 2001.

Ley de impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles Y Prestación de Servicios: El Salvador, Asamblea Legislativa, 1992.

Ley Marco para la Convivencia Ciudadana y contravenciones Administrativas, El Salvador, Asamblea Legislativa, 2005.

Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas, El Salvador: Asamblea Legislativa, 1990.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, El Salvador: Asamblea Legislativa, 1990.

Ley de Protección al Consumidor, El Salvador, Asamblea Legislativa, 2005.

## **LEGISLACIÓN INTERNACIONAL**

Código Aduanero Uniforme Centroamericano, 13ªed., El Salvador: Jurídica Salvadoreña, 2015.

Estatuto Aduanero de Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Decreto N° 390, Marzo 2016.

Ley Aduanera, México, Cámara de Diputados, 1995.

Legislación Aduanera Colombiana, Colombia, Parlamento Colombiano, 1999.

Ley de Aduanas y su Reglamento, San José, Costa Rica, 2017.

## **INSTRUMENTOS INTERNACIONALES**

Convención Americana sobre Derechos Humanos, ratificada según D.L. No. 5 del 15 de junio de 1978, publicado en el D.O. No. 113, Tomo No. 259, del 19 de junio de 1978.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ratificado según Decreto de la Junta Revolucionaria de Gobierno del 23 de noviembre de 1979, publicado en el D.O. No. 208, Tomo No. 265, del 23 de noviembre de 1979

## **JURISPRUDENCIA**

### **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**

Sala de lo constitucional, sentencia de Amparo 956-99, EL Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2001.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 3-92-Ac.6\_92, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1992.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 78-2003, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 360-97, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1999.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia 231-98. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1999.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 15-96, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1997.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 130-P-2002, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2005.

### **SALA DE LO CONTENCIOSO**

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 117/99, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2001.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva Referencia: 193-M- 2001, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2003.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia 70-B-2000, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia que ha dicho en, del 14 de julio de 2004.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 152-P-2002, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2007.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 74-H-2000, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 89-T-2004, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2006.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 183-A-2000, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 300-2012, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015.

### **SALA DE LO CIVIL**

Sala de lo Civil, Sentencia Definitiva de Casación Laboral, Referencia 204-C-2001, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2005.

### **JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL**

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia Administrativa, Tomo XI, Tesis VI, 48-A, (febrero de 2000).

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia Administrativa, Tomo XIV, Tesis VI, 2ºA1, (Julio de 2001).

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia Administrativa, Tomo XIV, Tesis III2º, A70 A, (Agosto de 2001).

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia Constitucional, Administrativa, Tomo XVII, Tesis 2º XIX/2003A70 A, (Febrero de 2003)



Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia Administrativa, Tomo XIX, Tesis I7°, A270 A, (Enero de 2004)

## **FUENTES HISTÓRICAS**

Constitución 14 Del Decreto 1883/91. Sobre La Eficacia Ver Igualmente Nielsen, Federico, "El Recurso De Reconsideración," En Universidad Austral, Cuestiones De Procedimiento Administrativo, Buenos Aires, Rap, 2006.

Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta, Publicado en el D.O. No. 127, Tomo No. 78, del 02 de junio de 1915.

## **INSTITUCIONAL**

La Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional USAID, Guía Aduanera, Proyecto Aduanas Y Clima De Negocios Que Promueven El Comercio Y La Inversión, El Salvador: 2008.

## **DICCIONARIOS**

Cabanellas, Guillermo, "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual" 26<sup>a</sup> ed. Tomo I, A-B, Argentina: Heliasta S.R.L 1998.

Cabanellas, Guillermo: Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 26<sup>a</sup> ed. Tomo III, D-E, Argentina: Heliasta S.R.L 1998.

Cabanellas, Guillermo: Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 26<sup>a</sup> ed. Tomo IV, F-I, Argentina: Heliasta S.R.L 1998.

Cabanellas, Guillermo: Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 26<sup>a</sup> ed., Tomo VII, R-S, Argentina: Heliasta S.R.L 1998.

González Álvaro, Juan, “Diccionario jurídico Espasa”, Madrid: Escapa Calpe S.A, 1998.

Pina Vara, De Rafael, De Pina García, Juan Pablo “Diccionario de Derecho”, Trigésimo séptima edición, México: Porrúa, 2015.

Ramírez, Anabalon Carlos “El Derecho tributario Aduanero” Revista tributación, Vol. IV, Número 13, (Buenos Aires, año IV).

### **SITIOS WEB**

Becerra Suarez, Orlando, El Principio de Proporcionalidad, <https://blog.pucp.edu.pe/blog/orlandobecerra/2012/02/2018/el-principio-de-proporcionalidad/>.

Claros Flores, Fidel, Origen y Antecedentes del Derecho Aduanero, <https://prezi.com/jb6vnnclsy-w/origen-y-antecedentes-derechoaduanero/>.

Euceda Aguilar, Ronald Arnoldo, Comentarios a la Ley de Simplificación Aduanera, <https://migualegal.com/mgtr-ronald-arnoldo-euceda>.

Ministerio de Hacienda. Glosario. <https://www.mh.gob.sv/portal/page/PMH/ayuda/glosario>.

Ministerio de Hacienda, Gobierno de El Salvador, Dirección General de Impuestos Internos, disponible en <https://www.mh.gob.sv/dgii>.

Hartwing, Matthias, La proporcionalidad, en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2894/>.

Valverde Antonio, Origen y Desarrollo del Derecho Aduanero.  
<https://prezi.com/e03yaqd1aoz/origen-y-desarrollo-del-derecho-aduanero/>.

## **FUENTES HISTÓRICAS**

Constitución 14 Del Decreto 1883/91. Sobre La Eficacia Ver Igualmente Nielsen, Federico, "El Recurso De Reconsideración," En Universidad Austral, Cuestiones De Procedimiento Administrativo, (Buenos Aires, Rap, 2006).

Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta, Publicado en el D.O. No. 127, Tom