

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2009
PLAN DE ESTUDIOS 1993**



“LA BUROCRACIA, GRAVOSIDAD Y DISCRETIONALIDAD DEL ACTUAL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO Y LA POSIBLE VIOLACIÓN A LOS DERECHOS DE LOS COMERCIANTES DEL ÁREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR, REGULADOS EN EL ART. 12 CN.”

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTAN:

**EDWIN ALEXANDER BRIZUELA MORALES
CARLOS ALBERTO CHÁVEZ ACOSTA
WILFREDO ROLANDO DURÁN LÓPEZ**

**LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, ABRIL DE 2010

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ
RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS
VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ
SECRETARIO GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMENEZ
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS
SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO
DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO EUGENIO TEVEZ CASTILLO
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

ÍNDICE

PÁGINA

INTRODUCCIÓN	i
CAPITULO 1	
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA	2
1.3 JUSTIFICACIÓN	2
1.4 OBJETIVOS	3
1.5 HIPÓTESIS CENTRAL.....	4
1.6 METODOLOGÍA.....	4
1.7 MARCO DE REFERENCIA	6
1.7.1 Antecedentes	6
1.7.2 Marco Doctrinario Conceptual.....	21
1.7.3 Marco Jurídico aplicable al Estudio.....	25
CAPITULO 2	
2.1 POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA .	27
2.2 GARANTÍAS DEL ADMINISTRADO	33
2.3 GARANTÍAS SUSTANTIVAS.....	34
2.3.1 La Garantía de la Igualdad	34
2.3.2 El Principio de Legalidad	36
2.3.3 La Garantía de Razonabilidad o Justicia	38
2.4 GARANTÍAS ADJETIVAS	39
2.5 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	40
2.6 PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	43
2.6.1 El Principio de Legitimidad.....	45
2.6.2 El Principio de Verdad Material.....	45
2.6.3 El Principio de Oficialidad	46
2.6.4 El Informalismo del Procedimiento Administrativo	47
2.6.5 El Debido Proceso Adjetivo.....	49
2.6.6 El Principio de la Eficacia.....	51
2.6.7 La Gratuidad del Procedimiento Administrativo	53
2.6.8 Principios Procedimentales Específicos	53
2.7 ETAPAS BÁSICAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	54
2.8 EL PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO TRIBUTARIO	55
CAPITULO 3	
3.1 EL DEBIDO PROCESO	70
3.2 DERECHO DE AUDIENCIA	73

3.3 DERECHO DE DEFENSA.....	79
3.4 VINCULACIÓN ENTRE DERECHO DE AUDIENCIA Y DEFENSA	81
3.5 PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR ..	82
3.6 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	88
3.7 PRINCIPIO DE IGUALDAD	90
3.8 PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.....	91
3.9 TIPICIDAD.....	96
3.10 PRINCIPIO DE CULPABILIDAD	99
3.11 PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.....	105
3.12 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	107
CAPITULO 4	
4.1 ANÁLISIS DE RESULTADOS DE ENCUESTA.....	110
CAPITULO 5	
5.1 CONCLUSIONES.....	122
5.2 RECOMENDACIONES	138
BIBLIOGRAFÍA.....	141

INTRODUCCIÓN

“La burocracia, gravosidad y discrecionalidad del actual régimen sancionatorio tributario y la posible violación a los derechos de los comerciantes del área metropolitana de San Salvador, regulados en el art. 12 Cn.”

El tema de la presente tesis puede plantear problemas de interpretación al lector sobre cuál es el verdadero fondo de la investigación; por lo que es conveniente aclarar lo siguiente:

Toda investigación jurídica que se realice, surge en un primer momento por la inquietud social que pueda despertar un fenómeno que tenga efectos jurídicos sobre sujetos que para el caso son comerciantes legalmente constituidos e inscritos como contribuyentes en la administración tributaria.

Los juicios de valor surgen entonces de parte de estos sujetos, sobre que el sistema es burocrático, es gravoso y hay mucha discrecionalidad en él. La respuesta más sencilla sería afirmar el régimen falla, pero ¿Por qué falla?

Para un investigador jurídico resulta delicado medir estas variables y tenerlas como valederas de una investigación formal como razones con *“valor jurídico”*, la investigación caería necesariamente en la línea del prejuicio con un único valor sociológico para futuros investigadores sobre cuál era la *“percepción pública”* de los contribuyentes del régimen sancionatorio tributario. Sin embargo, la opinión del contribuyente es importante incluirla como referente de que el problema existe al menos socialmente, como punto de partida de la investigación jurídica.

Un planteamiento del problema más serio consiste en que posiblemente el régimen sancionatorio está en una aparente discordia con la Constitución, específicamente con el art. 12.

Entonces conviene aclarar que la investigación no pretende hacer un estudio exhaustivo del régimen sancionatorio tratando de elaborar una teoría general de la infracción tributaria; esto es así porque los referentes bibliográficos son en su mayoría discordantes no llegando a lograr unicidad doctrinaria que nos permita exponer sobre cuál debería ser la estructura valedera para la doctrina de un régimen sancionatorio.

Por tal razón la investigación pone especial énfasis en los derechos y garantías procesales que involucra la Constitución en relación a la privación de un derecho; y la mejor forma de obtener el diagnóstico es mediante el estudio de las resoluciones relacionadas con el tema.

Lamentablemente el acceso a los lineamientos de aplicación de los encargados de aplicar las sanciones en los procesos de infracciones tributarias no fue posible conocerlas, por el principio de reserva de la información regulado en el art. 28 del Código Tributario.

Ahora bien a lo que si se tuvo acceso es a las resoluciones del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, teniendo el inconveniente de que la mayor cantidad de pronunciamientos publicados en los boletines del referido tribunal con alguna relación en el tema fueron antes de la promulgación del Código Tributario, siendo escasa la jurisprudencia referente al tema desde el año 2001.

Esto nos deja sólo la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo y de la Sala de lo Constitucional, aunque aquí conviene aclarar que las líneas jurisprudenciales tomadas de ambas Salas no obedecen necesariamente a procedimientos tributarios exclusivamente; por todos es sabido que en nuestro país la ausencia de una Ley General de procedimientos Administrativos provoca que el legislador haya elaborado procedimientos que difieren para cada institución. Por tal razón se han analizado aquellos pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso Administrativo y de la Sala de lo Constitucional en procedimientos administrativos que llevan incorporado el concepto de privación de derechos y la aplicación de sanción.

La estructura de la tesis queda de la siguiente manera:

En el primer capítulo esta resumido el planteamiento del problema, la justificación, los objetivos, hipótesis central, metodología y el marco de referencia especialmente los antecedentes para poder comprender como estaban constituidas las normas antes del Código Tributario y cuál era la concepción respecto al tema.

El segundo capítulo hace hincapié acerca del fundamento de la potestad sancionadora de la administración, cuáles son las garantías sustantivas y adjetivas del administrado, el procedimiento administrativo, los principios del procedimiento administrativo y su estructura básica; así como un resumen de las disposiciones atinentes del régimen sancionatorio regulado en el Código Tributario.

El tercer capítulo contiene especialmente aquellos temas que tienen relación directa con los derechos, garantías y principios que pueden derivarse del art. 11 y 12 de la Constitución, relacionado con la jurisprudencia.

El cuarto capítulo contiene, una encuesta de opinión realizada a comerciantes del área metropolitana de San Salvador, las conclusiones obtenidas a través del análisis de la información y las recomendaciones pertinentes.

A pesar de las limitantes expuestas, la tesis contiene un primer acercamiento desde otro enfoque no tanto desde el debate de la dependencia o independencia de un reciente régimen sancionatorio tributario a las directrices del derecho penal; sino más bien a través de la labor jurisprudencial de llenar los vacíos de interpretación.

CAPITULO 1

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En enero del año 2001 entró en vigencia el actual Código Tributario con la finalidad de corregir una serie de vacíos existentes y deficiencias normativas, pero principalmente con el fin de armonizar las distintas leyes tributarias que hasta ese momento regulaban cada cual de distinta forma el régimen sancionatorio tributario. Con este nuevo marco jurídico tributario unificado se buscó mejorar la relación entre el fisco y los contribuyentes y la reciprocidad entre el cumplimiento de las obligaciones y derechos de ambos sujetos; mejorando las posibilidades de control por parte de la administración así como la utilización de medios que sirvieran para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre estos la adopción de manera general de un sistema de normas de carácter sancionatorio para todas las normas de carácter tributario.

Lo novedoso del Código Tributario no descansa solamente en la uniformidad, sino también que por primera vez se desarrollan los derechos de los administrados respecto de la Administración Tributaria, y se encuentra más definido el procedimiento de imposición de sanciones distinguiéndose las etapas de iniciación, instrucción, resolución y revisión.

Sin embargo aunque el procedimiento se apega a las etapas de todo procedimiento administrativo, tiene que encontrar su principal fundamento en la Constitución y en específico con su art. 12, en relación a los principios básicos de todo procedimiento sancionador como el de presunción de inocencia y el de la culpabilidad del administrado.

Por lo que el problema está íntimamente relacionado con la posibilidad de que el actual régimen sancionatorio se encuentre en un desfase con la normativa Constitucional, junto con la ausencia de una ley que venga al menos a regular los procedimientos administrativos sancionadores en forma general.

Esta situación provoca además una problemática respecto a la imagen que los contribuyentes tienen del procedimiento de imposición de sanciones llegando a considerarlo como burocrático, en el sentido que es un trámite y no un proceso dotado de principios propios de un proceso sancionador, y por consiguiente el sentimiento de gravosidad y la aparente discrecionalidad de la administración.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

¿EN QUE MEDIDA LA APLICACIÓN DEL ACTUAL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO INCIDE EN LA POSIBLE VIOLACIÓN DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN MATERIA PROCESAL REGULADOS EN LA CONSTITUCIÓN?

1.3 JUSTIFICACIÓN

La importancia del estudio sobre el régimen sancionatorio tributario reside en proporcionar un documento práctico para la comunidad jurídica y en especial para toda persona que quiera conocer acerca de los antecedentes, estructura y operatividad del procedimiento sancionatorio, analizando los principios y derechos que recoge y también las posibles violaciones de derechos que se puedan derivar por discordancia con el art. 12 de la Constitución.

Además se pretende aportar al desarrollo de la problemática para aminorar el vacío teórico que existe respecto; contribuyendo también a posteriores investigaciones y exponiendo conclusiones que sirvan como posibles soluciones a la problemática.

1.4 OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Contribuir al conocimiento jurídico del actual régimen de imposición de sanciones.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Realizar un análisis crítico del fundamento de la potestad sancionadora de la administración pública.
- Realizar un análisis crítico de las garantías sustantivas y adjetivas de los administrados.
- Realizar un análisis crítico del procedimiento administrativo y de sus principios.
- Identificar la estructura básica del procedimiento de imposición de sanciones.
- Realizar un análisis crítico de la jurisprudencia en relación a los principios básicos de todo procedimiento sancionador.
- Obtener conclusiones derivadas del análisis realizado.

- Proponer soluciones tendientes a la solución del problema.
- Obtener una muestra de la opinión general de los contribuyentes respecto del actual régimen sancionatorio tributario.

1.5 HIPÓTESIS CENTRAL

LA APLICACIÓN DEL ACTUAL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO GENERA UNA VIOLACIÓN AL ART. 12 DE LA CONSTITUCIÓN.

1.6 METODOLOGÍA

El estudio utilizó un tipo de investigación mixto, empleando la investigación documental para recopilar, sistematizar y procesar información bibliográfica en relación al problema de investigación; así mismo, se buscó obtener información directa de fuentes reales o informantes claves que se relacionen directamente con el problema de investigación.

El estudio abarca los tres niveles del conocimiento científico:

Descriptivo: para relacionar lo pertinente al objeto de estudio: el procedimiento sancionatorio tributario, así como los aspectos generales o externos que intervienen en este procedimiento.

Explicativo: por medio de la identificación de factores que intervienen en la incidencia de la problemática, se analizó la relación causal existente entre estos, explicando el comportamiento del fenómeno y por ende las consecuencias del mismo a partir de los datos obtenidos.

Predictivo: Previa obtención de las conclusiones a través de la realización del estudio realizado se pretende brindar respuestas al problema de investigación.

Por medio de los métodos generales del conocimiento del análisis, síntesis, deducción e inducción se realizó el estudio; además de utilizar las siguientes técnicas:

Investigación Bibliográfica-Documental: Utilizada para la elaboración de lo que constituye el marco referencial, recopilada a través de la lectura de textos relativos al proceso tributario, la jurisprudencia aplicable a la problemática así como la normativa legal referente al caso. Para la recolección de la información bibliográfica se utilizó la técnica de la investigación documental y su respectivo instrumento: La ficha documental.

Investigación de campo: Se utilizó técnicas cuantitativas, como la encuesta y su respectivo instrumento: El cuestionario. Una vez recolectada la información de campo se procedió a sistematizarla, procesarla y analizarla e interpretarla con la utilización de técnicas estadísticas con sus respectivos instrumentos como tablas y gráficas con porcentajes y proporciones.

Para efectos de realizar la encuesta se procedió a tomar una muestra del universo de comerciantes del área metropolitana de San Salvador.

1.7 MARCO DE REFERENCIA

1.7.1 Antecedentes

Es necesario tomar como antecedentes próximos a lo que hoy conocemos como régimen sancionatorio a las disposiciones que derogó el Código Tributario en la “*Ley de Impuesto sobre la Renta*” de 1992¹, la “*Ley de Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios*” de 1992² y la “*Ley de Impuesto sobre transferencia de Bienes Raíces*” de 1987³. Asimismo es necesario revisar las disposiciones que se derogaron de los reglamentos de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en su Título XII, regulaba un capítulo único llamado “*Sanciones*”. El reglamento de la mencionada ley en su art. 102 las ubicaba como de naturaleza administrativa, excepcionalmente de carácter penal, clasificándolas a su vez en dos categorías: Regladas y discrecionales. Entendiéndose las primeras cuando la sanción estaba predeterminada y era aplicable directamente sin más consideración que la realización de los supuestos previstos en la ley y las segundas cuando la sanción estaba enunciada y se aplicaba previa consideración de circunstancias atenuantes o agravantes que concurrían en la realización de los supuestos previstos en la ley.

¹ D.L. N° 134 de fecha 18 de diciembre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, tomo 313 del 21 de diciembre de 1991.

² D.L. N° 296 de fecha 24 de julio de 1992, publicado en el D.O. N° 143, tomo N° 316 del 31 de julio de 1992.

³ D.L. N° 552, de fecha 18 de diciembre de 1986, publicado en el D.O. N° 239 del 22 de diciembre de 1986.

El art. 99 de Ley de Impuesto sobre la renta, daba comienzo al catalogo de infracciones y regulaba la sanción para el que estando obligado a rendir declaración, lo hiciera fuera del término prescrito, distinguiéndose cuatro situaciones: la primera correspondiente al cinco por ciento del monto del impuesto que correspondía pagar si se presentaba la declaración con retardo no mayor de un mes, la segunda con el diez por ciento, si se presentaba con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses, la tercera con el quince por ciento si el retardo era de más de dos meses, pero no mayor de tres meses y la cuarta con el veinticinco por ciento, si el retardo era mayor de tres meses.

Cuando la infracción era cometida por una sociedad, la multa aplicada se determinaba de la siguiente manera: a la multa que correspondía de acuerdo a las precedentes situaciones descritas, se le sumaba el treinta y cinco por ciento calculado sobre su monto, multa que en ningún caso era inferior a 5,000 colones.

El mismo artículo imponía multa de 25 colones para el que obligado a hacerlo presentara la declaración fuera del término prescrito sin tener capacidad contributiva. Igualmente se contemplaba una multa de 100 colones para el contribuyente que fuere requerido por la Dirección General a cumplir con la obligación formal de presentar su declaración sin cumplirla, esta última sin perjuicio de la sanción por no presentar en tiempo la declaración.

Estas sanciones reguladas en art. 99, se sancionaban como lo decía el art. 103 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sin necesidad de

resolución y la imponía el Delegado Departamental al momento de su recepción.⁴

Entre las sanciones a los deberes formales de los obligados, el art. 102 contemplaba las siguientes infracciones: No facilitar la verificación de la inspección, llevar los libros con atraso que dificultaba o hacía inútil su examen, o negarse a presentarlos o no llevarlos en la forma y con los requisitos prescritos por la ley, no registrar los libros dentro de los plazos que fija la ley, o no presentar los inventarios o balances cuando existía obligación de ello además de cualquier otra infracción a la ley de Impuesto sobre la Renta o su reglamento que no tuviera señalada sanción especial; en estos casos según la gravedad, reiteración y circunstancias del caso el sujeto estaba sujeto a una sanción fijada desde los 1,000 a los 50,000 colones.

Para el agente de retención también se encontraban reguladas sanciones, así el art. 105 se sancionaba con una multa igual a la cantidad que haya dejado de enterar dentro del plazo determinado por la ley al funcionario recaudador, esto sin perjuicio de enterar siempre la suma retenida dentro del plazo que se concedía al efecto. Si la infracción consistía en no retener la multa era del setenta y cinco por ciento sobre la suma dejada de retener.⁵

La retención o entero extemporáneo se sancionaba con el cincuenta por ciento de las sumas retenidas o enteradas. En ningún caso las multas eran

⁴ D.L N° 101 de fecha 21 de diciembre de 1992, publicado en el D.O. N° 235, tomo N° 317 del 21 de diciembre de 1992.

⁵ Estos dos casos se aplicaban según el art. 106 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando en la fiscalización oficiosa se comprobó incumplimiento de las obligaciones formales de retener o enterar.

inferiores a 1000 colones y sin perjuicio de la responsabilidad penal que hubiera para el infractor.⁶

El art. 105-A regulaba la sanción para los sujetos obligados al anticipo o pago a cuenta que no declaraban ni pagaban en el término establecido, aplicándoles una multa del cincuenta por ciento de la suma dejada de enterar. Igual sanción se aplicaba por la omisión.

Por evasión intencional se entendía, según el art. 104, cuando el contribuyente intentaba producir, o el tercero que facilitaba la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, era sancionado con una multa que iba del veinticinco por ciento al setenta y cinco por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir, la que en ningún caso era menor a 5,000 colones.

Además operaba la presunción de intención de evadir el impuesto para las siguientes circunstancias: No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad; contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones; declaraciones que contenían datos falsos; no suministrar o suministrar falsos, los avisos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo; exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido se calificaba de simple olvido excusable; suministro de

⁶ Este caso único según el art. 106 Inc. últ. del reglamento antes referido, se aplicaba cuando el agente de retención no fue objeto de fiscalización y cumplió voluntariamente con sus obligaciones formales fuera del tiempo legal.

informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar; cuando el contribuyente, representante o apoderado, se valía de cualquier maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Dirección General; No presentar la declaración entendiéndose omitida la declaración cuando ésta era presentada después de transcurridos tres años a partir del plazo en que debió presentarse o del señalado en el requerimiento en su caso; y la ocultación o destrucción de documentos. Estas infracciones consideradas como evasión intencional eran sancionadas penalmente.

El concepto de evasión no intencional se manejaba por exclusión, teniéndose por tal a la que no se encontraba prevista dentro de las situaciones precedentes sino más bien por no presentar declaración o porque la presentada era incorrecta, cuando la Dirección General procedía a determinar la renta del contribuyente, la multa no podía exceder del veinticinco por ciento del impuesto omitido, toda vez que la evasión no debía atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. En ningún caso la multa era inferior a 1,000 colones, por lo que colige la discreción era un elemento reservado a la Administración Tributaria.

El procedimiento de imposición de sanciones, se regulaba en el art. 106 y era el siguiente: Respecto de las infracciones contempladas, era facultad de la Dirección General, determinar si eran leves o si tenía que disminuir o eximir la sanción al infractor, de acuerdo a ciertas circunstancias que se encontraban reguladas en el art. 104 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo aquellas las siguientes: La no reiteración en la comisión de infracciones; la no reincidencia en la comisión de infracciones; la cuantía del impuesto evadido o tratado de evadir; las circunstancias en las

cuales se cometió la infracción; la circunstancia de caso fortuito o fuerza mayor; y cualquier circunstancia que la Dirección General estimaba como determinante para atenuar la sanción.⁷

La sanción era impuesta por medio de resolución razonada de conformidad a la ley. Cuando alguna persona era responsable de diversas infracciones, aún cuando eran de la misma naturaleza, por cada una de ellas se aplicaba la sanción respectiva; no así cuando con un mismo hecho se configuraban varias infracciones señaladas en la ley, no se podía imponer más de una sanción, teniendo que ser la de mayor cuantía.

La reiteración de infracciones sucesivas y relativas a la misma disposición podía incrementarse hasta en un cien por ciento de la sanción aplicable. La reincidencia podía incrementarse hasta en un cincuenta por ciento de las sanciones, de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso, previa evaluación de la Dirección General.

Las sanciones de multa debían enterarse dentro de los treinta días siguientes a aquel en que causaba estado la resolución respectiva. Los intereses se pagaban juntamente con el impuesto, sin necesidad de resolución o requerimiento. En consecuencia, la obligación de pagarlos subsistía a pesar de no exigirlos el colector o persona encargada al recibir el pago del impuesto.

La segunda ley que conviene estudiar es la **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios,**

⁷ Las circunstancias anteriores eran apreciadas discrecionalmente por la Dirección General, pudiendo considerar otros elementos que a Juicio de la misma oficina permita una justa aplicación de la ley al caso específico de que se trate.

contemplaba en su Título VIII llamado “*Régimen de Infracciones y Sanciones*” lo relacionado con el régimen sancionatorio. En el art. 109 de dicha ley encontramos una definición de infracción como el incumplimiento por acción u omisión de las obligaciones sustantivas o formales establecidas en la ley y las conductas tipificadas y sancionadas en la misma.

Contrario a lo que contemplaba la Ley de Impuesto sobre la Renta, el art. 110 de la Ley regulaba que debía sancionarse independientemente todo incumplimiento de obligación aún cuando haya tenido su origen en un mismo hecho. A la vez el art. 111 especificaba que debía aplicarse la sanción prevista para cada infracción específica. Sin embargo, si concurrían conjuntamente otros hechos ilícitos que configuraban también una infracción genérica, se aplicaban las sanciones correspondientes a ambos tipos de infracciones.

En el capítulo III del título referido se encontraba lo relacionado a las infracciones y sanciones. Las sanciones reguladas eran las siguientes:

INFRACCIÓN	SANCIÓN
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES	
No solicitar su inscripción.	3,000 colones
Solicitar inscripción fuera del plazo establecido.	2,000 colones
No comunicar dentro del plazo establecido cualquier cambio en los datos básicos del registro.	2,000 colones

Suministrar información errónea en los formularios o en los documentos anexos a la solicitud de inscripción.	2,000 colones
Obtener un mismo contribuyente inscrito dos o más números de inscripción diferentes para un mismo registro.	5,000 colones
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR REGISTROS CONTABLES	
Omitir llevar o llevar en forma indebida los libros, registros, los sistemas manuales o computarizados de contabilidad.	Multa de hasta el dos por ciento del activo en giro del contribuyente, con un mínimo de 5,000 colones o con esta última multa cuando no existiera activo en giro o éste no pudiera determinarse.
Omitir registrar contablemente las operaciones y hacer o asentar anotaciones o datos falsos, inexactos o incompletos.	Multa de hasta el dos por ciento del activo en giro del contribuyente, con un mínimo de 10,000 colones o con esta última multa cuando no exista activo o éste no pudiera determinarse.
No conservar o destruir anticipadamente al plazo establecido en esta ley, los libros, registros y documentos anexos, sistemas o programas computarizados de contabilidad, soportes magnéticos y demás exigidos en la misma.	Multa de hasta el dos por ciento del activo en giro del contribuyente, con un mínimo de 10,000 colones o con esta última cuando no exista activo o éste no pudiera determinarse.

El atraso superior a siete días en efectuar las anotaciones contables en los libros o en los sistemas computarizados, contados desde que se devenga el impuesto.	Multa de hasta el cero punto cinco por ciento del activo en giro del contribuyente, con un mínimo de mil colones o con esta última multa cuando no exista activo en giro o éste no pudiere determinarse.
Emitir o utilizar comprobantes de crédito fiscal, facturas o documentos falsos, simulados o alterados para respaldar las anotaciones de los registros o los datos computarizados.	Multa de hasta el cien por ciento del monto de la operación consignada en los documentos falsos, simulados o alterados, con un mínimo de 10,000 colones.
Mantener sin previa autorización de la Dirección General, los libros, registros, documentos contables y archivos manuales o computarizados, en un lugar diferente del establecimiento o negocio del contribuyente.	Multa de 500 colones por cada día de retardo en trasladarlos al establecimiento, hasta un máximo de 5,000 colones.
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE EMITIR Y OTORGAR DOCUMENTOS	
Omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por esta ley, su reglamento o las normas administrativas.	Multa equivalente del cincuenta por ciento hasta el doscientos por ciento del monto de la operación, con un mínimo de 500 colones.
Emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas, siempre que esta omisión constituya otra infracción específica.	Multa equivalente del veinte por ciento hasta el cien por ciento del monto de la operación, con un mínimo de 300 colones.

INCUMPLIMIENTO CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN ORDENADA EN LA LEY	
No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal.	Multa equivalente al diez por ciento del monto del impuesto respectivo con un mínimo de 1000 colones por cada declaración no presentada, aún cuando no resultare impuesto a pagar.
La presentación falsa o incompleta.	Multa equivalente al veinte por ciento del monto del impuesto correspondiente un mínimo de 2,000 colones por cada declaración falsa o incompleta, aún cuando no resultare impuesto a pagar.
INFRACCIONES RESPECTO DEL PAGO DEL IMPUESTO	
La omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal.	Multa del diez por ciento del impuesto no pagado dentro del plazo legal establecido, más un dos por ciento del monto del impuesto por cada mes calendario o fracción de mes, que haya transcurrido desde el mes siguiente a aquel en que debió efectuarse el pago hasta el mes en que efectivamente se pague.
Pagar una suma inferior al impuesto que corresponde dentro del plazo legal establecido.	Multa del diez por ciento no pagado, más el dos por ciento de dicho impuesto por cada mes calendario o fracción de mes que haya

	transcurrido desde el mes siguiente a aquél en que debió efectuarse el pago del impuesto, hasta el mes en que efectivamente se pague.
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL POR LA DIRECCIÓN GENERAL	
Negarse, oponerse, dificultar o no permitir la verificación, la inspección pericial y de control.	Multa equivalente hasta el dos por ciento del activo en giro, con un mínimo en todo caso de 5,000 colones.
Ocultar o destruir antecedentes, bienes, documentos u otros medios de prueba o de control del cumplimiento.	Multa equivalente hasta el cuatro por ciento del activo en giro, con un mínimo en todo caso de 10,000 colones.
INCUMPLIMIENTOS CON RELACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR	
Negarse a proporcionar la información que le sea requerida por la Dirección General, sobre hechos que se esté obligado a conocer, sea con relación a sus propias actividades o en lo que se refiere al giro o actividades de terceros.	Multa equivalente hasta el uno por ciento del activo en giro, con un mínimo en todo caso de 2,500 colones.
Omitir las informaciones, constancias, avisos, datos, ampliaciones y explicaciones a la Dirección General, que ésta disponga u ordene.	Multa equivalente hasta el dos por ciento del activo en giro, con un mínimo en todo caso de 5,000 colones.
Suministrar a la Dirección General informes falsos o incompletos.	Multa equivalente hasta el dos por ciento del activo en giro, con un

	mínimo en todo caso de 5,000 colones.
INCUMPLIMIENTO A LA OBLIGACIÓN DE COMPARECER	
La negativa del sujeto a comparecer por sí o por medio de apoderado ante la Dirección General, en los casos en que proceda ordenar dicha comparecencia.	Multa de 1,000 a 5,000 colones
INFRACCIÓN POR DEFRAUDACIÓN	
Simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en la ley.	Multa del cien por ciento al quinientos por ciento del impuesto defraudado.
INFRACCIONES COMETIDA POR RESPONSABLES DEL PAGO DEL IMPUESTO	
Apropiación indebida del impuesto.	Multa del cien por ciento del impuesto retenido o percibido.
Infracción de no retener o percibir el impuesto.	Multa del setenta y cinco por ciento de la suma dejada de retener o percibir.
INFRACCIÓN POR COMERCIO CLANDESTINO, VIOLACIÓN DE CIERRE Y SUSTRACCIÓN DE ESPECIES	
Comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente u	Decomiso de las mercaderías, productos y demás efectos utilizados

<p>ocultamente dentro del territorio nacional, productos o mercaderías sin que se haya pagado el impuesto de esta ley o sin encontrarse amparadas por comprobantes de crédito fiscal, facturas o notas de remisión, de movilización o de libre tránsito o documento semejantes o sin haber cumplido los requisitos exigidos por las disposiciones de la ley u otras normas legales o administrativas.</p>	<p>en la comisión de la infracción.</p>
<p>Violar el cierre o medidas de control de un establecimiento, negocio, local u oficina, dispuestas por el Juzgado de Hacienda respectivo; destruir, romper o dañar cerraduras o sellos puestos por la autoridad competente en cualquier almacén, local, depósito, oficina, mueble o edificio; o sin romper o dañar los sellos o cerraduras, se abran éstos o parte de los mismos, o en cualquier forma se extraiga documentos o bienes allí existentes.</p>	<p>Arresto del infractor hasta por quince días.</p>
<p>La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del infractor, cuando se embarguen o se apliquen medidas cautelares o conservativas.</p>	

Asimismo se contemplaba en el art. 137 una sanción para toda infracción que no tenía señalada pena en la ley, con multa de hasta 20,000 colones o de un cincuenta por ciento del impuesto omitido si la infracción hubiera tenido como consecuencia el no pago del impuesto.

Entre las circunstancias atenuantes de sanciones tributarias se tenían los casos siguientes: Cuando el infractor subsanaba posteriormente en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubo incurrido, sin que mediare actuación de la Dirección General para obtener esta corrección, la sanción se atenuaba en un setenta y cinco por ciento. Cuando el infractor subsanaba su incumplimiento dentro del plazo que la Dirección General le señaló para hacerlo, después de haberlo requerido para este fin, la sanción era atenuada en un treinta por ciento. Cuando el infractor subsanaba un incumplimiento fuera del plazo anterior, pero antes de que la Dirección General iniciara las acciones para obtener el cumplimiento forzado, la sanción era atenuada en un quince por ciento.

Las circunstancias agravantes eran las siguientes: La reincidencia, entendiéndose cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurría nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de caducidad de la facultad sancionatoria, en este caso la sanción para la infracción se incrementaba hasta el cien por ciento de ella, según la gravedad y circunstancia del caso.

El reglamento de la ley, en su art. 46 regulaba la reincidencia requiriendo tres circunstancias para la calificación de la misma: Sentencia o resolución firme que declaraba la existencia de la infracción; Que se incurriera en infracción respecto de la misma obligación cuyo incumplimiento fue sancionado y que la infracción se haya cometido dentro del plazo de caducidad de la facultad

sancionatoria, es decir, dentro del plazo de tres años contados desde que se cometió la primera infracción, si medió liquidación del impuesto por parte del contribuyente o dentro del plazo de cinco años si no se hubo presentado la liquidación del impuesto en el plazo debido.

Cuando existía reiteración, entendiéndose como tal, cuando se vuelve a infringir una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por las anteriores. La calificación de la reiteración⁸, se estaba a la simple concurrencia del acto o hecho tipificado como infracción; en este caso, la sanción aplicable se incrementaba hasta en un cincuenta por ciento.

El pago de las multas se hacía dentro del plazo de treinta días, contados desde que causo estado el acto, resolución o sentencia que la impuso.

La tercera ley a analizar es la **Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces**, que tenía contemplada sanciones de multa de 25 a 500 colones para los notarios, jueces o registradores que daban incumplimiento a las obligaciones impuestas por la ley; asimismo esta sanción era para todo obligado por la ley, que cometiera cualquier infracción a la ley, que no tuviera señalada sanción especial; y para todo aquel que tenía la obligación de presentar su declaración y no lo hacía dentro de los plazos establecidos en la misma.

La evasión intencional, según esta ley la definía como cualquier hecho, aserción, simulación, ocultamiento o maniobra, o que incurría en cualquier omisión con la intención de producir o facilitar la evasión total o parcial del

⁸ Según el derogado art. 46 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios.

impuesto; era sancionado con multa comprendida entre el veinticinco por ciento y el cincuenta por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir. La falta de presentación de la declaración se tomaba como evasión intencional del impuesto.

La evasión no intencional la determinaba la Dirección General de Impuestos Internos, por declaración incorrecta, y era sancionada con una multa que no excedía del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se establecía, toda vez que la evasión no se atribuía a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. La presentación extemporánea de la declaración era tomada como evasión no intencional del impuesto.

Del análisis de estos cuerpos que derogó el Código Tributario, se concluye que no existía uniformidad en cuanto al catálogo de infracciones y sanciones, asimismo el proceso para imposición de las mismas no era uniforme y el elemento de la discreción era un elemento importante concedido a la Administración.

1.7.2 Marco Doctrinario Conceptual

Acto administrativo: Declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa.

Agentes de retención y percepción: sujetos designados por las leyes tributarias o por la Administración Tributaria, a efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas.

Auditor: Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado que emite el dictamen e informe fiscal.

Clausura de establecimientos: Cierre temporal o definitivo de un establecimiento de comercio por infracción a las leyes tributarias.

Comerciante: Individuo que teniendo capacidad legal para contratar, ejerce por cuenta propia o por medio de personas que lo ejecutan por su cuenta, actos de comercio, haciéndolo de ello profesión habitual.

Contribuyentes: son quienes realizan, o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Comiso: Confiscación de carácter especial, de una o varias cosas determinadas.

Delito tributario: Es aquel que amenaza o daña el patrimonio fiscal, mediante el incumplimiento doloso o culposo de las obligaciones tributarias.

Defraudación: simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto.

Dictamen fiscal: documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado.

Dolo: Engaño, fraude, simulación

Domicilio tributario: lugar del asiento principal de la dirección y administración efectiva de los negocios o actividad económica de contribuyentes y responsables.

Hecho generador: presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Infracción tributaria: toda acción u misión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenida en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas en dichos cuerpos legales.

Informe fiscal: documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.

Multa de cuota fija: son las que se imponen por infracciones simples limitando su cuantía a una cantidad determinada en la ley.

Multa pecuniaria: sanción consistente en la entrega de una cantidad de dinero al ente público.

Multa porcentual: se determina la multa como un porcentaje del monto de la obligación respecto de la cual se incurre en infracción.

Obligación tributaria: es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigir coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía.

Obligados formales: contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea el pago del impuesto.

Penas corporales: privación o restricción de la libertad personal.

Persona jurídica: Ente que, no siendo persona natural, es susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones.

Reincidencia: situación en la que el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro de un plazo.

Reiteración: Situación en la que el infractor vuelve a incumplir una misma obligación, sin que el infractor hubiera sancionado en resolución por las anteriores.

Salario mínimo mensual: Valor que corresponde al equivalente a treinta días del salario mínimo por jornada ordinaria de trabajo diario diurno fijado mediante decreto emitido por el Órgano Ejecutivo para los trabajadores del comercio.

Sanción genérica: Son las que tienen limitada su cuantía máxima y mínima, correspondiéndole a la Administración determinar el monto aplicable dentro de dicho margen.

Sanción tributaria: medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en las leyes tributarias respectivas.

Sujeto activo: El Estado, ente público acreedor del tributo.

Sujeto pasivo: persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

1.7.3 Marco Jurídico aplicable al Estudio

Constitución de la República

Específicamente el art. 11 en relación al debido proceso y a la garantía de audiencia que debe de mediar para ser escuchado y vencido con arreglo a las leyes (tributarias) para poder efectivamente ser privado de un derecho; y el art. 12 que regula el principio de inocencia y culpabilidad.

Código Tributario y Reglamento de Aplicación del Código Tributario

Estos cuerpos normativos aportan la mayor cantidad de información, por la razón que contiene el desarrollo del régimen sancionatorio, desarrollando los conceptos de infracción tributaria y sanción tributaria, responsabilidad por infracciones, y el catalogo de las diferentes acciones u omisiones que para la administración tributario implican violación de obligaciones tributarias tanto sustantivas como formales; asimismo en este cuerpo tributario se encuentran las diferentes sanciones tributarias que pueden imponerse por las distintas

infracciones, así como la competencia y el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas en caso de imposición de sanciones, las circunstancias atenuantes y agravantes del régimen sancionatorio así como las reglas para la imposición de sanciones por incumplimiento extemporáneo.

Ley Especial para sancionar sanciones aduaneras y Ley General Tributaria Municipal.

A efecto de poder realizar un análisis comparativo en relación a algunas disposiciones de estos cuerpos normativos que guarden relación con el procedimiento de imposición de sanciones que regula el Código Tributario.

Código de Comercio

En relación a las obligaciones de que son objeto los comerciantes y que puede derivarse en obligaciones tributarias, que pueden ser objeto de un procedimiento de imposición de sanciones tributarias.

Código Penal

En relación sobre cuales ilícitos pueden derivar en la realización de un delito relativo a la hacienda pública, como lo es la defraudación al fisco, evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias.

CAPITULO 2

2.1 POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Conviene aclarar que para comenzar el análisis del régimen sancionatorio tributario es necesario comprender el fundamento represivo que le es propio no sólo al ámbito tributario, sino en general a todo régimen sancionatorio regulado en forma dispersa en las leyes administrativas.

Constitucionalmente, la potestad sancionadora de la Administración Pública tiene regulación en el artículo 14 de la Carta Magna, que prescribe la facultad punitiva del Órgano Judicial, y por excepción, la de la Administración. Dicha potestad se ejerce dentro de un determinado marco normativo, que deviene primordialmente de la Constitución.

En ese sentido, la disposición citada vincula inicialmente la potestad sancionadora administrativa al cumplimiento del debido proceso: *“la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas”*. Pero sobre todo, en congruencia con la Constitución y los fundamentos del Estado Constitucional de Derecho, la potestad sancionadora encuentra su límite máximo en el mandato de legalidad que recoge el inciso primero del art. 86 de la Constitución. Así pues, en virtud de la sujeción a la ley, la Administración sólo podrá funcionar cuando aquella la faculte, ya que las actuaciones administrativas aparecen antes como un poder atribuido por la Ley y por ella delimitado y construido. Esta premisa de habilitación indudablemente extensible a la materia sancionatoria, deviene en la exigencia de un mandato normativo que brinde cobertura a todo ejercicio de la potestad.

La Sala de lo Constitucional lo expone de la siguiente manera: *“Esta potestad sancionadora de la que está dotada la Administración tiene cobertura constitucional en el artículo 14, que establece la facultad punitiva del Órgano Judicial y por excepción, la de la Administración. (...) Si bien es cierto que existe una potestad jurisdiccional que exclusivamente es ejercida por el Órgano Judicial, dentro de la cual se encuentra la facultad de imponer penas según la Constitución, también existe una potestad sancionadora conferida a la Administración Pública...”*.⁹

La doctrina señala que, el ius puniendi del Estado se concibe como la capacidad de ejercer un control social coercitivo ante lo constituido como ilícito, se manifiesta en la aplicación de las leyes penales por los tribunales que desarrollan dicha jurisdicción, y en la actuación de la Administración Pública al imponer sanciones a las conductas calificadas como infracciones por el ordenamiento. Dicha función administrativa desarrollada en aplicación del ius puniendi, se conoce técnicamente como potestad sancionadora de la Administración Pública.

Por otra parte la Sala de lo Contencioso Administrativo ha expresado que, la potestad sancionadora de la Administración Pública puede definirse como aquella que le compete para imponer correcciones a los ciudadanos o administrados, por actos de éstos contrarios al ordenamiento jurídico, agregando que: *“La finalidad que regula tal potestad es la protección o tutela de los bienes jurídicos precisados por la comunidad jurídica en que se concreta el interés general.”*¹⁰

⁹ Sentencia de inconstitucionalidad de la Sala de lo Constitucional, ref. 8-07 del 23/03/2001

¹⁰ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 29-G-91 del 24/02/1998

Al hablar entonces de derecho de punición de parte de la administración, no puede escapar del análisis que la forma en la que lo ejerce la administración es a través de sanciones; y este es un punto de convergencia con el Derecho Penal que ha generado un debate doctrinario en donde se encuentran doctrinarios que abogan por un derecho penal administrativo, entendido como *un grupo de disposiciones, emanadas del poder público, que son parte del ordenamiento jurídico, y que asocian a una pena grupos de hechos consistentes en el incumplimiento de deberes para con la administración pública no prevista en el Código Penal, que se denominan faltas o contravenciones*.¹¹. Por lo que visto de este modo el derecho penal administrativo se integra fundamentalmente con las faltas y contravenciones de policía e infracciones fiscales o tributarias, habiéndose debatido en doctrina si forma parte del derecho penal sustantivo o de un derecho penal especial¹², si pertenece al derecho administrativo o si, por lo contrario, se trata de una rama del derecho dotada de autonomía científica.

Por otra parte están los doctrinarios que se muestran herméticos en cuanto a la *“influencia”* del derecho penal en el derecho administrativo, hay quienes promulgan autonomía de ciertas materias dentro del derecho administrativo como el derecho financiero y dentro de este del derecho tributario.

¹¹ Fontán Balestra, Carlos; Derecho Penal, Introducción y parte General, Pág.32

¹² Aftalion, Enrique R.; El derecho penal administrativo como derecho penal especial, Pág. 824

Se ha planteado el problema de la naturaleza, autonomía y contenido del llamado derecho financiero, pudiendo advertirse, tres orientaciones distintas:

- La corriente administrativa considera que el llamado derecho financiero constituye un capítulo del derecho administrativo, cuya contraposición es puramente formal y académica, o bien, una *"parte especializada del derecho administrativo"*.

- En el otro extremo se ubica la postura que propicia la plena autonomía conceptual o científica del derecho financiero, conteniendo como rama especial al derecho tributario.

- En una orientación intermedia, se admite, únicamente por razones prácticas, que las normas que regulan la actividad financiera sean objeto de una rama especial, para su mejor exposición didáctica, entendiéndose, sin embargo, que puede ser concebida como una disciplina autónoma del derecho tributario o fiscal.

Las principales materias, instituciones y procedimientos del llamado derecho financiero revisten sustancia administrativa, tratándose en definitiva de un derecho que regula una parte de la función administrativa, en sentido material. Es por lo tanto, un derecho administrativo especial, que estudia esencialmente el derecho presupuestario, el régimen jurídico de las inversiones y gastos públicos y su respectivo control, y las normas atinentes a la moneda como instrumento de cambio sin perjuicio del tratamiento conjunto de estos problemas con aquellos propios de la Ciencia de las Finanzas, que no revisten carácter jurídico.

Con respecto al derecho tributario —denominación que entendemos más correcta que la de derecho fiscal—en cuánto limita su objeto a la parte relativa a la aplicación y recaudación de los tributos, ya sea que lo considere como un capítulo del derecho financiero o como una misma rama separada del mismo, no pierde por ello el carácter de derecho administrativo especial, cuya autonomía en la enseñanza halla su fundamento en razones didácticas y prácticas, debido a la complejidad técnica y extensión que ha asumido actualmente.

Por otra parte se colige que la potestad sancionadora de la Administración encuentra común origen con el Derecho Penal al derivarse del mismo tronco del *ius puniendi* del Estado; pero no por eso debe implementar todas sus instituciones por simple trasvase. El tratadista español Alejandro Nieto resume el concepto referido de la siguiente manera, que aunque crítica, permite comprender su configuración: *"La idea del ius puniendi único del Estado, nos descubre un recurso dogmático que en Derecho se utiliza con cierta frecuencia: cuando la Doctrina o la Jurisprudencia quieren asimilar dos figuras aparentemente distintas, forman con ellas un concepto superior y único –un supraconcepto- en el que ambas están integradas, garantizándose con la pretendida identidad ontológica la unidad de régimen. Esto es, como sabemos, lo que se ha hecho con la potestad sancionadora del Estado, en la que se engloban sus dos manifestaciones represoras básicas. Una técnica que se reproduce simétricamente con el supraconcepto del ilícito común, en el que se engloban las variedades de los ilícitos penal y administrativo y que se corona, en fin, con la creación de un Derecho punitivo único, desdoblado en el Derecho Penal y en el Derecho Administrativo Sancionador"*.

Por lo que el Estado ejerce su poder de punición a través de manifestaciones jurisdiccionales y administrativas que se desprenden del Derecho punitivo

único, esta concepción es necesaria a fin de evitar dilemas doctrinarios en donde unos supeditan al Derecho Administrativo Sancionador estrictamente al Derecho Administrativo o al Derecho Penal; negando categóricamente principios que se hacen necesarios en un derecho sancionador como garantías mínimas para el administrado.

En general, lo que se ha conocido como “*derecho administrativo sancionador*”; no debe de importar si es un derecho de excepción respecto del derecho penal, sino más bien considerarlo un "derecho especial", que se nutre de algunos principios esenciales del derecho penal y del derecho administrativo. Esta postura ecléctica no obliga a una eventual derogación de tales principios, derogación que no exige se la establezca en forma expresa, sino que también puede derivar de la inadaptabilidad de los principios de derecho penal y de derecho administrativo al régimen aplicable a cada institución.

Su carácter de derecho especial se afirma por la circunstancia de no hallarse regulado por el Código Penal y revestir frecuentemente otro carácter respecto del juzgamiento de las infracciones por órganos, principios y procedimientos peculiares, que no se identifican plenamente con el sistema que rige la actividad de quienes juzgan los delitos.

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sostiene esta postura al manifestar que: *“En la actualidad, se acepta la existencia de dicha potestad (refiriéndose a la potestad sancionadora de la Administración) dentro de un ámbito más genérico, y se entiende que la misma forma parte, junto con la potestad penal de los tribunales de un ius puniendi superior del*

*Estado, que además es único; de tal manera que aquellas no son sino simples manifestaciones concretas de éste.*¹³

Un buen régimen sancionatorio tributario dependerá entonces de un proceso integrador de todas las ramas que intervienen en él, como del derecho administrativo y del acervo del derecho penal y la experiencia en cuanto a la aplicación del ius puniendi a la luz de garantías y principios procesales mínimos, cuando surja una duda sobre cuál materia debe prevalecer, la respuesta vendrá dada por la Constitución, y para el problema que está desarrollando esta tesis el art. 12 de la misma sienta las bases de lo que debe de primar.

2.2 GARANTÍAS DEL ADMINISTRADO

El equilibrio que debe presidir las situaciones subjetivas que vinculan recíprocamente a la Administración Pública con el administrado requiere que, junto a la prerrogativa estatal, se configure un justo y sólido sistema de garantías que compensen de algún modo las situaciones de sujeción en que se halla el administrado frente a las potestades públicas.

La garantía conforma un mecanismo que hace a la seguridad jurídica del administrado y constituye, en su esencia, una potestad general abstracta e irrenunciable cuyo ejercicio deviene en un derecho subjetivo o interés legítimo en la relación singular que se entable entre el Estado y los sujetos privados. Su fundamento es, la realización de la justicia distributiva en cuanto ella asegura y permite realizar la distribución del bien común (libertad,

¹³ Sentencia de inconstitucional de la Sala de lo Constitucional, considerando jurídico V. 4, ref. 8-97 Ac, del 23/03/2001

propiedad, igualdad, etc.) entre los administrados en las relaciones jurídicas que los ligan con la Administración.

Al analizarse las garantías del administrado es posible sistematizarlas según contemplen regulaciones sustantivas o adjetivas.

2.3 GARANTÍAS SUSTANTIVAS

Emanan de la Constitución y hacen énfasis en la protección de los derechos fundamentales del administrado, siendo recogidas por el Derecho Administrativo sustantivo o de fondo en virtud de su relación de dependencia respecto del ordenamiento constitucional. Excepcionalmente, se desarrollan por vía legislativa pero, aun en tal caso, poseen basamento constitucional.

2.3.1 La Garantía de la Igualdad

Se trata de un principio que encuentra su causa en los requerimientos de la justicia distributiva y el mismo no consiste en una igualdad de tipo aritmético sino proporcional a la condición en que cada sujeto se halla frente al bien común susceptible de reparto.

El principio de la igualdad tiene arraigo constitucional en el art. 3: *"Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión"*.

En el orden de la realidad este principio gobierna el reparto que llevan a cabo los órganos del Estado o repartidores públicos, adjudicando potencia o impotencia, es decir, otorgando ventajas o imponiendo cargas.

Lo esencial de este principio radica en la garantía que tienen los administrados para impedir que se estatuyan en las leyes, reglamentos y aún en los actos singulares o concretos de aplicación de normas generales, distinciones arbitrarias o fundadas en propósitos de hostilidad contra personas o grupos de personas o que importen el otorgamiento indebido de privilegios.

El Código Tributario lo regula de manera matizada en su artículo 3, manifestando que en sujeción al principio de igualdad las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley.

La Sala de lo Constitucional¹⁴ ha distinguido en su jurisprudencia entre la igualdad en la formulación de la ley y la igualdad en la aplicación de la ley. Sostiene que la igualdad es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre a tratar de igual forma todos los supuestos idénticos: lo que sí supone es que en aquellos casos en que se trate de forma distinta dos situaciones entre las que exista una identidad sustancial, ésta diferencia debe estar suficientemente razonada. De ahí, el deber del funcionario o la Administración Tributaria, de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el precedente administrativo, es decir, aquella actuación de

¹⁴ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 946-2002 del 11/07/2003

la Administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica.

En tal sentido, cuando exista una completa similitud entre los sujetos y en las circunstancias objetivas de casos concretos, lo más consecuente es que el criterio adoptado en el precedente sea el mismo en ambas situaciones. Sin embargo, si la Administración decide efectuar un cambio de criterio respecto del mantenido en resoluciones anteriores, debe razonar la justificación para modificarlo, es decir, poner de manifiesto las razones objetivas que la han llevado a actuar de forma distinta y a desechar el criterio sostenido hasta entonces, debido a la trascendencia de derechos y principios constitucionales que pueden verse violados.

La Sala de lo Contencioso Administrativo, concluye que el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables.¹⁵

2.3.2 El Principio de Legalidad

El principio de legalidad aplicado a la Administración Pública ha sido reconocido en reiteradas resoluciones por la Sala de lo Contencioso Administrativo, sosteniéndose que en virtud del mismo, la Administración sólo puede actuar cuando la Ley la faculte, ya que toda acción administrativa se

¹⁵ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 288-A-2003 del 15/11/2004

nos presenta como un poder atribuido previamente por la ley, y por ella delimitado y construido.

Lo anterior implica, que la Administración Pública únicamente puede dictar actos en ejercicio de atribuciones previamente conferidas por la ley, y de esta manera instaurar el nexos ineludible acto facultad-ley. Sólo con la habilitación de la acción administrativa en las distintas materias o ámbitos de la realidad, la Administración puede válidamente realizar sus actuaciones.¹⁶

El Código Tributario lo ha regulado en el art. 3 diciendo que en razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

La *vinculación de la Administración al principio de legalidad* la ha definido la Sala de lo Constitucional señalando que este principio *"rige a la Administración, por lo que toda actuación de ésta ha de presentarse necesariamente como ejercicio de un poder atribuido previamente por ley, la que lo construye y delimita"*. Lo anterior significa que las entidades administrativas deben someterse en todo momento a lo que la ley establezca, entendiendo tal expresión como indicativa del concreto sistema de derecho administrativo que rige en un ordenamiento jurídico dado.¹⁷

¹⁶ Sentencia definitiva de Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 55-F-2002 del 3/1/2005

¹⁷ Sentencia de Amparo de la Sala de lo Constitucional, Ref. 21-C-96 del 16/12/1997

2.3.3 La Garantía de Razonabilidad o Justicia

Las personas no quedan al total arbitrio del Estado y no siempre ha de considerarse bueno, justo o razonable lo que el legislador estatuye. La Constitución en su art. 1 manifiesta que el Estado está organizado para la consecución de la Justicia. En ese sentido se consagra el principio de la razonabilidad o justicia como regla sustancial del comportamiento del Estado, estatuyendo un principio que aún cuando parezca referirse a las leyes formales, se extiende también a las leyes en sentido material y a los actos administrativos.

La Sala de lo Constitucional entiende que el valor justicia se manifiesta en dos dimensiones: una general y una particular; la primera persigue, mediante la articulación de principios y procedimientos jurídicos y políticos, la conservación de la sociedad y la posibilidad que ésta pueda cumplir con sus fines, es decir, dirigir la conducta de gobernantes y gobernados para cumplir el postulado de asegurar a cada individuo su realización personal; la segunda se ha entendido como aquella dimensión de la justicia que tiende a dar a cada uno lo suyo, sea por parte de la autoridad –justicia distributiva–, o en el seno de las relaciones privadas –justicia conmutativa–.

La razonabilidad, en cuanto exige que los actos estatales posean un contenido justo, razonable y valioso, completa e integra la legitimidad, dejando la ley formal de ser así el único fundamento de validez de los actos estatales.

Todos los actos que produce la Administración Pública han de contar con un fundamento de legalidad y a la vez, de razonabilidad o justicia, fundamento este último que rige tanto para la actividad reglada como para la discrecional.

El Código Tributario en su art. 3 establece que en fundamento del principio de justicia la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias.

2.4 GARANTÍAS ADJETIVAS

Todo procedimiento administrativo puede ser analizado no sólo desde el punto de vista de los poderes jurídicos que confiere a la Administración Pública, otorgados en función al interés público o bien común que ella tiende a satisfacer, sino también como garantía de los derechos e intereses de los administrados.

Sin embargo, tal garantía funciona también como una prerrogativa estatal, en aquellos supuestos en los cuales el ordenamiento jurídico consagra la exigencia de agotar la instancia administrativa a través de la vía recursiva, antes de promover la demanda en sede judicial.

A su vez, dentro del procedimiento administrativo existen determinados principios que desempeñan el papel de garantías a favor del administrado o recurrente. Entre ellos se destacan:

- *El informalismo a favor del administrado.*¹⁸
- *El debido proceso adjetivo que incluye.*
 - *Derecho a ser oído.*
 - *Derecho a ofrecer y producir pruebas.*
 - *Derecho a una decisión fundada.*

¹⁸ Estas garantías se desarrollan más adelante dentro de los principios del procedimiento administrativo.

El Código Tributario no regula expresamente estas garantías, pero se puede observar en su art. 4 bajo el título “*Derechos de los administrados*”. Que ha regulado implícitamente la garantía del debido proceso adjetivo al conceder al administrado los siguientes derechos: a utilizar los medios de prueba establecidos en el Código Tributario; a ser oído, para lo cual el sujeto pasivo se le deberá conceder audiencia y un plazo para defenderse; a ofrecer y aportar pruebas; alegar sobre el mérito de las pruebas; a una decisión fundada y a interponer los recursos correspondientes.

2.5 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Dando por sentado que la administración puede hacer uso de un derecho de punición, y la misma Constitución afirma que tal derecho debe estar reglado por medio de un debido proceso, es necesario conocer lo que es un procedimiento administrativo y establecer diferencias con un procedimiento administrativo sancionador.

En cuanto a la regulación del procedimiento administrativo, obviamente, depende del derecho positivo; sin embargo la inexistencia de una Ley General de Procedimientos Administrativos en El Salvador impide trazar sus líneas generales, debiendo acudir a la doctrina a efectos de lograr unicidad.

El control que se desarrolla en el ámbito de la Administración Pública asume distintas modalidades pero en todos los casos se realiza a través del procedimiento administrativo, es decir, a través de una serie de actos orientados a la realización del control de legitimidad y de oportunidad, mérito o conveniencia y que sirven al propio tiempo, de garantizar los derechos e intereses de los administrados, que se deriva tanto de la actividad

administrativa objetiva que el procedimiento formalizado produce como de la intervención directa del administrado en el procedimiento en que se encuentra interesado.

Es por tanto, una exigencia de funcionamiento de cualquier organización compleja al objeto de facilitar el control interno de las actuaciones por los órganos superiores y la necesaria fundamentación y objetividad de su actividad.¹⁹

El procedimiento administrativo constituye de ese modo, aún en los supuestos del mero procedimiento de formación de los actos administrativos que no implican la sustanciación de recursos, un instrumento de control de la legitimidad (que incluye legalidad y razonabilidad o justicia) y del acierto de los actos en relación al interés público o bien común que es el fin que la Administración persigue (control de oportunidad, mérito o conveniencia).

Existen diversas clases de procedimientos administrativos. Desde aquellas que tienen en cuenta su carácter general o especial, hasta los procedimientos declarativos de impugnación, son numerosas las clasificaciones que se han formulado en el campo normativo y doctrinario.

Es evidente que la diversidad de procedimientos especiales en el ámbito de la Administración puede conspirar contra la seguridad jurídica y la garantía de la defensa de los derechos privados habida cuenta de las dificultades que tendrían los administrados para conocer en detalle la infinidad de disposiciones especiales que pudieron ser dictadas para regir la actuación de cada órgano o ente del Estado.

¹⁹ Derecho Administrativo, modulo IV: El procedimiento administrativo, CNJ Pág. 74

Ello justifica que los distintos sistemas jurídicos procuren establecer normas uniformes para todos los sectores de la Administración Pública y hasta una razón de economía procedimental contribuye a esa necesaria unificación.

Las distintas funciones que en sentido material se realizan a través del procedimiento administrativo y del proceso jurisdiccional se proyectan sobre el régimen jurídico del cauce formal que es propio a cada una de ellas, demostrándose con ello cómo, a pesar de que ambos son medios instrumentales, participan de los caracteres de la función sustancial que realizan, lo que les asigna notas diferenciales.

Esas notas diferenciales entre el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo se advierten en importantes aspectos del régimen jurídico de la actividad:

El proceso jurisdiccional se encuentra basado en el principio de la preclusión, apareciendo como etapas que una vez cumplidas no pueden reabrirse por el juez ni las partes. No ocurre así en el procedimiento administrativo, donde se admite el informalismo como criterio rector en la sustanciación de los trámites procesales;

En el proceso jurisdiccional la institución de la cosa juzgada (formal y material) le atribuye a la sentencia una inmutabilidad prácticamente absoluta, en el procedimiento administrativo, como regla general, no acontece lo mismo (sin perjuicio de la estabilidad que posea el acto en sede administrativa), pues la decisión final puede ser luego revocada a favor del administrado o en contra del mismo (revocación por oportunidad);

El procedimiento administrativo es dirigido y coordinado por una de las partes principales: la Administración Pública. En el proceso jurisdiccional, el juez, o el tribunal administrativo que ejerce funciones jurisdiccionales, interviene en el proceso como un órgano ajeno a las partes de la controversia.

2.6 PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

El procedimiento administrativo no es una mera exigencia formalista para la configuración del acto, sino que constituye por sí mismo una plena garantía para el administrado, debiendo existir para ello una plena aplicación de reglas básicas y generales.²⁰ Estas reglas son una serie de principios de carácter general que hacen a la propia función del procedimiento, que demanda la actividad administrativa para poder realizarse con eficacia y a la debida defensa del *status* del administrado durante el trámite procesal.

La fuente de esos principios es tanto la Constitución (v.gr. el debido proceso adjetivo) como la ley, que para el caso es el Código Tributario.

Su aplicación no precisa la reglamentación previa del Poder Ejecutivo, teniendo tales principios operatividad por sí mismos, y configurando, en la mayoría de los casos, verdaderos deberes para la Administración Pública, a la cual se le impone el cumplimiento de determinados requisitos en el transcurso del procedimiento administrativo, ya fuere de oficio o a pedido de parte interesada.

²⁰ Sentencia definitiva de Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 215-C-2001 del 4/4/2005

Finalmente, no ha de perderse de vista el hecho fundamental de que los principios del procedimiento administrativo cumplen también una triple función de fundamento, interpretación e integración del ordenamiento jurídico garantizando la tutela administrativa efectiva.

En el Código Tributario encontramos en el art. 3 bajo el enunciado de “*Principios Generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria*”, los siguientes:

- Justicia;
- Igualdad;
- Legalidad;
- Celeridad;
- Proporcionalidad;
- Economía;
- Eficacia; y
- Verdad material.

En un primer intento de estudio podemos decir que los tres primeros “*principios*” constituyen más bien garantías sustantivas para el administrado.

Un primer grupo de principios regulados en el Código Tributario (Celeridad, Proporcionalidad, Economía) tienen relación directa con el principio de eficacia

Un segundo grupo de principios del procedimiento administrativo se vincula con típicos principios de justicia natural, así: la excusación de la inobservancia por los interesados de exigencias formales no esenciales, que pueden ser complementadas *a posteriori* (principio del informalismo); las

garantías que hacen a la defensa de los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado en su faz estrictamente procesal (debido proceso adjetivo) y el principio de la verdad material o verdad jurídica objetiva.

A continuación se presentan los principios que la doctrina acepta como los mínimos, integrándose con los que se encuentran regulados en el Código Tributario.

2.6.1 El Principio de Legitimidad

El procedimiento administrativo debe respetar y observar el principio de legitimidad, sin cuya presencia la actuación estatal devendría ilegal o injusta. La legitimidad se compone de dos facetas distintas que conjugan armónicamente el proceder del órgano administrativo.

Por una parte la legalidad, que procura ajustar el obrar administrativo al ordenamiento jurídico positivo, mediante la limitación o el condicionamiento del poder jurídico del órgano que lleva a cabo la función administrativa. Del otro lado, la legitimidad comprende también la razonabilidad o justicia de la actuación administrativa, en cuanto exige que los actos y conductas estatales posean un contenido justo, razonable y valioso.²¹

2.6.2 El Principio de Verdad Material

El Código Tributario lo regula en el art. 3, donde textualmente dice que: *“las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos”*.

²¹ Aunque no se encuentre regulado en el Código Tributario este principio, sí se puede derivar lógicamente de las garantías de legalidad y Justicia.

A diferencia de lo que acontece en el proceso judicial, donde el juez circunscribe su función jurisdiccional a las afirmaciones y pruebas aportadas por las partes, siendo ellas el único fundamento de la sentencia, en el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado.

De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes, a la inversa de lo que acontece en el proceso judicial, donde el acuerdo de los litigantes obliga al juez.

2.6.3 El Principio de Oficialidad

La Administración Pública tiene el deber de actuar *ex officio* en la prosecución del interés público, impulsando el procedimiento para llevarlo a cabo, cualquiera fuere la intervención e impulso que tuvieran los administrados. Desde luego que ello no suprime en modo alguno la intervención de los administrados en el procedimiento ni les priva del derecho al impulso del mismo para llegar a la decisión definitiva o pedir la revocación de un acto por razones de ilegitimidad o de mérito.

El procedimiento administrativo es de naturaleza inquisitiva y esta característica viene a resaltar uno de los contrastes más singulares en relación al proceso judicial civil, pues en este último impera el llamado principio dispositivo, donde el impulso procesal compete al particular interesado, a quien pertenecen todos los poderes de disposición respecto a las distintas fases del proceso, incluso para concluirlo en forma anticipada.

Del principio de la oficialidad emergen una serie de consecuencias que se proyectan en una ampliación de facultades del órgano administrativo que lleva a cabo la instrucción. Así, el órgano administrativo instructor puede revocar un acto una vez dictado y notificado, de oficio o a pedido de parte, cuando existiera una nulidad absoluta y el acto no hubiere tenido principio de ejecución y ordenar la producción de toda clase de medidas de prueba, aun cuando no fueran peticionadas por el administrado.

2.6.4 El Informalismo del Procedimiento Administrativo

El principio del informalismo -que se concibe siempre a favor del administrado- tiende a que éste pueda lograr, superando los inconvenientes de índole formal, el dictado de una decisión legítima sobre el fondo del asunto, que plantea o peticiona ante la Administración.

Al establecer este principio, permite que se excuse a los interesados de la inobservancia de exigencias formales no esenciales, que puedan cumplir a *posteriori*.

Las formas no esenciales comprenden desde las llamadas irregularidades intrascendentes que no provocan vicio alguno hasta los defectos formales que impliquen una nulidad relativa. En cambio, la existencia de vicios de forma esenciales que configuran una nulidad absoluta, no puede excusar, por parte de la Administración y los administrados, el incumplimiento del requisito formal exigido.

Por aplicación de este principio cualquier duda que se plantee en el curso del procedimiento referida a las exigencias formales (cómputo de plazos, legitimación, decidir si el acto es definitivo o de mero trámite, calificación de

los recursos, etc.) debe interpretarse a favor del administrado y de la viabilidad del recurso.

La jurisprudencia ha dicho al respecto²² que este principio trata de la excusa o disculpa a favor del administrado, en cuanto a la observancia de ciertas exigencias formales no esenciales, que en ocasiones, pueden ser suplidas posteriormente. El mismo obliga a una interpretación con benignidad de las formalidades precisas dentro del procedimiento, invocando el administrado la elasticidad de las normas en cuanto le beneficien.

Este principio no puede ser invocado por la Administración para eludir facultades regladas. Por otro lado, se dice que este formalismo puede resultar perjudicial para la Administración, frustrando la solución de muchas situaciones que merecen su protección. Esta regla se traduce en el aforismo jurídico "*in dubio pro actione*"; es decir la interpretación más favorable al ejercicio del derecho de acción, para asegurar en lo posible, más allá de los obstáculos formales, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento.

La doctrina administrativa comparte la opinión que no se puede establecer un procedimiento formal a semejanza del proceso judicial, ya que serviría en la práctica para frustrar a la gran mayoría de particulares -con modestos recursos y escasos conocimientos jurídicos- para acceder a toda posibilidad sería de comparecer o recurrir administrativamente.

En definitiva, el procedimiento administrativo no debe ser concebido como un conjunto de obstáculos, sino como una forma ordenada que garantiza la

²² Sentencia definitiva de la Sala Contencioso-Administrativo, Ref. 124-P-2001 del 30/3/2004

legalidad del obrar administrativo en el respeto y protección de los derechos subjetivos de los administrados.

2.6.5 El Debido Proceso Adjetivo

Como emanación de la garantía de la defensa que consagra el art. 11 de la Constitución, se reconoce por parte de la doctrina, de la jurisprudencia judicial, el principio denominado del debido proceso adjetivo.

El Código Tributario no recoge esta garantía en forma explícita pero lo desarrolla en el art. 4 en relación a los derechos de los administrados, en relación con el derecho de contradicción concedido al administrado.

El debido proceso adjetivo implica el reconocimiento de tres derechos fundamentales, que garantizan la defensa del administrado durante el transcurso del procedimiento:

- Derecho a ser oído;
- Derecho a ofrecer y producir pruebas;
- Derecho a una decisión fundada.

Derecho a ser oído: El derecho a ser oído comprende, a su vez, varios poderes jurídicos, como el de exponer las razones de las pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a los derechos subjetivos o intereses legítimos del administrado; el de interponer recursos, reclamaciones y denuncias; el de hacerse patrocinar y representar por profesionales de la abogacía; el de solicitar vista de las actuaciones; y el de presentar alegatos y descargos. El art. 4 del Código Tributario regula los derechos del administrado a ser oído, para lo cual deberá conceder

audiencia y un plazo para defenderse, a interponer los recursos correspondientes; asimismo el literal “c” del mencionado artículo habla del derecho de acceso al expediente administrativo, por sí o por medio de representante o apoderado debidamente acreditado.

Derecho a ofrecer y producir pruebas: Este segundo elemento del debido proceso adjetivo comprende el derecho a:

- Ofrecer y producir pruebas dentro del plazo que razonablemente fije la Administración en atención a la complejidad del asunto y a la índole de la prueba que deba producirse.
- Reclamar de la Administración los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva.
- Controlar por sí mismos o por intermedio de sus profesionales todas las medidas y actuaciones que se produzcan en el período de prueba.
- Presentar alegatos y descargos una vez finalizada la etapa probatoria del procedimiento.

La facultad de ofrecer y producir prueba, si bien se rige por la regla de la pertinencia y está limitada por el plazo que fija la Administración atendiendo a la complejidad del asunto y la índole de la que deba producirse, debe ser ampliamente reconocida como principio general del procedimiento administrativo. Este derecho lleva la facultad del administrado de controlar las pruebas producidas, tanto las que ha ofrecido él mismo como las que produzca la Administración, por aplicación del principio de la oficialidad.

En relación a este derecho el art. 4 del Código Tributario, regula el derecho a ofrecer, aportar pruebas y alegar sobre el mérito de las pruebas.

Derecho a una decisión fundada: La garantía del debido proceso adjetivo se realiza debidamente sólo si la decisión hace "*expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso*".

El derecho a una decisión fundada, permite al administrado exigir que la decisión (de mero trámite o definitiva) haga mérito de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en la medida en que fueran conducentes a la solución del caso. Este principio, concebido con mayor amplitud se vincula con el derecho a una tutela judicial efectiva y requiere que la notificación sea autosuficiente, no bastando una revisión genérica a la causa del acto que, muchas veces, el particular desconoce por no haber tenido acceso pleno al expediente administrativo. El art. 4 del Código Tributario lo regula dentro del derecho de contradicción.

2.6.6 El Principio de la Eficacia

El obrar administrativo requiere de una buena dosis de eficacia para cumplir los fines de interés público que debe alcanzar con su actuación. Tal fuerza de acción se ha transformado en un principio rector del procedimiento administrativo.

El principio de la eficacia²³, se integra con otros principios que lo complementan, tales como el de celeridad²⁴, sencillez y economía²⁵ y en

²³ Principio de eficacia (art.3 C.T.): los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos fundamentales de los administrados.

²⁴ Principio de celeridad (art.3 C.T.): La Administración Tributaria procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible.

²⁵ Principio de economía (art. 3 C.T.): Se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

cierto grado el de proporcionalidad²⁶, en los trámites administrativos que hacen también a la eficiencia de la actuación administrativa.

La afirmación del principio de eficacia y de sus complementos (celeridad, economía, sencillez) se traduce en una serie de facultades y deberes de los órganos administrativos. Entre las facultades expresamente contempladas, aparte de las que fluyen normalmente de la jerarquía (avocación, emitir órdenes, circulares e instrucciones, etc.) se prevé la facultad genérica de delegar y de disponer en cualquier momento, la comparecencia de las partes interesadas, sus representantes legales o apoderados, para requerir las explicaciones que se estimen necesarias y aún para reducir las discrepancias que pudieran existir sobre cuestiones de hecho o de derecho.

Respecto de los deberes y ésta es la consecuencia más trascendente para los derechos del administrado, el órgano administrativo debe:

Tramitar los expedientes según su orden y decidirlos a medida que vayan quedando en estado de resolver; la alteración del orden de tramitación y decisión sólo puede disponerse mediante decisión fundada;

Proveer en una sola Resolución todos los trámites que por su naturaleza, admitan su impulsión simultánea;

Concentrar en un mismo acto o audiencia todas las diligencias y medidas de prueba pertinentes;

²⁶ Principio de proporcionalidad (art. 3 C.T.): 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.

Señalar, antes de dar trámite a cualquier petición, los defectos de que adolezca, ordenando que se subsanen, de oficio o por el interesado;

Disponer las diligencias necesarias para evitar nulidades.

2.6.7 La Gratuidad del Procedimiento Administrativo

Uno de los rasgos característicos del procedimiento administrativo que un sector de la doctrina eleva a la categoría de principio es el de la gratuidad. Este principio tiene rango constitucional en el art. 181.

2.6.8 Principios Procedimentales Específicos

La debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, realizándose cada una por órganos distintos.

Que las medidas de carácter provisional adoptadas para asegurar la eficacia de la resolución final, se efectúen mediante acto motivado. La posibilidad efectiva de dicha adopción depende de la previsión de tales medidas en las normas reguladoras de los distintos procedimientos administrativos sancionadores.

De resolución de todas las cuestiones planteadas en el expediente sancionador y de interdicción de la declaración, como probados, de hechos distintos de los determinados (debe entenderse que con contradicción) en el curso del procedimiento, con independencia de su diferente valoración jurídica en la resolución final.

De motivación de la resolución que ponga fin al procedimiento sancionador y ejecutividad de ella cuando ponga fin a la vía administrativa.

Asimismo se añade el principio de Transparencia, que incluye los derechos que se pueden ejercer en cualquier momento del procedimiento: de conocimiento del estado de tramitación, de acceso y obtención de copias de los documentos en el procedimiento; de formulación de alegaciones y aportación de documentos; y las reglas de formalización sistemática, secuencial y ordenada, de las actuaciones y diligencias y de su custodia por el órgano competente (instructor primero y resolutor después) hasta el archivo definitivo.

2.7 ETAPAS BÁSICAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Iniciación. Que puede ser:

a) De oficio por el propio órgano administrativo en virtud de diversas causas: Iniciativa propia, orden de órgano superior, propuesta de órgano inferior o denuncia.

b) A instancia del interesado.

En uno u otro caso puede el órgano administrativo competente para la tramitación del procedimiento adoptar medidas cautelares.

Instrucción

Fase en la que han de aportarse todos los conocimientos, hechos, fundamentos jurídicos, consideraciones técnicas, económicas, informes (sean preceptivos o facultativos, vinculantes o no vinculantes), pericias, etc.; que permitan al órgano administrativo dictar la resolución más adecuada; se

incluye en esta fase, desde luego, la actividad probatoria de los interesados en defensa de su pretensión, así como sus legaciones.

Resolución (Terminación). Que puede ser:

- a) Por resolución expresa o tácita del órgano administrativo.
- b) Por acuerdo o convenio entre la Administración y los interesados.
- c) Por desistimiento o renuncia del interesado
- d) Por caducidad del procedimiento, en los iniciados a instancia del interesado, que se produce cuando el procedimiento se paralice -durante el plazo que fije la ley- por causas imputables a este.

Revisión. Puede llevarse a cabo

- a) Por recurso del interesado, bien ante el mismo órgano que dictó la resolución o bien ante su superior jerárquico.
- b) Por revisión de oficio de la propia Administración.

2.8 EL PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO TRIBUTARIO

El régimen sancionatorio se encuentra regulado en el capítulo VII del Código Tributario, de ahora en adelante Código Tributario, dividido a su vez en cuatro secciones: La primera sobre disposiciones generales; la segunda relativa a la responsabilidad por infracciones; la tercera el catálogo de infracciones y sanciones y la cuarta del procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas.

Respecto a la definición de infracción el Código Tributario nos dice que *“constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en el Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos cuerpos legales”*.

El incumplimiento de cada obligación tributaria constituirá una infracción independiente, aún cuando tenga origen en un mismo hecho. En consecuencia, se sancionaran en forma autónoma, aplicando la sanción prevista para cada infracción específica, sin perjuicio de que pueda hacerse en un solo acto.

El art. 228 del Código Tributario nos habla que debe entenderse por sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en el Código Tributario o en las leyes tributarias respectivas. En todo caso, se aplicará la sanción prevista para cada infracción específica. Las sanciones por las infracciones tributarias aplicables a los sujetos pasivos de los tributos, podrán imponerse en las resoluciones de liquidación de impuesto o mediante resolución independiente.

En líneas generales el catalogo de infracciones y sanciones se encuentran organizados bajo incumplimientos relacionados con:

La obligación de inscribirse, la obligación de acreditar la inscripción, la obligación de fijar lugar para recibir notificaciones, la obligación de presentar declaración, la obligación de emitir y entregar documentos, las obligaciones

relacionadas con la impresión de documentos, obligaciones sobre registros contables, registros especiales y registros del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, la obligación de llevar registros de control de inventarios y métodos de valuación, la obligación de permitir el control, la obligación de retener y percibir, la obligación de enterar a cuenta, la obligación de presentar el dictamen fiscal, la obligación de nombrar, informar nombramiento y proporcionar información al auditor para emitir dictamen e informe fiscal, infracción de defraudación, evasión no intencional, evasión intencional e Infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies.

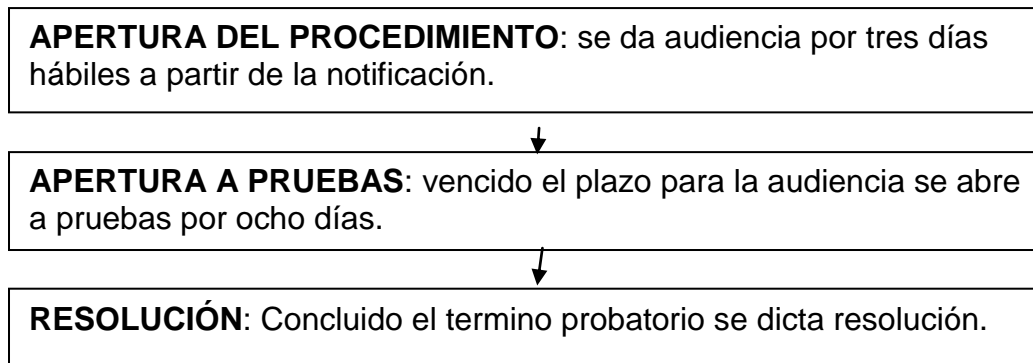
El procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas se encuentra desarrollado en la sección cuarta del capítulo VII del Código Tributario. Constatada una infracción, se ordena el inicio del procedimiento, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

En el mismo acto se abre a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se cuentan desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia. En el término probatorio se deben presentar mediante escrito aquellas pruebas que se consideren idóneas y conducentes.

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dicta la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de la notificación, junto a la resolución respectiva, el informe de audiencia y apertura a pruebas, cuando de la valoración de los

argumentos vertidos y pruebas presentadas se concluye que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.

Este esquema resume el procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas.



Dentro del catalogo de infracciones podemos encontrar aquellas que se sancionan cuando no son cumplidas dentro de los plazos concedidos por la Administración Tributaria o en los establecidos en las leyes tributarias respectivas y cuya sanción corresponde imponer a la Administración Tributaria, el art. 262-A estipula reglas para la imposición de sanciones por cumplimiento extemporáneo de la siguiente forma:

- Cuando el retardo no sea mayor a diez días, la sanción a aplicar corresponderá al treinta y cinco por ciento del monto de la multa estipulada para la infracción.
- Cuando el retardo es de más de diez días, pero no mayor de veinte días, se aplica el cincuenta por ciento del monto de la multa estipulada para la infracción.

- Si el retardo es superior a veinte días, pero no mayor de treinta días, se aplica el setenta y cinco por ciento del monto de la multa establecida para la infracción y;
- Si el retardo es mayor de treinta días, se aplica el cien por ciento de la multa establecida para la infracción.

En ningún caso de la aplicación de las reglas para la imposición de sanciones por cumplimiento extemporáneo la sanción a imponer puede ser inferior a cinco salarios mínimos mensuales. Lo anterior sin perjuicio de aplicar lo dispuesto en el artículo 261 relativo a las circunstancias atenuantes de sanciones.

Respecto de la presentación de declaraciones extemporáneas, no son aplicables las anteriores reglas, ya que en este caso el art. 238 lo regula de la siguiente manera:

- Si se presenta la declaración con retardo no mayor a 1 mes, se aplica una multa del cinco por ciento del monto del impuesto a pagar.
- Si se presenta la declaración con retardo de más de 1 mes pero no mayor de dos meses se aplica una multa del impuesto a pagar.
- Si se presenta con retardo superior a dos meses pero no mayor de tres meses, se aplica una multa del quince por ciento del impuesto a pagar.
- Si se presenta con retardo mayor de tres meses, se aplica una multa del veinte por ciento del impuesto a pagar.

El art. 261 del Código Tributario regula otro tipo de atenuantes, en el primer numeral encontramos que las sanciones serán atenuadas en un setenta y cinco por ciento cuando el infractor subsane en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiera incurrido, toda vez que la Administración Tributaria no le hubiere requerido o emplazado para obtener las correcciones, o notificado el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales.

El mismo artículo contempla otra circunstancia atenuante, pero esta vez cuando el infractor subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción le será atenuada en un treinta por ciento.

Si la corrección se efectúa transcurrido el plazo dispuesto por la Administración, no habrá lugar a la aplicación de las atenuantes aludidas.

En relación a las circunstancias agravantes de las sanciones se contempla la reincidencia y la reiteración: Se entenderá que hay reincidencia cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de tres años contados a partir del día siguiente a aquel en que adquiriera estado de firmeza la resolución mediante la cual la Administración Tributaria impuso la primera sanción. En los casos de sanciones pecuniarias que no tengan señalada una sanción específica por razones de reincidencia, la sanción se incrementará en un setenta y cinco por ciento y en el caso de incumplimientos constatados por fedatario se aplicará por la reincidencia la sanción de cierre.

Se entiende que hay reiteración cuando se vuelve a incumplir una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por las anteriores. En este caso, la sanción aplicable se incrementará en un cincuenta por ciento. En ambos casos no serán aplicables las circunstancias atenuantes de sanciones.

En cuanto a la infracción de defraudación el art. 250 lo define como toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en el Código Tributario. En relación a la infracción de defraudación se presume el dolo, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

- Cuando se lleven dos o más juegos de libros o registros contables para una misma contabilidad, con distintos asientos.
- Contradicción evidente entre los libros, documentos, registros computarizados o demás antecedentes contables con los datos consignados en las declaraciones o informaciones sobre el impuesto.
- No se lleven o no se exhiban libros, documentos, archivos o registros computarizados o demás antecedentes contables con los datos consignados en las declaraciones o informaciones sobre el impuesto.
- Destrucción de los registros contables, documentos anexos, sistemas o programas de contabilidad computarizados o los soportes magnéticos así como los correspondientes al impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

- Omisión de la información sobre hechos generadores de los impuestos bajo la competencia de la administración tributaria o circunstancias que influyan gravemente en la liquidación del mismo, o no se proporcione la documentación correspondiente.
- Se omita la emisión, en forma reiterada, de documentos y comprobantes exigidos por el Código Tributario.
- Falsedad o inexactitud en la presentación de las liquidaciones e informaciones que sirven de base para la determinación de los impuestos.
- Se incurra en falsedad o inexactitud en las anotaciones, cifras, hechos o datos que se consignen en los registros contables, archivos computarizados, soportes magnéticos, balances, declaraciones, libros o registros del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios u otros documentos sobre las operaciones realizadas.
- Falsedad o inexactitud de los comprobantes destinados a respaldar las operaciones anotadas en los registros y archivos.
- Se oculten bienes o especies que son objeto de las actividades del contribuyente o utilizadas en ellas; la realización de actividades o negocios gravados con los impuestos correspondientes; documentos u otros antecedentes que están vinculados con la liquidación del impuesto.

- Solicitar indebidamente el reintegro o devolución del impuesto invocando la realización de exportaciones u otras causas y;
- Cuando se declare como valor o cantidad de mercaderías, producción o monto de las ventas, una suma inferior en más de un quince por ciento a lo que realmente corresponde.

La sanción por defraudación tributaria será sancionada con una multa del cien por ciento del impuesto defraudado, sin perjuicio de las sanciones penales que correspondan.

La evasión intencional se encuentra regulada en el art. 254 del Código Tributario y se da cuando el contribuyente intenta producir, o un tercero facilita la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho; en estos casos será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales.

Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

- No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad;
- Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;

- Declaraciones que contengan datos falsos;

- No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo;

- Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;

- Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar;

- Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria;

- No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando esta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización y

- Ocultación o destrucción de documentos.

Las conductas que deriven en el cometimiento del delito de evasión de impuestos en los que no sea requisito agotar la vía administrativa, serán sancionadas judicialmente atendiendo a lo previsto en el Código Penal y en el Código Procesal Penal.

La evasión no intencional, esta regulada en el art. 253 del Código Tributario y se entiende que existirá evasión no intencional para aquellas conductas no previstas en el artículo relativo a la evasión intencional, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del impuesto del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

La Infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies se encuentra regulada en el art. 255 y se presume dolo, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

- Comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente u ocultamente dentro del territorio nacional, productos o mercaderías sin que se haya pagado el impuesto correspondiente o sin encontrarse amparadas por comprobantes de crédito fiscal, facturas o notas de remisión, de movilización o de libre tránsito o documentos semejantes o sin haber cumplido los requisitos exigidos por las disposiciones de

este Código u otras normas legales; la sanción para este caso es el comiso de mercadería.

- Violar el cierre o medidas de control de un establecimiento, negocio, local u oficina, dispuestas por el Juez respectivo; destruir, romper o dañar cerraduras o sellos puestos por la autoridad competente en cualquier almacén, local, depósito, oficina, mueble o edificio; o sin romper o dañar los sellos o cerraduras, se abran estos o parte de los mismos, o en cualquier forma se extraiga el contenido, documentos o bienes allí existentes, sin estar investido de autoridad para ello; y,
- La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del infractor, cuando se embarguen o se apliquen medidas precautorias.

De todas las sanciones que puede imponer la administración, la sanción de cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas tiene una aplicación especial para los casos de reincidencia de las infracciones tipificadas en el art. 239 del Código Tributario relacionado con el incumplimiento de la obligación de emitir y entregar documentos.

El cierre temporal se decreta por un plazo mínimo de cinco a diez días continuos, excepto cuando proceda duplicar la sanción. Cuando la infracción se haya cometido en una o más de las empresas, establecimientos, locales, negocios u oficinas del contribuyente, la sanción se aplica únicamente en aquella o aquellas en que se haya cometido la infracción, salvo cuando por cualquier causa, no puede ejecutarse la sanción de cierre decretada por el

juez en el lugar en el que se cometió la infracción, caso en el cual, a solicitud de la Fiscalía General de la República, el Juez de la causa podrá ordenar el cierre de cualquier otro negocio o establecimiento en el que el contribuyente infractor realice actividades económicas, sin que ello requiera que el proceso se inicie nuevamente.

En caso de reincidencia la Administración Tributaria certifica los antecedentes y las pruebas que amparan la reincidencia, lo remiten a la Fiscalía General de la República, para que ésta solicite al Juez de lo Civil o en su defecto al Juez que tenga competencia en materia civil de la jurisdicción en la que se cometió la infracción, que proceda a la imposición de la sanción de cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina. El juez dentro de las 48 horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustentan la reincidencia y la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dicta de manera inmediata la resolución respectiva.

El cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina, será ordenado por el Juez que lo decretó y ejecutado por la Fiscalía General de la República con participación de delegados de la Administración Tributaria, acto en el que se impondrá sellos oficiales con la leyenda "*CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN FISCAL*", los cuales también deberán ser autorizados por el Juez competente con el sello del Juzgado y la indicación "*POR ORDEN JUDICIAL*".

Si con posteridad a la imposición y ejecución de la sanción de cierre temporal, la Administración Tributaria constata que dicho contribuyente ha

incurrido nuevamente en la infracción de no emitir o de no entregar factura o documento equivalente legal autorizado, la sanción de cierre se decretará por un plazo de veinte a treinta días continuos cada vez que se compruebe un nuevo incumplimiento. El trámite a seguir en estos casos para la Administración Tributaria, Fiscalía General de la República y Juez competente será el mismo aplicado para proceder a la sanción de cierre en casos de reincidencia.

Si el contribuyente se resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o utiliza la empresa, establecimiento, local, negocio u oficina cerrada se le sancionará duplicando el plazo fijado inicialmente.

Si con posterioridad a la imposición y ejecución de la sanción de cierre temporal, la Administración Tributaria constata que dicho contribuyente ha incurrido nuevamente en la infracción de no emitir o de no entregar factura o documento equivalente legal autorizado, la sanción de cierre se decretará por un plazo de veinte a treinta días continuos, cada vez que se compruebe un nuevo incumplimiento. El trámite a seguir en estos casos para la Administración Tributaria, Fiscalía General de la República y Juez competente será el mismo aplicado para proceder a la sanción de cierre en casos de reincidencia.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de actividades, profesión u oficio, del sujeto pasivo sancionado, por el tiempo que dure la sanción.

Cuando se trate de centros hospitalarios o educativos, la Administración Tributaria no aplicará la sanción de cierre prevista en este artículo sino que aplicará la multa equivalente al cinco por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes calendario anterior a la fecha en que se configuró la reincidencia. El cumplimiento de la sanción de cierre no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes.

El art. 258 del Código Tributario regula una sanción genérica para aquellas infracciones a las disposiciones de este Código que establecen obligaciones que no tengan sanción específica señalada, en estos casos serán sancionadas con una multa de novecientos ochenta colones a cuatro mil novecientos setenta colones. Si la infracción tuviere como consecuencia la omisión en el pago del impuesto la sanción corresponderá al cincuenta por ciento del impuesto omitido, pero esta no podrá ser inferior a novecientos ochenta colones.

CAPITULO 3

3.1 EL DEBIDO PROCESO

La privación de derechos debe ser precedida por un conjunto secuencial de etapas procesales denominadas juicio o proceso, las que deben contener un mínimo de garantías que le aseguren a aquél, tanto su dignidad como persona, como la posibilidad cierta de ejercer su derecho de defensa²⁷, prescrito para cada caso por las leyes respectivas y ante las entidades o funcionarios previamente establecidos, por lo que la exigencia de un procedimiento previo supone hacer saber al administrado la infracción o el ilícito que se le reprocha, a fin de permitirle alegar y defender sus derechos²⁸, y por otro lado, dar a todos los intervinientes la posibilidad de exponer su razonamiento y facilitarle el ejercicio de los medios de defensa.

La expresión "*debido proceso*", solo puede tener un *contenido procesal, no material*. El derecho constitucional al debido proceso únicamente puede considerarse desde el punto de vista procesal, con exclusión del punto de vista material, porque el mismo, dentro de un Estado de Derecho en el cual vive la independencia judicial a todo nivel jurisdiccional, rige sin vulneración al anterior principio si sólo se controla en relación a las garantías procesales y procedimentales de las personas, más no cuando se pretende llevar al tema material, y ser considerado como un mecanismo de control de la esfera discrecional que todo juzgador posee al momento de aplicar las leyes que sustenten sus decisiones. En suma, el derecho constitucional al debido proceso, en nuestro ordenamiento jurídico, debe referirse exclusivamente a la observancia de la estructura básica que la misma Constitución prescribe

²⁷ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso, ref. 101-G-2000 del 19/03/2003

²⁸ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso, ref. 216-C-2001 del 28/3/2005

para todo proceso o procedimiento, y no a la aplicación razonable, adecuada y justa de las leyes materiales, labor exclusiva del juzgador ordinario al momento de dictar sentencia en base a su discrecionalidad jurídica objetiva²⁹.

En otros términos, el debido proceso se define como el conjunto de principios o garantías inherentes a todo ser humano, a efecto de ser juzgado por un juez natural y competente, mediante la sustanciación de un procedimiento preestablecido por la ley, el cual debe ser público y en el que tiene derecho a exponer sus razones, las cuales deben ser oídas a efecto de obtener una legal y justa aplicación del derecho³⁰; o como lo definió Enrique Álvarez Conde, en su obra "*Cursos de Derecho Constitucional*" es aquel conjunto de actuaciones en una causa judicial que reúne las garantías ineludibles para que la tutela jurisdiccional sea efectiva.³¹

Entre los principios o garantías del debido proceso tenemos:

Que la persona sea juzgada por un juez natural, derecho a ser oído, duración razonable del proceso, publicidad del proceso y prohibición del doble juzgamiento.

La jurisprudencia contencioso-administrativa, operando desde los principios acusatorios y de seguridad jurídica, destaca la esencialidad del trámite de formulación de cargos (puesto que, al determinar la imputación, facilita el ejercicio del derecho de defensa), califica la información sobre el

²⁹ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 1-I-96 del 2/07/98

³⁰ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso, ref. 219-M-20001 del 9/02/2004

³¹ Sobreseimiento de Amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 637-2000 del 16/04/2002

conocimiento de la acusación de condición de la integridad de este último derecho y exige la suficiente determinación de los cargos.³²

Así, se advierte que la violación al debido proceso está íntimamente relacionada con el derecho de audiencia, es decir, los conceptos de violación de tal derecho coinciden con los del derecho de audiencia³³.

En sede administrativa el debido proceso se enfoca, primariamente, en el derecho a ser oído durante el procedimiento administrativo. Otra manifestación del debido proceso se presenta cuando los administrados plantean sus argumentos de descargo, tienen oportunidad de probarlos y, posteriormente, son retomados por la Administración Pública, la cual en el acto administrativo debe hacer palpable el juicio lógico que fundamenta el mismo³⁴. Ello se verifica cuando las pruebas son valoradas, aceptadas o rechazadas en función de razones y argumentos que, convenzan o no, permiten conocer el sentido de la voluntad administrativa y el juicio lógico que la fundamenta³⁵.

El debido proceso o proceso constitucionalmente configurado, es una categoría jurídica constitucional que no puede analizarse de forma aislada respecto de ciertos derechos de naturaleza procesal que la Constitución prevé, pues desde el artículo 2 de la Constitución se reconoce un catálogo de derechos -abierto y no cerrado- fundamentales para la existencia humana e integrantes de la esfera jurídica de las personas.

³² Parejo Alfonso, Luciano; Manual de Derecho Administrativo, pág. 326

³³ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 183-2000 del 12/02/2002

³⁴ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 10-2005 del día 14/7/2006

³⁵ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 46-F 2000 del 13/07/2001

El derecho constitucional al debido proceso, en nuestro ordenamiento jurídico, se refiere exclusivamente a la observancia de la estructura básica que la misma Constitución prescribe para todo proceso o procedimiento, y no a la aplicación razonable, adecuada y motivada de las leyes materiales, labor exclusiva del aplicador u operador de la norma al momento de dictar una decisión³⁶.

Para considerar que existe un debido proceso, es necesario que aquél sea sustanciado conforme a la Constitución, y además, que se respete íntegramente el derecho de audiencia, ya que dicho derecho es un elemento esencial y configurativo para la protección de los derechos constitucionales de los impetrantes³⁷.

3.2 DERECHO DE AUDIENCIA

Esta garantía ya se encontraba consignada en el *Derecho Procesal Penal Hebreo*, que se caracterizaba por el principio de que todo miembro del pueblo tenía el derecho de ser juzgado por el tribunal supremo llamado el *Sanedrín*, siguiendo las prescripciones jurídicas reguladoras del procedimiento que se instauraba a consecuencia de alguna acusación por la comisión de cierto hecho delictuoso. Los miembros de dicho tribunal, cuyo número ascendía a *setenta* y que eran considerados como representantes judiciales de Jehová, en cuyo nombre dictaban sus fallos, podían indistintamente fungir como acusadores, como defensores y como juzgadores. Para poder imponer cualquier sanción de carácter penal, principalmente la que estribaba en la privación de la vida por delitos de carácter religioso que eran reputados de máxima gravedad. Todo acusado

³⁶ Sentencia de amparo de la Sala de Constitucional, ref. 707-2000ac del 12/03/2002

³⁷ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 708-99 del 20/09/2001

siendo hebreo, tenía el derecho de ser oído en defensa y aportar las pruebas conducentes ante los jueces de Israel, defensa que podía asumir, según hemos indicado, cualquier miembro integrante del citado alto tribunal.

El Procedimiento penal en el Derecho Hebreo estaba sujeto a diversas reglas que garantizaban dicha defensa y las cuales se establecieron en el *Pentateuco* que es uno de los libros que componen el *Antiguo Testamento*.

Así los debates debían ser públicos (*principios de publicidad*), durante el día (*principios de diurnidad*) y en un lugar donde el pueblo pudiese reunirse para escucharlos y para observar el comportamiento de sus jueces. El acusado podía defenderse por sí mismo o por conducto de alguna persona de su confianza, pudiendo presentar a sus testigos para que declarasen en su favor, incluyendo, con esta calidad, a cualquier miembro del Sanedrín. La prueba testimonial, que era la más importante, debía consistir en las declaraciones de dos o más testigos, pues la deposición de uno solo no tenía ninguna fuerza de credibilidad. Para garantizar la veracidad en las manifestaciones testimoniales, el Derecho Hebreo establecía muy severas sanciones para quienes atestiguaran falsamente, consistiendo en que a los testigos falsos el tribunal les debía imponer la misma pena con que se castigaba el delito materia de la dolosa acusación.

Tratándose de *controversias de carácter civil*, los sujetos contendientes podían designar de común acuerdo a un *juez-árbitro*, a quien se encomendaba la importante función de dirimir las, siguiendo las reglas que los interesados podían libremente establecer, sin contrariar los postulados básicos que garantizaban la igualdad entre las partes y, sobre todo, el derecho de ser oído y de aportar pruebas.

En el *Derecho Inglés* la garantía de audiencia, se estableció en el artículo 46 de la *Carta Magna* impuesta a *Juan Sin Tierra* en el año de 1215 y estribaba en que ningún hombre libre podía ser privado de su libertad, de su vida o de sus bienes ni ser desterrado, sin el juicio emitido por el tribunal integrado por sus pares o iguales socialmente hablando y de acuerdo con la ley de la tierra, es decir, con el *common law*.

En el *Derecho Español* encontramos una norma muy importante en la que en forma expresa y categórica el rey Juan ordenó en Valladolid y en el año de 1448, que: "*No se cumplan las reales cartas para desapoderar a alguno de sus bienes, sin ser antes oído y vencido.*"

En el Salvador se encuentra regulado en el inc.1 del art. 11 de la Constitución de la República; sobre la naturaleza del derecho la Sala de lo Constitucional ha afirmado que "*esta disposición constitucional establece lo que se conoce como derecho de audiencia, el cual se caracteriza, en primer lugar, por ser un derecho de contenido procesal, instituido como protección efectiva de los demás derechos de los gobernados; y, en segundo lugar, es un derecho relacionado indiscutiblemente con las restantes categorías jurídicas subjetivas protegibles constitucionalmente*"³⁸, ha sido establecida como la máxima protección efectiva de los derechos de los gobernados, que la misma ley fundamental los reconoce o instituye. Originalmente, la garantía de audiencia, se concibió con el objeto de garantizar la libertad como concreción del individualismo, luego se extiende a la propiedad y posesión como derechos constitucionales de máxima jerarquía en el régimen liberal vigente a la época, por tanto instituyendo en las normas que crea, los procedimientos en que se conceda al gobernado la oportunidad de ser

³⁸ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 150-97 del 13/10/98

escuchado en su defensa por las autoridades encargadas de aplicarlas, antes de realizar en cumplimiento de ellas algún acto de privación u obstaculización de derechos³⁹.

En cuanto al *alcance* de tal derecho, el derecho de audiencia es una *"expresión omnicomprendensiva con que se hace referencia a las facultades, poderes y garantías que han de obligatoriamente observarse en un proceso"*⁴⁰. Para la Sala de lo Constitucional, el derecho de audiencia es un derecho de *configuración legal*: *"siendo que el derecho de audiencia es un derecho de contenido complejo, el mismo se concreta en la estructura de los procesos y, por tanto, también en instancias, recursos o medios impugnativos, de acuerdo con la naturaleza de las pretensiones que se plantean y de las normas jurídicas que le sirvan a ésta de basamento. No obstante lo anterior (...), la concreción que el legislador secundario hace del derecho de audiencia ha de realizarse en coherencia con la normativa constitucional o, en todo caso, el juzgador ha de verificar, en el caso específico y determinado, una interpretación y aplicación de las disposiciones que desarrollan el derecho de audiencia que sea conforme con dicha normativa constitucional"*⁴¹.

La privación de derechos debe ser precedida de un proceso o procedimiento previo, prescrito para cada caso por las leyes respectivas y ante las entidades o funcionarios previamente establecidos, por lo que la exigencia de un procedimiento previo supone hacer saber al administrado la infracción o el ilícito que se le reprocha, y por otro lado, dar a todos los intervinientes la posibilidad de exponer su razonamiento y facilitarle el ejercicio de los medios

³⁹ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 51-F-2001 del 28/07/03

⁴⁰ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 9-S-95 del 16/12/97

⁴¹ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 150-97 del 13/10/98

de defensa, es decir condiciona a que antes de procederse a limitar la situación jurídica de una persona natural o jurídica o a privársele de un derecho, debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, a fin de permitirle alegar y defender sus derechos.⁴²

Sobre el ámbito de aplicación del derecho de audiencia, "el vocablo 'juicio' consignado en el artículo 11 del Código Político no está referido única y exclusivamente al concepto de proceso jurisdiccional -el proceso por antonomasia-, sino que se amplía a la idea de trámite, de actividad dinámica destinada al pronunciamiento de una decisión, que encierra un conflicto o diferencia de intereses o derechos entre las personas"⁴³.

El contenido esencial del derecho de audiencia está conformado, de modo genérico y sin carácter taxativo, por los siguientes aspectos esenciales:

- Que la persona a quien se pretende privar de alguno de sus derechos se le siga un proceso o procedimiento -que no necesariamente es especial, sino aquel establecido para cada caso por las disposiciones infraconstitucionales respectivas;
- Que dicho proceso se ventile ante autoridades previamente establecidas;
- Que en el proceso se observen las formalidades esenciales procesales o procedimentales y las normas constitucionales; y

⁴² Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 230-A-2002 del 05/11/2004

⁴³ Sentencia de inconstitucionalidad de la Sala de lo Constitucional, ref. 3-92 del 17/12/92

- Que la decisión se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho que la hubiere motivado, de conformidad a la Constitución⁴⁴.

Tal exigencia supone la tramitación de un procedimiento, en el que se observen todas aquellas garantías que posibiliten a la persona la exposición de sus razonamientos y la defensa de sus derechos de una manera eficaz.

En tal sentido, existe violación al derecho constitucional de audiencia cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real y completa de defensa, privándosele de un derecho sin la observancia o cumplimiento de las formalidades esenciales -procesales o procedimentales establecidas en la normativa que desarrolla el derecho de audiencia⁴⁵.

La audiencia constituye una fase procesal dentro del procedimiento a fin que el administrado manifieste su acuerdo o desacuerdo con las imputaciones que se realizan. Esta es una exigencia constitucional contemplada en nuestra Constitución, es decir, no supone un mero rito o trámite, sino, que tiene la finalidad de proporcionar al administrado la posibilidad real de defensa.

El derecho de audiencia -en razón de su consagración a rango constitucional- impone a las autoridades judiciales un especial deber de diligencia en el cumplimiento efectivo de las normas reguladoras de los actos procesales de comunicación, cuidando siempre de asegurar que los emplazamientos, citaciones o notificaciones lleguen a sus destinatarios, dándoles así la oportunidad de actuar en defensa de sus derechos y que la omisión o defectuosa realización de los actos procesales de comunicación

⁴⁴ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 167-97 del 25/05/1999

⁴⁵ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 328-C-2004 del 15/11/2005

constituye, en principio, una actuación contraria al derecho de audiencia, pues priva al destinatario afectado del conocimiento necesario para que pueda ejercer convenientemente su derecho de defensa, salvo que la no intervención del demandado esté motivada por el propio desinterés, pasividad, malicia o falta de diligencia procesal⁴⁶.

No obstante no exista una Ley de Procedimientos Administrativos o si bien, existen leyes de carácter administrativo que no hacen referencia explícita a este derecho, esto no inhibe que los funcionarios apliquen directamente la Constitución para cumplir dicho mandato.

3.3 DERECHO DE DEFENSA

El derecho de defensa es "el derecho que todo justiciable tiene a ejercer una defensa adecuada de sus intereses en cualquier tipo de proceso, desde la perspectiva del derecho punitivo el derecho de defensa puede ser definido como la facultad que tiene todo imputado de manifestar y demostrar su inocencia, o atenuar su responsabilidad penal"⁴⁷.

José Garberí Llobregat, en su obra *"El Procedimiento Administrativo Sancionador"*, señala que: *"el derecho de defensa, en su acepción más rigurosa, constituye el derecho público constitucional que asiste a toda persona a quien se le pueda atribuir la comisión de un hecho punible (...)mediante cuyo ejercicio se le garantiza la capacidad de postulación necesaria para que, (...)pueda oponerse eficazmente al ejercicio del ius*

⁴⁶ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 68-E-2001 del 31/07/2003

⁴⁷ Edwards, Carlos Enrique; Garantías Constitucionales en Materia Penal, Págs. 100 y 101

*puniendi de los Poderes públicos, y hacer valer dentro de cada instancia sancionadora los derechos afectados por la imputación*⁴⁸.

El derecho de defensa, se concentra en el derecho a ser oído en el procedimiento respectivo, por medio del cual los administrados presentan sus alegaciones y por consiguiente, éstas sean tenidas en cuenta por la autoridad competente en el momento de resolver; es decir, que sean valoradas, aceptadas o rechazadas con sus respectivas argumentaciones, de forma tal que permita conocer el juicio en que se fundamenta la decisión que al respecto se tome⁴⁹.

El derecho de defensa conlleva la oportunidad de controvertir los elementos probatorios que ingresen al proceso -o procedimiento-, sobre todo, cuando la prueba es de cargo.

En otra ocasión se ha señalado, que la garantía de audiencia en el procedimiento administrativo, ha de entenderse en relación a la prueba, al derecho que toda prueba razonablemente propuesta sea producida antes de que se adopte la decisión; y el derecho de controlar la producción de la prueba sustanciada por la Administración⁵⁰.

⁴⁸ José Garberí Llobregat; El Procedimiento Administrativo Sancionador, pág. 225

⁴⁹ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 163-C-2000 del 4/3/2005

⁵⁰ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 114-S-2000 del 31/05/2001

3.4 VINCULACIÓN ENTRE DERECHO DE AUDIENCIA Y DEFENSA

Los derechos de audiencia y defensa se encuentran íntimamente vinculados; el primero de ellos, tal como se ha expuesto es un concepto abstracto que exige, que antes de proceder a limitar la esfera jurídica de una persona o privársele de un derecho, debe ser oída y vencida previamente con arreglo a las leyes. Mientras que el derecho de defensa es un derecho de contenido procesal que implica, que para solucionar cualquier controversia, es indispensable que los individuos contra quienes se instruye un determinado proceso, tengan pleno conocimiento del hecho o actuación que se les reprocha, brindándoseles además una oportunidad procedimental de exponer sus razonamientos y de defender posiciones jurídicas a efecto de desvirtuarlos -principio del contradictorio -; y sólo podrá privárseles de algún derecho después de haber sido vencidos con arreglo a las leyes, las cuales deben estar diseñadas de forma que posibiliten la intervención efectiva de los gobernados.

El juzgador antes de solucionar una controversia, tiene que haber posibilitado -de acuerdo con la ley o en aplicación directa de la Constitución- al menos una oportunidad procedimental para oír la posición del demandado; se entiende que todas las oportunidades de defensa a lo largo del proceso también son manifestaciones últimas del derecho de audiencia. Por lo que, se convierte el derecho de defensa en un derecho de contenido procesal que no puede disponerse a voluntad de los sujetos procesales, pues sus elementos y manifestaciones deben respetarse forzosamente por su naturaleza constitucional. Es decir que este derecho se encuentra

indiscutiblemente vinculado con las restantes categorías jurídicas subjetivas integrantes del debido proceso o proceso constitucionalmente configurado⁵¹

Entonces, la finalidad de la garantía de audiencia que se le concede a los gobernados mediante un determinado procedimiento, con todas las garantías como condición a la imposición de una sanción, es doble. De una parte, supone dar al acusado la plena posibilidad de defenderse, al hacérsele saber el ilícito que se le reprocha, y al facilitarle el ejercicio de los medios de defensa que estime oportunos. La segunda finalidad es que la autoridad decisoria disponga de todos los elementos de juicio necesarios para emitir su resolución; y es que el conjunto de actuaciones en que se plasma el proceso, constituye el fundamento de la convicción de la autoridad que decide la situación que se haya conocido. Para que se configure la violación al derecho de audiencia, el afectado por la decisión estatal no debe haber tenido oportunidad real de defensa, privándosele de un derecho sin el correspondiente proceso o procedimiento, o cuando no se cumplieron las formalidades esenciales establecidas en las leyes que desarrollan el derecho de audiencia⁵².

3.5 PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Corolario de la identidad de la potestad penal de la judicatura y la sancionadora de la Administración, es la observancia de principios consonantes que inspiran y rigen las actuaciones de ambos. Si bien dichos principios tienen también origen común en la identidad ontológica de ambas potestades, los mismos han sido tradicionalmente configurados y aplicados

⁵¹ Sentencia de Inconstitucionalidad de la Sala de lo Constitucional, ref. 179-C-2000 del 30/3/2004

⁵² Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 459-97 del 13/12/1998

antes en el ámbito penal y de ahí trasladados gradualmente al ámbito administrativo a fuerza de construcciones doctrinarias y jurisprudenciales. Por esa razón, tradicionalmente se habla de la aplicación de los principios del Derecho Penal al ámbito administrativo sancionador, obviándose referencia a su identidad matriz.

Es necesario referirse a la realidad jurídica salvadoreña, particularmente a las sentencias de la Sala de lo Constitucional vinculadas con el tema. A este efecto resulta ilustrativo examinar ciertas consideraciones de la sentencia de inconstitucionalidad de las doce horas del diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y dos⁵³, que contiene expresas menciones a esta materia. La construcción dogmática que se hace en las consideraciones jurídicas XI al XIV de la sentencia discurre sobre la aplicabilidad o no de los principios que rigen en el proceso penal a la actividad de la Administración, específicamente en el Derecho Tributario Sancionador, pero sus valoraciones son claramente extensibles a toda la materia sancionadora.

La exposición inicia con una breve consideración sobre la naturaleza jurídica del "*ilícito tributario*", "*infracción tributaria*" y "*sanción administrativa*". Una primera conclusión a la que se llega es que no hay diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito penal común y el ilícito tributario (que es un tipo de ilícito administrativo), y sus diferencias de grado o cuantitativas son meramente formales y no de fondo.

Como consecuencia de esta conexión ontológica -que se desprende nuevamente del tronco común del ius puniendi- resulta la migración de los principios penales al ámbito administrativo sancionador. En palabras citadas

⁵³ Sentencia de Inconstitucionalidad, ref. 3-92, acumulado al 6-92 del 17/12/1992

de Pérez Royo lo que sucede es que: *"se va produciendo la progresiva introducción de garantías y principios tradicionales del Derecho Penal en el ámbito de las infracciones administrativas y las correspondientes sanciones..."*. Para ilustrar la referida postura jurídica, se cita la sentencia del Tribunal Constitucional español 18/81, del ocho de junio de ese año: *"Ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, (...), hasta el punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales"*.

Se afirma además que dicha idea no es novedosa en la jurisprudencia constitucional salvadoreña, y se concluye que tanto en la creación como en la aplicación de las normas relativas a las infracciones y sanciones tributarias habrán de estar presentes los principios decantados en la creación de la teoría general del delito.

Resulta pues, que la potestad sancionadora de la Administración se enmarca en principios correspondientes a los que rigen en materia penal, pero con las particularidades o matices propios de la actividad realizada por la Administración.

Se sabe que existen distinciones importantes entre la actividad penal y la actividad administrativa, en razón de las distintas funciones que cumplen en un Estado de Derecho, aunque ello no debe inhibir a la Administración de la aplicación de los principios rectores del ius puniendi al ámbito administrativo sancionador, pues estos tienen origen primordialmente en la norma fundamental. Puede de esta manera afirmarse que en el ordenamiento administrativo sancionador salvadoreño resultan aplicables los principios que

rigen en materia penal encauzando la actuación sancionadora en beneficio del cumplimiento de los fines del Estado y en garantía de los derechos de los administrados.

Una idea consignada en dicha sentencia que sirve de conclusión, es la siguiente: *"La idea expuesta en el acápite precedente significa -como ineludible derivación- que el vocablo "delito" consignado en el Artículo 12 inciso primero de la Constitución debe entenderse no en sentido estricto, sino indicativo de un ilícito o injusto típico, esto es, conducta humana que en virtud de mandato legal se hace reprochable a efecto de sanción; incluyéndose en este concepto a las infracciones administrativas, y específicamente las tributarias. Esta equiparación implica que los principios del Derecho Administrativo sancionatorio son los que se sistematizan en el Derecho Penal de aplicación judicial, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto."*

En relación al Derecho comparado, ni la Constitución italiana, ni la francesa realizan referencias expresas sobre la aplicación de los principios constitucionales penales al ámbito administrativo sancionador, igualmente, ni el *Conseil Constitutionnel* francés, ni la *Corte Costituzionale* italiana han realizado pronunciamientos de carácter genérico sobre la traslación de los principios constitucionales penales, pero en ambos casos se han ido admitiendo la traslación matizando en función de cada principio concreto.

La doctrina italiana va a dividirse entre quienes son partidarios de la aplicación y constitucionalización de los principios tratados, no sólo en relación con el ámbito penal sino con el punitivo en general, y quienes están contra este planteamiento, no faltando posturas eclécticas.

La nueva regulación general de las sanciones administrativas en Italia, Ley 689/1981, de 24 de noviembre, ha resuelto parcialmente el problema, ya que prevé en su artículo primero la traslación de los principios penales en relación con las sanciones administrativas, pero no en referencia al derecho punitivo en general⁵⁴.

Ya desde principios de los años setenta la Jurisprudencia Contencioso-Administrativa comenzó a defender la aplicación de los principios penales al ámbito administrativo sancionador, en base a la existencia de un único «ius puniendi» del Estado⁵⁵

El Tribunal Constitucional tiene ya una clásica doctrina sobre la aplicación de los principios constitucionales penales al ámbito administrativo sancionador, así indica que estos principios serán aplicables *“con ciertos matices”*, y *“en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto”*.

Sabido es que existen distinciones importantes entre la actividad penal y la actividad administrativa, en razón de las distintas funciones que cumplen en un Estado de Derecho, aunque ello no debe inhibir a la Administración de la aplicación de los principios rectores del ius puniendi al ámbito administrativo sancionador, pues estos tienen origen primordialmente en la norma fundamental. Puede de esta manera afirmarse, que en el ordenamiento

⁵⁴ Un sector minoritario de la doctrina italiana ha defendido la inaplicabilidad de los principios contenidos en la Ley 689/1981 al ámbito tributario, ya que a éste resulta aplicable, en base al criterio de la especialidad, la Ley 4/1929, de 7 de enero, que se refiere específicamente a las infracciones tributarias.

⁵⁵ Cordero García, José Antonio; La potestad sancionadora de la administración tributaria; Boletín. 48, Tribunal De Apelaciones de Impuestos Internos.

administrativo sancionador salvadoreño resultan aplicables los principios que rigen en materia penal encauzando la actuación sancionadora en beneficio del cumplimiento de los fines del Estado y en garantía de los derechos de los administrados.

Aceptada que sea la tesis del tronco común de ambas potestades, la penal y administrativa, el debate sobre la aplicación por trasvase de los principios que encauzan el derecho penal no es respecto a su pertinencia, sino respecto a la forma en que estos principios pasan del primer ámbito al segundo. En palabras de Alejandro Nieto: *"...la principal dificultad se encuentra en la determinación de qué principios van a ser aplicados y, sobre todo, de hasta qué punto van a serlo"*. Ciertamente, dicho tema de manera indudable dependerá de las elaboraciones jurisprudenciales que cada caso controvertido exija⁵⁶.

Ha llegado a plantearse que no pueden aplicarse los principios constitucionales al ámbito administrativo sancionador, independientemente de la sanción de que se trate, es decir, que podrán existir diversos tipos de sanciones a las que resultarán aplicables principios distintos, de esa forma, existirán sanciones de «autoprotección de la administración», y de «protección de orden general». No obstante, aunque esta distinción pueda tener bondades desde el punto de vista didáctico, resulta criticable, ya que en ella subyace la idea de que los intereses de la administración son distintos a los generales. Por otra parte, aunque esta distinción fuese admitida, las sanciones tributarias no podrán ser incluidas dentro de las consideradas de «autoprotección»⁵⁷, pues su finalidad sería la de proteger el orden general,

⁵⁶ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 206-C-2001 del 6/5/2004

⁵⁷ Pérez Royo, F; Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Pág., 266

infringiendo un sacrificio para asegurar la observancia de las numerosas situaciones pasivas, de diverso contenido y tipo, puestas a cargo de los obligados tributarios y, por tanto, disuadiendo de la evasión.

3.6 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad en su manifestación de vinculación positiva, se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 86 de la Constitución que prescribe: *"El poder público emana del pueblo. Los órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes (...). Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley"*.

El principio de legalidad aplicado a la Administración Pública ha sido reconocido en reiteradas resoluciones por la Sala de lo Contencioso Administrativo, sosteniéndose que en virtud del mismo, es el pilar fundamental del Estado de Derecho y al mismo tiempo en la más importante de las columnas sobre las que se asienta el derecho administrativo; ya que en virtud de éste, todo funcionario actúa conforme a las atribuciones y competencias que le confiere el pueblo, depositario principal de la soberanía, por medio de la ley; en virtud de lo cual si un funcionario no está facultado expresamente, no puede realizarlo, pues se lo ha reservado el mismo pueblo o se lo ha conferido a otra autoridad.⁵⁸

⁵⁸ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 170-C-2000 del 7/5/2004

El reconocimiento de este principio implica, que la Administración Pública en el país puede ejecutar sólo aquellos actos que el bloque jurídico le permite, y en la forma que en el mismo se regule; es decir, sólo pueden dictarse actos con el respaldo de una previa potestad.

La Administración Pública únicamente puede dictar actos en ejercicio de atribuciones previamente conferidas por la ley, y de esta manera instaurar el nexo ineludible acto-facultad-ley. La habilitación de la acción administrativa en las distintas materias o ámbitos de la realidad, tiene lugar mediante la correspondiente atribución de potestades, entendidas como sinónimo de habilitación; sólo con una habilitación normativa la Administración puede válidamente realizar sus actuaciones.⁵⁹ En los términos del autor Luciano Parejo: *"las potestades son, en último término y dicho muy simplificadaamente, títulos de acción administrativa..."*⁶⁰.

Tal paradigma propio del orden constitucional que rige el Estado Social de Derecho, nos ayuda entonces a comprender, que el ejercicio del poder público conferido a la Administración, debe ser desempeñado conforme a los estrictos principios y normas derivadas del imperio de la ley. No existiendo por tanto, actividad pública o funcionario que tenga absoluta libertad para ejercer sus funciones, las cuales se hayan debidamente regladas en las normativas respectivas⁶¹.

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

⁵⁹ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 167-S-2003 del 15/12/2004

⁶⁰ Parejo Alfonso Luciano: Manual de Derecho Administrativo, Pág. 398

⁶¹ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 104-B-2004 del 15/8/2005

contundencia de las expresiones del constituyente al afirmar que los funcionarios no tienen otras atribuciones sino aquellas establecidas expresamente en la ley.

3.7 PRINCIPIO DE IGUALDAD

El artículo 3 de la Constitución de la República reconoce literalmente: *"Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión"*. En relación con tal derecho, la Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre la igualdad en la formulación de la ley y la igualdad en la aplicación de la ley.

Sostiene que la igualdad es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre a tratar de igual forma todos los supuestos idénticos: lo que sí supone es que en aquellos casos en que se trate de forma distinta dos situaciones entre las que exista una identidad sustancial, ésta diferencia debe estar suficientemente razonada.

De ahí, el deber del funcionario o la Administración Tributaria en este caso, de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el precedente administrativo, es decir, aquella actuación de la Administración que de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter

vinculante que viene dado por la estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica.

En tal sentido, cuando exista una completa similitud en los sujetos y en las circunstancias objetivas de casos concretos, lo más consecuente es que el criterio adoptado en el precedente sea el mismo en ambas situaciones. Sin embargo, si la Administración decide efectuar un cambio de criterio respecto del mantenido en resoluciones anteriores, debe razonar la justificación para modificarlo, es decir, poner de manifiesto las razones objetivas que la han llevado a actuar de forma distinta y a desechar el criterio sostenido hasta entonces, debido a la trascendencia de derechos y principios constitucionales que pueden verse conculcados.

El principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables⁶².

3.8 PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

La Sala de lo Contencioso Administrativo reconoce que la presunción de inocencia es un derecho fundamental de toda persona natural o jurídica, frente al Estado que se ha reservado el monopolio de "*ius puniendi*". Constituye la primer y fundamental garantía que tanto la Constitución como las normas infraconstitucionales aseguran al ciudadano, y especialmente la obligación del Juez de respetar esa calidad al ciudadano que se le atribuye una conducta ilícita.

⁶² Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 288-A-2003 del 15/11/2004

Este principio, es considerado como un derecho fundamental de rango constitucional que supone que toda resolución o sanción emitida por la Administración, debe apoyarse sobre la base de una actividad probatoria o la demostración de comisión de la infracción atribuida, ya que la presunción de inocencia solo puede ser destruida mediante la aportación de pruebas suficientes, es decir que la inocencia termina cuando aparece evidente la comisión de la infracción⁶³.

Toda persona sometida a un proceso o procedimiento es inocente y se mantendrá como tal dentro de los mismos, mientras no se determine su culpabilidad por sentencia definitiva condenatoria o resolución motivada, y con el respeto a los principios constitucionales procesales, por lo tanto, se considera que ninguna persona –natural o jurídicas 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 culpabilidad⁶⁴

Y según la doctrina el derecho a la presunción de inocencia significa: la presunción constitucional de inocencia, con rango de derecho fundamental, supone que sólo sobre la base de pruebas cumplidas, cuya aportación es carga de quien acusa, podrá alguien ser sancionado. Toda sanción ha de apoyarse en una actividad probatoria de cargo o de demostración de la realidad de la infracción que se reprime. Corresponde a la Administración que acusa y sanciona, la carga de probar la realidad de los hechos que se imputan⁶⁵.

⁶³ Sentencia del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, ref. A0608005M del 16/08/07

⁶⁴ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 360-97 del 10/02/99

⁶⁵ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 78-2003 del 30/1/2004

Toda persona goza de la presunción de inocencia, la cual es válida hasta que existe sentencia condenatoria; en tal sentido, no es vulnerada dicha presunción simplemente por ser objeto de una investigación. En tanto que el imputado no sea declarado culpable en sentencia definitiva, será considerado inocente y su situación jurídica debe ser compatible con la etapa procesal en la que se encuentra el proceso seguido contra él⁶⁶.

La presunción de inocencia es un principio plenamente aplicable en el campo de las infracciones y sanciones administrativas; se constituye como una presunción iuris tantum, que exige que toda acusación sea acreditada con la prueba de los hechos en que se fundamenta. A falta de tales pruebas, el juez o tribunal que conozca del proceso deberá declarar la inocencia del acusado.

La simple instrucción de una causa no constituye una infracción a dicha garantía, pues en la misma se dota al individuo todas las herramientas para ejercitar su defensa y probar su estado de inocencia⁶⁷. Por tal motivo solamente será factible la imposición de una sanción o condena cuando exista una prueba de garantía y solvencia que acredite la realización por parte del sujeto infractor del ilícito. De ahí que la "*presunción de inocencia del inculgado*" desplaza sobre la autoridad estatal la carga de la prueba de los hechos tipificados como infracción⁶⁸.

El principio de presunción de inocencia, que con ciertos matices resulta aplicable al procedimiento administrativo sancionador, e impone a la Administración sancionadora la carga de acreditar los hechos constitutivos de

⁶⁶ Sobreseimiento de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 225-2001 del 24/05/2002

⁶⁷ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 124-S-2001 del 13/01/2004

⁶⁸ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 61-0-2003 del/10/2004

la infracción y la responsabilidad del presunto infractor a través de la realización de una actividad probatoria de cargo. Lo anterior se resume en que no puede imponerse sanción alguna en razón de la culpabilidad del imputado si no existe una actividad probatoria de cargo que destruya la presunción de inocencia. De ahí que se atenta contra este principio, cuando la Administración fundamenta la resolución en la cual se impone una sanción basada en una presunción de culpabilidad carente de elemento probatorio.

No obstante, aunque el principio de presunción de inocencia crea a favor de los ciudadanos el derecho a que se les considere inocentes de las imputaciones que se les atribuyan hasta que se demuestre lo contrario en un procedimiento con todas las garantías procesales, no cabe entender vulnerado dicho principio por meras actuaciones públicas regladas que, distintas a la propia decisión sancionadora, tengan por objeto establecer si procede o no iniciar un expediente sancionador. En esta línea de entendimiento, la violación al principio de presunción de inocencia no puede estar basada en el hecho de que no se hubiere dado participación al supuesto infractor en la realización de una actuación previa al acuerdo de instrucción formal del procedimiento sancionador y cuyos resultados indiciarios sirven únicamente para considerar que procedía abrir un expediente sancionador.

Esto obedece a que la culpabilidad del infractor, y con ello la posibilidad de desvirtuar su presunción de inocencia, ha de establecerse con la prueba recabada en el procedimiento sancionador, en el que deberá garantizarse al infractor el derecho a defenderse de las imputaciones que se le atribuyen. La doctrina sostiene que el principio de presunción de inocencia tolera y por tanto no se entiende infringido con la práctica de la prueba anticipada,

siempre que después, durante el desarrollo del procedimiento, se garantice el derecho de defensa.

Constituye una obligación impuesta por el principio de presunción de inocencia el que todas las pruebas encaminadas a establecer la culpabilidad del sujeto a quien se imputa una infracción se practiquen cumpliendo con las reglas del principio de contradicción. Podría significar una violación al principio de presunción de inocencia si las pruebas que sirven para establecer la culpabilidad se producen sin permitir, mediante la notificación previa, la participación del sujeto a quien se atribuye una infracción. Sin embargo, también se ha concluido que no habrá violación al principio de presunción de inocencia por el hecho de que los actos previos a la iniciación del procedimiento sancionador se hayan realizado sin la participación del supuesto infractor⁶⁹.

El deber de motivación guarda una estrecha relación con el derecho de presunción de inocencia, puesto que la Administración para fundamentar la legitimidad de la sanción impuesta, debe efectuar la valoración de la prueba practicada, dentro de la cual se pueden incorporar informes o dictámenes que sustenten la infracción y sanción determinada⁷⁰.

Al respecto, es trascendental señalar que la motivación se constituye como un deber de la Administración y un derecho de los administrados de *“que conste de modo razonablemente claro cuál ha sido el fundamento en*

⁶⁹ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 276-C-2002 del 28/2/2006

⁷⁰ Sentencia del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, ref. A0605002.TM del 27/04/07

*derecho de la decisión adoptada*⁷¹, no existiendo la imposición de una determinada extensión, intensidad ni alcance en el razonamiento empleado ni una exhaustiva descripción del proceso que llevó a la Administración a la decisión.

3.9 TIPICIDAD

La exigencia de la tipicidad encuentra su asidero constitucional en los principios de legalidad y seguridad jurídica. Esta exigencia se traduce en que para la imposición de una sanción administrativa se requiere la necesaria existencia de una norma previa en la que se describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción.

La tipicidad, vertiente material del principio de legalidad, impone el mandato al legislador de plasmar explícitamente en la norma los actos u omisiones constitutivos de un ilícito administrativo y de su consecuencia. Pero también, exige al aplicador de justicia el ejercicio racional de adecuación del acto u omisión al tipo descrito en la norma constitutivo de infracción, con la imposición respectiva de la consecuencia prevista en su caso.

Por Principio de Tipicidad se entiende *“la descripción legal de una conducta específica a la que se conectará una sanción administrativa”*⁷². Conforme a este principio *“solo pueden ser castigados como actos antijurídicos, los que de modo riguroso o estricto coincidan con los tipos descritos en la norma, lo que excluye una interpretación extensiva o analógica”*⁷³.

⁷¹ José Garberí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez; El Procedimiento Administrativo Sancionador, pág. 407

⁷² Eduardo García de Enterría, Curso de Derecho Administrativo II, Pág. 174

⁷³ José Garberí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez, El Procedimiento Administrativo Sancionador, Vol. I, pág. 97

La tipicidad es la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal, se presenta el aspecto negativo llamado atipicidad. La atipicidad es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo legal sujeto a sanción⁷⁴.

Para que la actividad sancionadora de la Administración sea legal, necesita primeramente, verificar que el acto u omisión sancionable se halle claramente definido como infracción en el ordenamiento jurídico; sólo acertado esto, debe adecuar las circunstancias objetivas y personales determinantes del ilícito. Este es el ejercicio inherente a la tipicidad.⁷⁵

De tal manera, la aplicación de sanciones no es una potestad discrecional de la Administración, sino una debida aplicación de las normas pertinentes que exige certeza respecto a los hechos sancionados. En otras palabras, no podrá haber sanción si la conducta atribuida al sujeto no puede ser subsumida en la infracción contenida en la norma⁷⁶.

En relación al principio de tipicidad, éste no solo implica la predeterminación del hecho enunciado y regulado por la norma, sino además su adecuación a la situación imputada al supuesto infractor. De acuerdo a ello lo procedente es verificar por medio de un análisis de adecuación si la conducta denunciada es correlativa respecto al tipo normativo enunciado.⁷⁷

⁷⁴ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 259-R-2004 del 12/9/2006

⁷⁵ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 176-S-2003 del 16/1/2006

⁷⁶ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 189-M-2000 del 30/09/2004

⁷⁷ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 60-L-2001 del 21/01/2003

La tipificación -tipo normativo- de la infracción constituye la descripción literal que hace el legislador de forma genérica sobre la prohibición de determinadas conductas y su posterior sanción como consecuencia. Dicha descripción, a pesar de no tener un destinatario concreto -de ahí lo genérico-, incorpora elementos específicos perfectamente constatables por el aplicador de la ley. Entre ellos se encuentran la acción u omisión como conducta específicamente regulada.

Cuando la ley señala la pena de una infracción se entiende que es a la consumada, lo que equivale a la realizada plenamente con todos sus elementos.

En el delito continuado "*... la verificación parcial del resultado global, que ya corresponde a la consumación de un tipo delictivo, es ya suficiente para consumir el delito*"⁷⁸

La Sala de lo Contencioso Administrativo ha resuelto anteriormente que esta exigencia traduce que para la imposición de una sanción administrativa se requiere la necesaria existencia de una norma previa en la que se describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción.

El catedrático Garberí Llobregat, citando jurisprudencia del Tribunal Supremo de España distingue entre este principio y el de legalidad en que mientras este último se observa mediante la previsión de las infracciones y sanciones en la Ley, el primero lo es mediante la precisa definición de la conducta que la Ley considere constitutiva de la infracción, y la precisa definición de la sanción que pueda imponerse.

⁷⁸ Muñoz Conde, Francisco y García Arán Mercedes, Derecho Penal Parte General, Pág. 430

En otras palabras, se cumplen con ambos los requisitos de *lex praevia* y de *lex certa*. Se concluye que la "*conducta típica*" es aquella donde se aprecia identidad entre sus componentes fácticos y los descritos en la norma jurídica.

Agrega Garberí Llobregat que si bien la tipicidad se desenvuelve en el plano teórico mediante la declaración expresa en la norma de los hechos constitutivos de infracción y de sus consecuencias represivas, en la práctica ello implica la imposibilidad de atribuir las consecuencias jurídicas de la norma a conductas que no guardan similitud con las señaladas en las normas. En otras palabras, no podrá haber sanción si la conducta atribuida al sujeto no puede ser subsumida en la infracción contenida en la norma. Citando nuevamente jurisprudencia del Tribunal Supremo reitera la exigencia de la perfecta adecuación de las circunstancias objetivas y personales de la ilicitud y de la imputabilidad, rechazando cualquier interpretación extensiva, analógica o inductiva.

Esta certeza deberá comprobarla suficientemente el órgano sancionador con los medios probatorios que resulten conducentes, pertinentes y útiles para tal fin⁷⁹. En otras palabras, no podrá haber sanción si la conducta atribuida al sujeto no puede ser subsumida en la infracción contenida en la norma.⁸⁰

3.10 PRINCIPIO DE CULPABILIDAD

En su sentido más amplio, el término culpabilidad se contrapone al de inocencia, sin embargo, bajo la expresión principio de culpabilidad se incluyen diferentes límites al *ius puniendi*, que tienen en común exigir, como

⁷⁹ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 193-M-2001 del 14/03/2003

⁸⁰ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 184-M-00 del 29/7/2005

presupuesto para la determinación legislativa de la infracción y la consecuente aplicación judicial de la sanción, que pueda recaer en quien cometa el hecho que motiva tal aplicación.

En esa línea el art. 12 Cn. establece que toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad; para ello es preciso, en primer lugar, que no se conciba como responsable a un sujeto por hechos ajenos –principio de personalidad de las penas–; en segundo lugar, no pueden calificarse y por tanto castigarse como delito las formas de ser, personalidades o apariencias, puesto que la configuración de su responsabilidad es de difícil determinación, distinto a los hechos o conductas plenamente verificables –principio de responsabilidad por el hecho–, y la consecuente proscripción de un derecho penal de autor; además es preciso que el hecho constitutivo de delito sea doloso, es decir, que haya sido querido por su autor, o cuando se haya debido a su imprudencia –exigencia de dolo o culpa–; así también, para que una persona pueda ser considerada como culpable de un hecho doloso o culposo, éste ha de ser atribuible a su autor, como producto de una motivación racional normal –principio de imputación personal o culpabilidad en sentido estricto– ello sucede cuando el sujeto del delito es imputable.

En relación con el segundo de ellos –principio de responsabilidad por el hecho–, es viable afirmar que éste se opone a la posibilidad de penalizar la apariencia o modo de ser de las personas; enlaza este principio con el de lesividad pues, en la creación de tipos penales, el mandato de protección de bienes jurídicos proclama la punición de una conducta dañosa de dichos bienes jurídicos fundamentales e instrumentales, o cuando menos que los ponga en un peligro lo suficientemente potencial de producir daño; en ese sentido la Constitución, al consagrar la presunción de inocencia en el art. 12

y la protección de bienes jurídicos en su art. 2, proscribire el derecho penal de autor.

En lo que atañe a la responsabilidad en materia de sanciones administrativas nuestro marco constitucional recoge principios y limitaciones aplicables a la potestad sancionatoria, destacándose el establecido en el art. 12 Cn. según el cual: *"toda persona a quien se le impute un delito se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y mediante juicio público"*. Tal principio garante de la presunción de inocencia, excluye la posibilidad de imponer penas o sanciones con base en criterios de responsabilidad objetiva, es decir, prescindiendo de la existencia de dolo y culpa, y de si la infracción es en alguna forma imputable al sujeto.

La exigencia de lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos requiere que lo que se incrimine sean hechos y no meros pensamientos, actitudes o modos de vida, exigiendo un derecho penal de hecho, al que se opone la idea autoritaria de un Derecho Penal de autor, que se plasma, generalmente, en leyes de peligrosidad social.

En todo ordenamiento sancionador rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida sólo si en el comportamiento del Agente se aprecia la existencia de dolo o culpa. Todo órgano se encuentra en todo caso en la obligación de valorar los elementos presentados por el sujeto infractor, para demostrar que no existió nexo de culpabilidad en la comisión de la infracción; y de realizar un análisis de tales valoraciones, independientemente del resultado que se arribe⁸¹.

⁸¹ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 16-Q-2003 del 19/11/2004

En materia administrativa sancionatoria es aplicable el principio *nulla poena sine culpa*; lo que excluye cualquier forma de responsabilidad objetiva, pues el dolo o la culpa constituyen un elemento básico de la infracción. Ahora bien, este principio de culpabilidad ha de matizarse a la luz del interés general en aquellas situaciones donde el ejercicio de la potestad sancionadora se encamina a la protección del interés público, pilar fundamental del Derecho Administrativo.

La existencia de un nexo de culpabilidad constituye un requisito *sine qua non* para la configuración de la conducta sancionable. Es decir, que debe existir un ligamen del autor con su hecho y las consecuencias de éste; ligamen que doctrinariamente recibe el nombre de "*imputación objetiva*", que se refiere a algo más que a la simple relación causal y que tiene su sede en el injusto típico; y, un nexo de culpabilidad al que se llama "*imputación subjetiva del injusto típico objetivo a la voluntad del autor*", lo que permite sostener que no puede haber sanción sin la existencia de tales imputaciones.

En los casos en que la Administración toma medidas para la protección del interés general o de un conglomerado –tales como retiro del mercado de productos en mal estado, cierres temporales de locales que pongan en peligro la salud, etc. – el despliegue de estas acciones, si bien no excluye el imperativo de una cobertura legal, por responder a razones de interés general, opera independientemente de la existencia de dolo o culpa en el destinatario que se verá afectado por las mismas.

En otras palabras, cuando se trata de una relación jurídica exclusivamente entre el administrado y la autoridad administrativa, para la imposición de sanciones es necesario establecer la culpabilidad antes de determinar responsabilidad. Sin embargo, constituye un ámbito diferente cuando de la

acción u omisión resulte un perjuicio a terceras personas, pues en este caso priva la tutela de los intereses colectivos, por lo que la afectación de tales intereses habilita el ejercicio de todas aquellas acciones de protección y resarcimiento necesarias para la preservación de los derechos de los particulares sin que sea necesaria comprobación de la culpabilidad por parte del gobernado afectado por tales medidas.

La idea del principio de culpabilidad nace principalmente en el principio de responsabilidad de las penas, y en el principio de exigencia de dolo o culpa; el primero de ellos limita la responsabilidad penal a los autores del hecho delictivo y a los que participen en él como inductores, coautores o cómplices. En ese orden de ideas, habida cuenta la asimilación legislativa, el principio de culpabilidad reclama el rechazo de la responsabilidad objetiva y la exigencia que la infracción se cometa dolosamente o, al menos, por imprudencia, es decir, a propósito o por una inexcusable falta de cuidado, lo que excluye la responsabilidad por resultados vinculados causalmente a la conducta del sujeto, que no eran previsibles ni evitables.

Pero además, el principio de culpabilidad, como principio básico del Derecho Penal, también implica una contraposición al Derecho Penal de autor, pues deslegitima la punición de conductas sin el elemento subjetivo de la infracción; es decir, a partir de dicho principio ningún hecho o comportamiento humano es valorado como acción si no es fruto de una decisión, por tanto, no puede ser castigado, y ni siquiera prohibido, si no es intencional, esto es, realizado con la conciencia y voluntad necesarias en una persona capaz de comprender y de querer producir un resultado dañoso.

En el plano de las técnicas jurídicas, estas representaciones se reflejan en una desvalorización del papel de la ley como criterio exclusivo y exhaustivo

de definición de los hechos punibles, mediante la previsión de figuras de infracción elásticas e indeterminadas, idóneas para connotar en términos vagos o valorativos modelos globales de desviación, en vez de denotar unívocamente supuestos típicos criminosos empíricamente determinables; identificando al sujeto como delincuente desde un punto de vista ético o naturalista, aun antes de realizar una conducta dañosa.

Mientras que en el plano de las medidas de control –penas–, todas estas serían causadas, ya no como consecuencia de hechos lesivos de bienes jurídicos judicialmente probados, sino de supuestos variadamente subjetivos como la mera sospecha de haber cometido una infracción, apariencia no aceptada socialmente, peligrosidad social del sujeto legalmente presunta conforme a condiciones personales o de status social.

Las infracciones en las cuales no se exige la intencionalidad del sujeto, pertenecen a un sistema sin culpabilidad, que se refleja en un ordenamiento penal primitivo informado por la responsabilidad objetiva, ligada, no al conocimiento y voluntad de la acción o del hecho delictivo, sino a un criterio de resultado. Este sistema, en puridad, es un ordenamiento que privilegia estructuralmente la función penal de la defensa social y que, por ello, descuida el elemento subjetivista de la culpabilidad, reputándolo irrelevante en el plano teórico. Mediante estas figuras delictivas de responsabilidad objetiva, presunta o sin culpa, resulta debilitada también la carga de la verificación empírica de los nexos de causalidad y de imputación que enlazan imputado e infracción, junto con el resto de garantías procesales en materia de prueba y defensa. Todo lo anterior no se contrapone, en modo alguno, a la aplicación de medidas y soluciones ante la concreción de hechos o acciones preparatorias tendentes o dirigidas a la comisión de infracciones, o

que en caso de ejecutarse, procuren evitar la identificación de los ejecutores, al alterar su apariencia personal artificialmente para crear confusión.

3.11 PRINCIPIO NON BIS IN IDEM

El principio non bis in idem, en esencia está referido a aquel derecho que tiene toda persona a no ser enjuiciada dos veces por la misma causa, a no ser objeto de dos decisiones que afecten de modo definitivo su esfera jurídica por la misma causa. Es pues, una prohibición dirigida a las autoridades, de pronunciar más de una decisión definitiva respecto de una misma pretensión o petición, según el caso.

Está conformado esencialmente, por dos vocablos, que le dan su significado: "*enjuiciado*" y "*causa*". El vocablo enjuiciado atañe a la operación racional y lógica del juzgador a través de la cual se decide definitivamente el fondo del asunto de que se trate; entendiendo por "*causa*" -aunque no tengamos una definición natural- una identidad absoluta de pretensión. La doctrina ha establecido para la configuración de un doble juzgamiento, una triple identidad: de persona, de objeto y de causa de persecución⁸², *eadem* personas (identidad de sujetos), *eadem res* (identidad de objeto o bien de la vida) y *eadem causa petendi* (identidad de causa: sustrato fáctico y fundamento jurídico); es decir que está encaminado a proteger que una pretensión no sea objeto de doble decisión jurisdiccional definitiva, en armonía con la figura de la cosa juzgada y la litispendencia, de acuerdo a lo prescrito por nuestra Constitución, en su artículo 11 inciso 1° parte final.

⁸² Carlos Enrique Edwards, Garantías Constitucionales en Materia Penal, Pág. 99

Una misma pretensión puede verse sujeta a varios procesos, siempre y cuando en los anteriores no haya habido un pronunciamiento jurisdiccional definitivo relativo al fondo. A lo anterior cabe agregar que, ante la variación de alguno de los elementos antes mencionados de la pretensión, ya no podría hablarse de identidad de la misma con otra planteada anterior o simultáneamente, por lo que válidamente podría estudiarse el caso para efectos de dictar un pronunciamiento jurisdiccional⁸³.

El *non bis in idem* es una de las garantías procesales constitucionales indispensables para el mantenimiento de la seguridad y certeza jurídica, reconocida por nuestra Constitución en el artículo 11.

Esta garantía pues, no garantiza a una persona que no sea juzgado dos veces, sino que no sea juzgado dos veces por la misma causa. La prohibición del doble juzgamiento significa, pues, la prohibición sobre la duplicidad de decisiones respecto de un mismo hecho y en relación de una misma persona. En abono de lo anterior, es de señalar que el enjuiciamiento adquiera sentido y contenido, en cuanto pone fin a la contienda o controversia de manera definitiva; esto es creando, modificando o extinguiendo una situación que afecta la esfera jurídica de las partes en el proceso⁸⁴.

En materia administrativa sancionatoria, son aplicables los principios y garantías procesales básicas de los procesos penales, específicamente lo atinente a la prohibición no sólo de doble condena sino de doble persecución.

⁸³ Sentencia de Amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 231-2000 del 22/01/2002

⁸⁴ Sentencia de Amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 270-2000 del 04/02/2002

Desde esa perspectiva, la prohibición del doble juzgamiento aplica también para el ámbito no jurisdiccional, en el sentido de estar prohibida la duplicidad de decisiones administrativas respecto de un mismo objeto, sujeto y causa.

Los hechos a tomarse en consideración para determinar la duplicidad de sanciones son aquellos que se materializan directamente sobre la esfera jurídica del administrado al momento de calificar la consecuencia punitiva o sancionadora del derecho por parte del ente administrativo, esto implica que tienen una afectación directa sobre la motivación y consecuencia de las resoluciones a adoptar⁸⁵.

3.12 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Este principio se reconoce originalmente en el artículo 9 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789⁸⁶, pasando con posterioridad a la Declaración de los Derechos Humanos. El principio de proporcionalidad supone una correspondencia entre la infracción y la sanción, con interdicción de medidas innecesarias o excesivas.

El principio de proporcionalidad –sostiene la doctrina procesal– exige que en las intervenciones del Estado en la esfera privada, defendida por los derechos fundamentales, los medios utilizados se mantengan en proporción adecuada a los fines perseguidos. La proporcionalidad de una regulación o acto ha de establecerse, pues, con referencia al objeto de protección y ordenación intentado en cada supuesto, con referencia al derecho fundamental que resulte o pudiese resultar lesionado.

⁸⁵ Sentencia definitiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 125-R-2000 del 26/06/2003

⁸⁶ Señala el citado artículo que deberá reprimirse severamente el rigor innecesario.

Es de aclarar sobre tal principio –tal como lo advierte la doctrina penal–, que su delimitación no es fácil, en tanto que debe distinguirse previamente entre conceptos jurídicos indeterminados y discrecionalidad. Por una parte, la proporcionalidad es un concepto jurídico indeterminado que no atribuye discrecionalidad al órgano que debe observarla, sino que le obliga a encontrar una única solución justa, aunque al mismo tiempo, en la concreción del concepto según las circunstancias particulares del caso, haya de otorgarse a los órganos un cierto margen de apreciación.

Por otro lado, el ejercicio de potestades discrecionales no conduce a una absoluta libertad de actuación, pues en el Estado de Derecho ha ido cobrando fuerza la idea de que la discrecionalidad posee ciertos elementos reglados que restringen la libertad del órgano actuante, entre los que se encuentra la proporcionalidad del medio para la consecución del fin.

La discrecionalidad, pues, permite a la Administración escoger entre un determinado número de opciones igualmente válidas y la autoriza para efectuar la elección bajo criterios de conveniencia u oportunidad, los cuales quedan confiados a su juicio. Por el contrario, en los conceptos jurídicos indeterminados no existe libertad de elección alguna, sino que obliga únicamente a efectuar una subsunción de unas circunstancias reales a una categoría legal configurada, no obstante su imprecisión de límites, con la intención de acotar un supuesto concreto. Y es que, un concepto jurídico indeterminado presenta tres zonas diferenciadas: la primera, el núcleo del concepto o zona de certeza positiva; la segunda, una zona de incertidumbre, situada entre una zona de certeza positiva y negativa; y tercera, una zona de certeza negativa. De estas, sólo las zonas de certeza son seguras en cuanto a la admisión o exclusión del concepto; si su ubicación es en una zona de incertidumbre, esta basado en una duda.

El contenido de proporcionalidad, en materia sancionadora, tendrá una doble vertiente, ya que afectará a las infracciones y a las sanciones. En relación con las infracciones, los comportamientos antijurídicos que son calificados como infracciones, serán aquellos que vulneren el ordenamiento jurídico, y no permitan su restablecimiento por otros medios.

Por otra parte, supondrá un límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones, que no deberá ser, en sentido estricto, una actuación discrecional, sino la atribución a la administración de una cierta libertad de valoración, aunque dentro de los márgenes permitidos por la Ley⁸⁷.

La sanción impuesta resultará proporcionada a la infracción cometida cuando en su cuantificación se tenga en cuenta criterios estrictamente regulados, sin que, exista «stricto sensu» discrecionalidad administrativa⁸⁸.

⁸⁷ Pérez Royo, F.; Los delitos y las infracciones en materia tributaria», pg. 277

⁸⁸ Sánchez Galiana, J. A.; Las actuaciones de la agencia tributaria y los principios constitucionales tributarios» op. cit. pg. 452 y 453.

CAPITULO 4

4.1 ANÁLISIS DE RESULTADOS DE ENCUESTA

Uno de los puntos que se debe analizar dentro de nuestras conclusiones es el pertinente a la apreciación de los sujetos de la investigación. Para ello se realizó una encuesta con diversos objetivos.

Las encuestas que se realizaron fueron hechas principalmente con el objeto de medir la percepción que los sujetos a investigar tienen de la administración tributaria con respecto a la aplicación de sanciones, de su procedimiento, y de la norma tributaria que se aplica.

Muestra

La muestra tomada para la investigación de campo fueron 46 comerciantes del área metropolitana de San Salvador, calculados de la siguiente manera:

$$n = \frac{Z^2 * P * Q * N}{((N-1) (e^2) + (Z^2 * P * Q))}$$

Donde:

n= tamaño de la muestra.

N= Población (42382 Comerciantes)

P= Probabilidad de éxito (0,90)

Q= Probabilidad de fracaso (0,10)

e= Margen de error (0.09)

Z= Nivel de confianza (Es del 0,9586, lo cual equivale a 2,04 en área bajo la curva normal)

Sustituyendo valores:

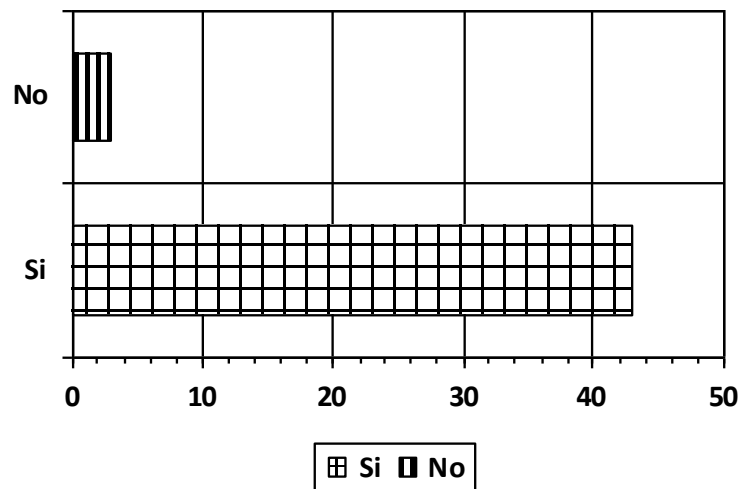
$$n = \frac{(2,04)^2 * 0,90 * 0,10 * 42382}{(((42382-1) (0,09)^2) + ((2,04)^2 * 0,90 * 0,10))}$$

$$n = \frac{15873,92}{343,66}$$

n= 46 comerciantes.

¿RECONOCE LA OBLIGACIÓN QUE TIENE CON EL MINISTERIO DE HACIENDA DE PAGAR LOS IMPUESTOS?

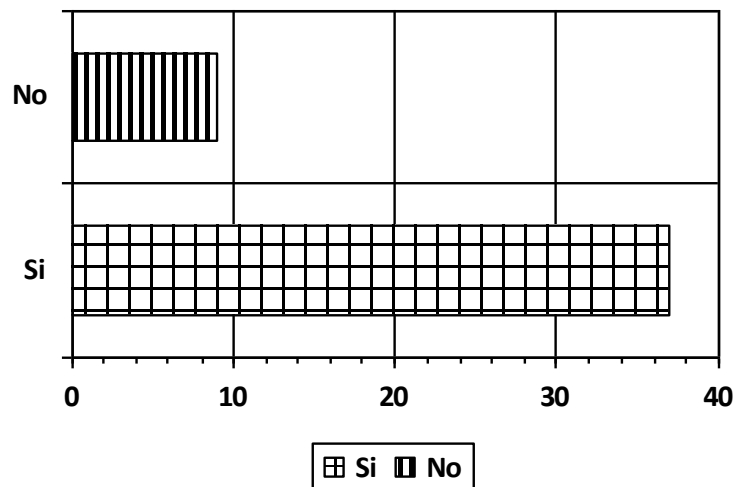
NO	3	6.5 %
SI	43	93.5 %
TOTALES:	46	100 %



En la pregunta uno se demuestra que la gran mayoría de los encuestados reconoce las obligaciones que tiene con la administración tributaria de pagar impuestos, lo que demuestra al menos el sentimiento de obligación de la mayoría de comerciantes, al menos en el área metropolitana de San Salvador, producto de una concientización de parte de la administración que ha dado sus resultados, y se demuestra con esta encuesta. Estamos entonces ante sujetos encuestados que no son ignorantes de la obligación principal que tienen con la administración tributaria en nuestro país, al menos, se demuestra que la obligación sustantiva es conocida por la mayoría.

¿CONOCE USTED LA MAYORÍA DE OBLIGACIONES QUE COMO CONTRIBUYENTE TIENE CON EL MINISTERIO DE HACIENDA?

NO	9	19.5 %
SI	37	80.5 %
TOTALES:	46	100 %

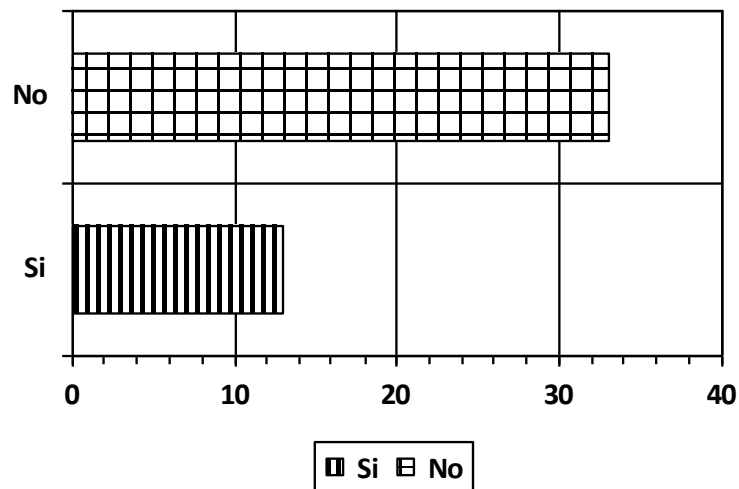


La pregunta dos demuestra que más del ochenta por ciento de los encuestados reconoce las obligaciones que tienen con la administración tributaria, entendiéndose que son obligaciones diferentes al pago de los impuestos, es decir obligaciones formales. Se puede hacer un análisis similar a la pregunta anterior. Es un punto crítico el resaltar la minoría que representa cerca del veinte por ciento de los encuestados, ya que se demuestra que hay gran parte de los comerciantes que no conocen las obligaciones formales que tienen con la administración tributaria y es de resaltar este punto debido a la importancia que tiene, ya que las violaciones a estas obligaciones formales son las que representan la mayoría de las

infracciones. Este porcentaje de la población encuestada es la que se encuentra vulnerable a cometer infracciones, en la mayoría de casos por desconocimiento de la norma tributaria.

¿USTED O ALGÚN CONOCIDO SUYO HA SIDO SANCIONADO POR EL MINISTERIO DE HACIENDA EN ALGUNA OCASIÓN?

NO	33	71.7%
SI	13	28.3 %
TOTALES:	46	100 %

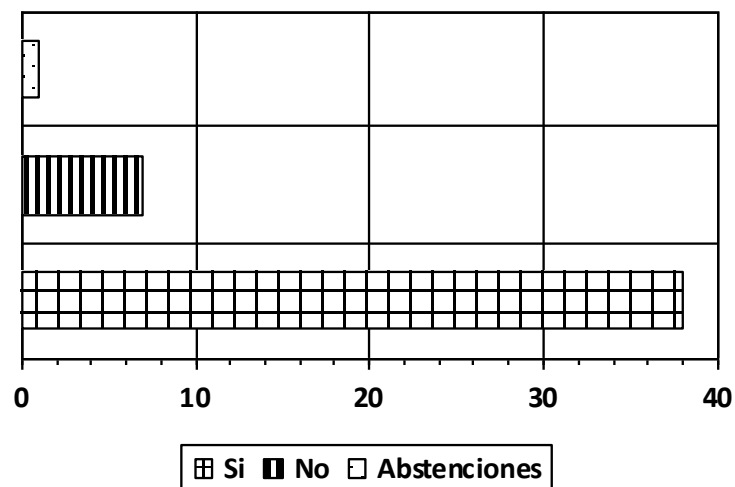


En la pregunta tres se observa que más del setenta por ciento de los encuestados no han sido sancionados por la administración tributaria y que además no conocen a nadie que haya sido sancionado por la administración tributaria. Con esto tratamos de medir el tipo de experiencia que tienen los administrados al tratar asuntos de imposición de sanciones, se observa que existe un porcentaje considerable cercano a una tercera parte de los

encuestados que reconoce haber sido sancionado o conocer a alguien cercano a ellos que lo ha experimentado. Además con esto podemos medir que grado de conocimiento útil y certeza nos pueden brindar para dar las opiniones de algunas de las preguntas siguientes.

¿SEGÚN ESA EXPERIENCIA, CREE QUE LAS SANCIONES LAS IMPONE HACIENDA BASÁNDOSE EN UN PROCEDIMIENTO?

ABSTENCIONES	1	2.1 %
NO	7	15.2 %
SI	38	82.7 %
TOTALES:	46	100 %

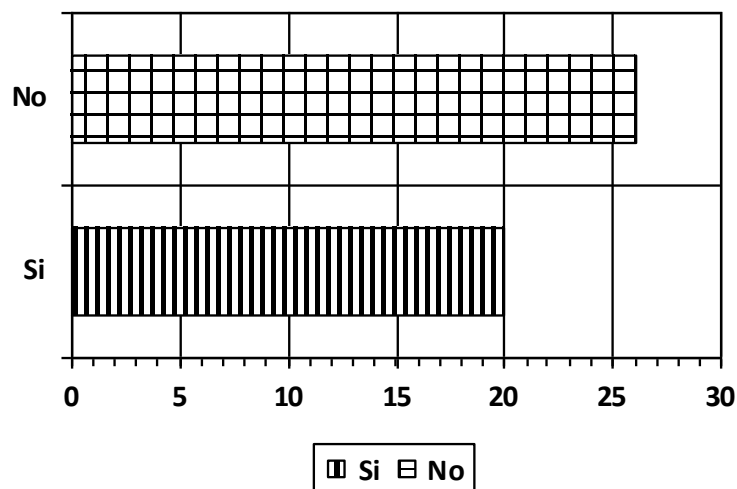


En la pregunta cuatro se demuestra que casi la totalidad de los encuestados reconoce que las sanciones tributarias son impuestas a través de un procedimiento. Las respuestas demuestran el conocimiento de los encuestados de la existencia de un procedimiento sancionatorio dentro de la

administración tributaria, con base a sus experiencias los encuestados reflejan este conocimiento y descartan tácitamente la sanción como resultado mecánico de una infracción.

¿CONOCE EL PROCEDIMIENTO POR MEDIO DEL CUAL SE LE IMPONEN SANCIONES?

NO	26	56.5 %
SI	20	43.5 %
TOTALES:	46	100 %

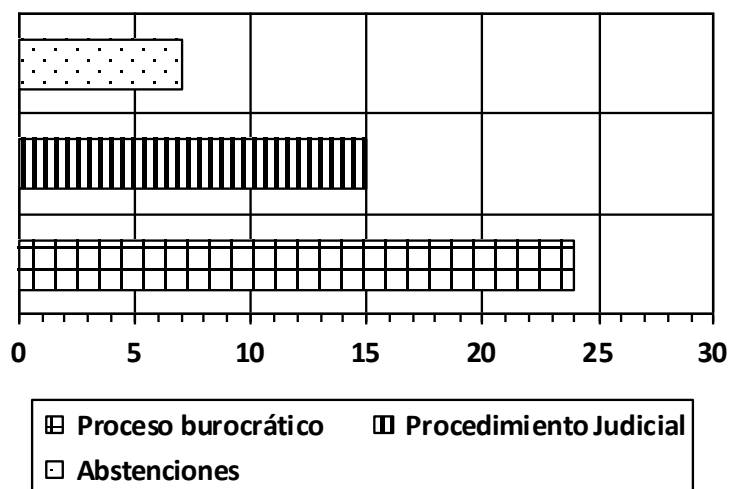


En la pregunta cinco se observa que la mayoría de los encuestados manifiestan no conocer nada del procedimiento por medio del cual se le imponen sanciones. Mientras cerca de la mitad conoce algo sobre el procedimiento. Esta pregunta va más al fondo de lo que se persigue y que comienza a observarse con la pregunta anterior. La mayoría de los encuestados no saben como opera el procedimiento sancionatorio, esto

demuestra que al verse involucrados dentro de este procedimiento se verán en la limitante de desconocer los mecanismos que se le ofrecen para la defensa de los derechos, y por el mismo tipo de procedimiento vigente esto demuestra una gran desventaja. Con esto se corre el grave riesgo de caer en actuaciones arbitrarias, o al menos esa es la percepción. Un comerciante que se ve envuelto en un proceso sancionatorio puede correr el riesgo de no conocer ante lo que está realmente, y pensar que es un mero trámite de valoración. Como vimos en una de las preguntas anteriores la información de las obligaciones tributarias va por buen camino, no así la información del procedimiento de imposición de sanciones, lo que se debería de corregir, dándole a los sujetos obligados la información de este procedimiento y de los derechos que tiene frente la administración. Un punto importante a destacar es resaltar la importancia del conocimiento del procedimiento para todos los sujetos de obligaciones tributarias, en cuanto en este procedimiento el administrado actuará de manera personal, contrario a un procedimiento de índole judicial en la que es necesario que sea dirigido por una persona capacitada en el tema un profesional del derecho, pues así, se puede desligar del conocimiento de los detalles técnicos de su defensa y reposarla en la persona que lo representa. Recordemos que las obligaciones tributarias son iguales para todos, y se encuentran casos de pequeños comerciantes que no tendrán la capacidad de costearse un representante para que efectúe su defensa ante la administración tributaria, o en otros casos en los que no lo considere necesario por desconocer simplemente del procedimiento, ahí la importancia de la información de este procedimiento, ya que solo así la mayoría de los contribuyentes pueden hacer ejercicio de su derecho de defensa.

SIEMPRE CON BASE A ESA EXPERIENCIA, A QUE CONSIDERA QUE SE PARECE MÁS EL PROCEDIMIENTO DE IMPOSICI:

ABSTENCIONES	7	15.2 %
PROCEDIMIENTO JUDICIAL	15	32.6 %
PROCESO BUROCRÁTICO	24	52.2 %
TOTALES:	46	100 %



En la pregunta seis se demuestra que más de la mitad de los encuestados consideran que el procedimiento para imponer sanciones tributarias se asemeja más a un procedimiento burocrático. De la otra parte de los encuestados, cerca del treinta y tres por ciento manifestaron que el procedimiento en mención se asemeja más a un procedimiento judicial. El resto no quiso encasillarlo en ninguna de las dos propuestas de respuesta, por considerar que no se asemeja a ninguno de los dos tipos.

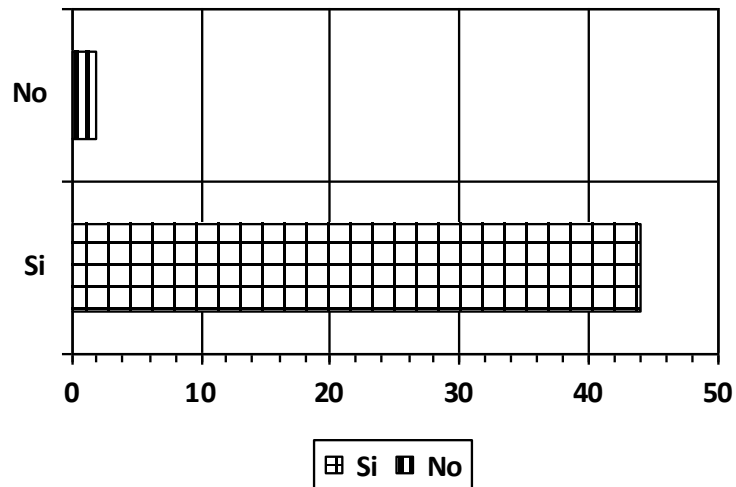
Esta pregunta demuestra la percepción de los encuestados de asemejar más al procedimiento tributario a un procedimiento burocrático ante la posibilidad también de asemejarlo a un procedimiento judicial. La importancia de esta observación se da al reconocer la diferencia entre un procedimiento burocrático propio de una oficina de gobierno que el de un judicial. Las diferencias realizadas por los comerciantes encuestados no son difíciles de poder reconocer ya que un procedimiento judicial es muy fácil de reconocer, sea por sus solemnidades y la figura inminente de un juez, tanto como por su forma, de un procedimiento en el que se reconoce plenamente el derecho de defensa.

Por el contrario un procedimiento burocrático se reconoce como un trámite propio de oficinas de gobierno, que solo pretenden el cumplimiento de sus requerimientos en base a una norma, y que ante esto se puede vivir un proceso, un paso a paso para la consecución de un fin ya esperado.

Es la misma población encuestada la que tiene la percepción de la burocracia del procedimiento de imposición de sanciones en el ámbito tributario, y se demuestra en las respuestas que observamos a esta interrogante. El problema que tiene esto es que la percepción de la población encuestada es que se está ante un procedimiento que solo lleva a la sanción, no siendo reconocido como pretende el mismo Código Tributario el procedimiento administrativo sancionador que más se debería de asemejar a un procedimiento judicial por los mismo principios que lo rige.

CREE QUE ANTE UN PROCEDIMIENTO EN EL CUAL SE LE QUIERA IMPONER UNA SANCIÓN DE PARTE DE HACIENDA TIENE DERECHO A PRESENTAR PRUEBAS PARA DEFENDERSE:

NO	2	4.3 %
SI	44	95.7 %
TOTALES:	46	100 %

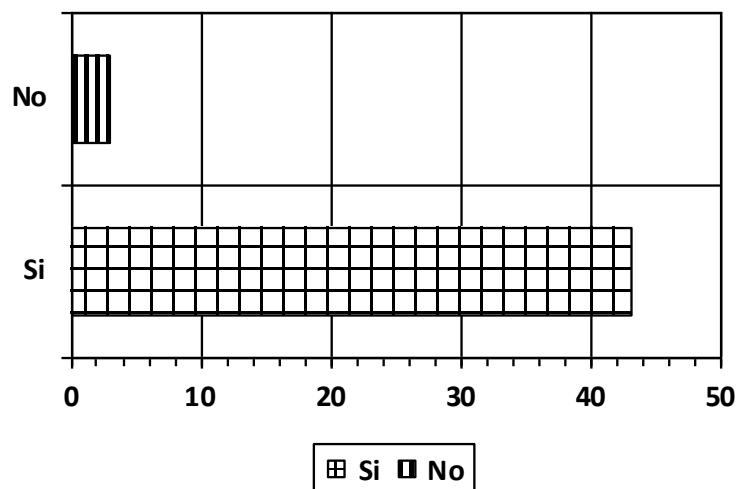


En la pregunta siete se demuestra que cerca del noventa y seis por ciento de los encuestados reconocen que en el procedimiento de imposición de sanciones se les debe dar la oportunidad de presentar pruebas de descargo. La respuesta de la población es casi unánime, en la cual manifiestan el interés que tienen que se les permita el ejercicio de su derecho de defensa por medio de pruebas. Al observar la estructura del procedimiento administrativo sancionador nos damos cuenta que al aplicar sanciones solo por el cumplimiento de los supuestos de la infracción tributaria, no se está dando el cumplimiento a cabalidad del derecho de defensa y por ende, la

percepción de los sujetos de obligaciones tributarias a reconocer la gravosidad del procedimiento tributario.

¿CREE QUE LAS SANCIONES, COMO LAS MULTAS EN DINERO, DEBERÍAN DE SER PROPORCIONALES A LA CAPACIDAD DE PAGO DE QUIENES LAS COMETEN?

NO	3	6.5 %
SI	43	93.5 %
TOTALES:	46	100 %



En la pregunta ocho se observa que cerca del noventa y cuatro por ciento de los encuestados preferirían que la administración tributaria impusiera sanciones de acuerdo a la capacidad de pago de los administrados. Esto demuestra un interés en que se aplique una norma flexible observándose para cada caso en particular un procedimiento de aplicación de sanciones con resultados diferentes.

CAPITULO 5

5.1 CONCLUSIONES

Sobre la ausencia del medio probatorio del testimonio

Dentro de los medios probatorios regulados en el Código Tributario encontramos los medios probatorios relativos a la confesión, la prueba documental, la prueba contable y la prueba pericial, sin embargo no se contempla la prueba testimonial, concediéndole únicamente pertinencia en los casos de inmoralidad administrativa⁸⁹ y desviación de poder⁹⁰ (art. 200 C.T.)

La situación es que la doctrina admite que en los procesos tributarios el testimonio de terceros es importante ya que constituye prueba a favor o en contra del contribuyente, testimonio que para su validez está sujeto a los requisitos especiales que contempla tanto la legislación tributaria como la legislación civil en los casos que le sea aplicable.

De esa manera los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

⁸⁹ Los casos de corrupción como el peculado, concusión, exacción y cohecho.

⁹⁰ Constituye desviación de poder “el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico”. El principio de legalidad impone a la Administración la obligación de actuar en los términos permitidos y cumplir con los fines fijados por el ordenamiento jurídico. En ese sentido, la Administración no puede ejercer el poder que se le confía para un objetivo distinto del prefijado por el ordenamiento.

Se advierte que un requisito esencial del testimonio, es que este tenga la oportunidad de ser conocido y controvertido por la persona afectada, hecho que obliga a brindar acceso pleno a los testimonios que acusen al contribuyente, puesto que el hecho de que se le oculte o dificulte el acceso a dicho testimonio, impide al contribuyente controvertirlo, haciendo nulo dicho testimonio en la medida en que afecta el derecho constitucional de la defensa.

La ausencia de la prueba testimonial dentro del procedimiento de imposición de sanciones tributarias provoca una deficiencia en perjuicio de la verdad material en el sentido que la Administración en muchos casos presenta como prueba actas, que si bien prueban la fiscalización a la que ha sido sometido el administrado, debe confrontarse si se pretende valorar como elemento determinante a la hora de imponer una sanción.

Un ejemplo de esto lo encontramos en el acta suscrita por los fedatarios cuando constatan el incumplimiento de la obligación de emitir y entregar factura. El artículo 180 en su último inciso del Código Tributario habla que las actuaciones de los fedatarios se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación correspondiente, tendrá fuerza probatoria para poder fundamentar la imposición de sanciones; pero esos elementos no son suficientes para determinar la participación del administrado en la infracción tributaria; dichas actas son complementarias, es decir que deben estar acompañadas del testimonio de la persona que las realizó, y sólo así se les puede dar crédito a las mismas.

Al tenerse por establecidos los hechos únicamente con la prueba documental valorada, se violenta los derechos del administrado pues al no contar con la posibilidad de presentar testimonios, se le priva del derecho a las partes a

interrogar a la fuente directa de la información, de ahí la importancia de esas actividades probatorias ya que son complementarias entre sí y robustecen la versión brindada por los testigos, la falta de declaración de los testigos imposibilita conocer cómo, cuándo y dónde ocurrió el hecho.

Por lo tanto no hay un completo ejercicio del derecho de defensa de parte de los administrados en relación a la manera en la que se veda su derecho de utilizar el medio de prueba del testimonio dentro del procedimiento de imposición de sanciones; situación que no pasa en otros procedimientos similares como el que regula La Ley General Tributaria Municipal en su art. 113 en donde no se realiza ninguna prohibición expresa citándose solamente que la prueba debe ser pertinente; asimismo La Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras en su art. 35 regula que dentro del proceso de investigación de las infracciones administrativas o tributarias la autoridad aduanera podrá citar e interrogar testigos.

No puede establecerse por norma que se respeta el derecho de defensa por el solo hecho de permitirle al administrado el responder a las acusaciones de la administración tributaria, ya que si esto no lleva como objetivo el buscar la verdad de cada caso en particular y eso sólo se puede dar por un completo ejercicio de todos los medios probatorios de parte del administrado para hacer frente a acusaciones tan serias como la evasión intencional, la defraudación y el comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies.

Sobre el concepto de “infracción” dado por el Código Tributario.

En el art. 226 del Código Tributario, define la infracción tributaria como toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en el Código Tributario y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por el Código Tributario.

Del análisis de la disposición se colige que hay una triple clasificación:

- Infracciones por acciones u omisiones a obligaciones de carácter sustantivo;
- Infracciones por acciones u omisiones a obligaciones formales y;
- Infracciones en donde el elemento del dolo es determinante.

En referencia a este último tipo de infracciones, el Código Tributario regula la infracción por defraudación (art. 250); evasión intencional (art. 254); infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies (art. 255). Este tipo de infracciones dolosas no pueden considerarse lo que en doctrina se conoce como leyes penales en blanco; porque en el Código Penal en el art. 249 regula la Defraudación al Fisco; en el art. 249-A la evasión de impuestos; en el art. 250 la apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias y el art. 250-A el delito de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos, imponiendo una pena privativa de libertad.

Por lo que concluimos que el Código regula en sentido general dos tipos de infracción: Las primeras que se configuran por responsabilidad objetiva, ya sea faltando a las obligaciones formales y sustantivas y un segundo tipo más “*graves*”; en donde el dolo es el elemento diferenciador, pero esta diferenciación se vuelve inoperante, porque el elemento de dolo no se ve complementado por el de culpa, ya que sólo opera una presunción de dolo dejando sin efecto el principio de culpabilidad y el principio de proporcionalidad de la pena.

Sobre las presunciones de dolo

La presunción de inocencia nace como una figura del derecho procesal penal, pero ahora es importante en el derecho constitucional al estar incorporada en nuestra Carta Magna en el artículo 12 inciso primero. Es este un principio universalmente reconocido y su texto en su inciso primero está tomado del artículo 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos de la Naciones Unidas.

Esta presunción no es exclusiva en materia penal, reconociendo que es aplicable a infracciones administrativas, ya que está incorporada a un sistema de valores propios de un Estado de Derecho.

El principio contenido en el artículo 12 Cn no excluye del sistema jurídico salvadoreño la aplicación de presunciones, aseveración que encuentra respaldo en la misma Constitución, cuando establece en el artículo 240 inciso segundo, una presunción de enriquecimiento ilícito. Cabe también citar como ejemplo, el inciso segundo del artículo 22 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, al presumir la existencia del acto reclamado, al no rendirse el informe por parte del funcionario dentro del término legal. Admite también

las presunciones el Código de Familia, así el artículo 141 establece la presunción de paternidad; el artículo 7 del Código Civil, indica: *"todo el sistema del derecho parte de la presunción del conocimiento de la ley"*. No debe entenderse que existe impedimento para que operen las presunciones y reclamar violación al precepto constitucional, si estas presunciones se mantienen fuera del ámbito sancionador o represivo.

En este sentido cuando el Código Tributario realiza presunciones en relación de la defraudación, evasión no intencional y la infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies esta faltando al principio de inocencia, ya que este tipo de presunciones denotan de por sí un carácter represivo que no puede presumirse sino probarse por medio de la oportunidad efectiva de ejercer el derecho de defensa del administrado.

Este principio, es considerado como un derecho fundamental de rango constitucional que supone que toda resolución o sanción emitida por la Administración, debe apoyarse sobre la base de una actividad probatoria o la demostración de comisión de la infracción atribuida, ya que la presunción de inocencia solo puede ser destruida mediante la aportación de pruebas suficientes, es decir que la inocencia termina cuando aparece evidente la comisión de la infracción⁹¹.

Toda persona sometida a un proceso o procedimiento es inocente y se mantendrá como tal dentro de los mismos, mientras no se determine su culpabilidad por sentencia definitiva condenatoria o resolución motivada, y con el respeto a los principios constitucionales procesales, por lo tanto, se considera que ninguna persona –natural o jurídicas puede verse privada de

⁹¹ Sentencia del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, ref. A0608005M del 16/08/07

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 culpabilidad⁹²

Y según la doctrina el derecho a la presunción de inocencia significa: la presunción constitucional de inocencia, con rango de derecho fundamental, supone que sólo sobre la base de pruebas cumplidas, cuya aportación es carga de quien acusa, podrá alguien ser sancionado. Toda sanción ha de apoyarse en una actividad probatoria de cargo o de demostración de la realidad de la infracción que se reprime. Corresponde a la Administración que acusa y sanciona, la carga de probar la realidad de los hechos que se imputan⁹³.

Toda persona goza de la presunción de inocencia, la cual es válida hasta que existe sentencia condenatoria; en tal sentido, no es vulnerada dicha presunción simplemente por ser objeto de una investigación. En tanto que el imputado no sea declarado culpable en sentencia definitiva, será considerado inocente y su situación jurídica debe ser compatible con la etapa procesal en la que se encuentra el proceso seguido contra él⁹⁴.

Lo anterior se resume en que no puede imponerse sanción alguna en razón de la culpabilidad del imputado si no existe una actividad probatoria de cargo que destruya la presunción de inocencia. De ahí que se atenta contra este principio, cuando la Administración fundamenta la resolución en la cual se

⁹² Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 360-97 del 10/02/99

⁹³ Sentencia de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 78-2003 del 30/1/2004

⁹⁴ Sobreseimiento de amparo de la Sala de lo Constitucional, ref. 225-2001 del 24/05/2002

impone una sanción basada en una presunción de culpabilidad carente de elemento probatorio.

La existencia de un nexo de culpabilidad constituye un requisito *sine qua non* para la configuración de la conducta sancionable. Es decir, que debe existir un ligamen del autor con su hecho y las consecuencias de éste; ligamen que doctrinariamente recibe el nombre de "*imputación objetiva*", que se refiere a algo más que a la simple relación causal y que tiene su sede en el injusto típico; y un nexo de culpabilidad al que se llama "*imputación subjetiva del injusto típico objetivo a la voluntad del autor*" lo que permite sostener que no puede haber sanción sin la existencia de tales imputaciones.

Las infracciones en las cuales no se exige la intencionalidad del sujeto, pertenecen a un sistema sin culpabilidad, que se refleja en un ordenamiento penal primitivo informado por la responsabilidad objetiva, ligada, no al conocimiento y voluntad de la acción o del hecho delictivo, sino a un criterio de resultado. Este sistema, en puridad, es un ordenamiento que privilegia estructuralmente la función penal de la defensa social y que por ello, descuida el elemento subjetivista de la culpabilidad, reputándolo irrelevante en el plano teórico. Mediante estas figuras delictivas de responsabilidad objetiva, presunta o sin culpa, resulta debilitada también la carga de la verificación empírica de los nexos de causalidad y de imputación que enlazan imputado e infracción, junto con el resto de garantías procesales en materia de prueba y defensa. Todo lo anterior no se contrapone, en modo alguno, a la aplicación de medidas y soluciones ante la concreción de hechos o acciones preparatorias tendentes o dirigidas a la comisión de infracciones, o que en caso de ejecutarse, procuren evitar la identificación de los ejecutores, al alterar su apariencia personal artificialmente para crear confusión.

Por otra parte, supondrá un límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones, que no deberá ser, en sentido estricto, una actuación discrecional, sino la atribución a la administración de una cierta libertad de valoración, aunque dentro de los márgenes permitidos por la Ley⁹⁵.

La sanción impuesta resultará proporcionada a la infracción cometida cuando en su cuantificación se tenga en cuenta criterios estrictamente regulados, sin que, exista «stricto sensu» discrecionalidad administrativa⁹⁶.

De la ausencia de la proporcionalidad de la sanción.

Al observar el catálogo de infracciones que regula el régimen sancionatorio del Código Tributario, nos encontramos con formas de imponer la sanción; sobre base fija y sobre porcentajes. En la primera encontramos sanciones que estipulan una determinada multa fijada en salarios mínimos que va desde uno hasta dieciséis salarios mínimos. Pero por otra parte encontramos un sistema de sanción basado en un porcentaje que al ser aplicado sobre una base abstracta da como resultado la sanción.

En el primer sistema por salarios mínimos la mayoría de infracciones no contienen un rango que le permita al sancionador poder matizar el reproche en función del grado de culpabilidad; una subvariante de este sistema estipula una multa base que puede irse incrementando en función de los días que han transcurrido desde que se configuró la infracción.

⁹⁵ Pérez Royo, F.; Los delitos y las infracciones en materia tributaria», pg. 277

⁹⁶Sánchez Galiana, J. A.; Las actuaciones de la agencia tributaria y los principios constitucionales tributarios» Págs. 452 y 453.

En el segundo sistema de imposición de sanciones realizado con base a porcentaje no deja de ser determinado con la salvedad que la base que regula la infracción es abstracta y el resultado del quantum de la sanción vendrá dada por la aplicación del porcentaje a la base imponible real, pero en ningún caso dará como resultado un rango que le permita a la administración graduar la imposición de sanciones.

La única excepción a estos dos sistemas lo encontramos en el art. 242 numeral 4) que regula una multa que va desde los nueve a los dieciséis salarios mínimos.

Ahora bien, aunque el Código Tributario regula circunstancias agravantes y circunstancias atenuantes, éstos no permiten a la administración efectuar un juicio de proporcionalidad de la sanción, sino más bien mantienen un sistema de porcentajes aplicados mecánicamente sobre la sanción previamente establecida.

La discrecionalidad permite a la Administración escoger entre un determinado número de opciones igualmente válidas y la autoriza para efectuar la elección bajo criterios de conveniencia u oportunidad, los cuales quedan confiados a su juicio.

Por el contrario, en los conceptos jurídicos indeterminados no existe libertad de elección alguna, sino que obliga únicamente a efectuar una subsunción de unas circunstancias reales a una categoría legal configurada, no obstante su imprecisión de límites, con la intención de acotar un supuesto concreto. Y es que, un concepto jurídico indeterminado presenta tres zonas diferenciadas: la primera, el núcleo del concepto o zona de certeza positiva; la segunda, una zona de incertidumbre, situada entre una zona de certeza positiva y negativa;

y tercera, una zona de certeza negativa. De estas, sólo las zonas de certeza son seguras en cuanto a la admisión o exclusión del concepto; si su ubicación es en una zona de incertidumbre, está basado en una duda.

El contenido de proporcionalidad, en materia sancionadora, tendrá una doble vertiente, ya que afectará a las infracciones y a las sanciones. En relación con las infracciones, los comportamientos antijurídicos que son calificados como delitos o infracciones, serán aquellos que vulneren el ordenamiento jurídico y no permitan su restablecimiento por otros medios.

Por otra parte, supondrá un límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones, que no deberá ser, en sentido estricto, una actuación discrecional, sino la atribución a la administración de una cierta libertad de valoración, aunque dentro de los márgenes permitidos por la Ley⁹⁷.

La sanción impuesta resultará proporcionada a la infracción cometida cuando en su cuantificación se tenga en cuenta criterios estrictamente regulados, sin que, exista «stricto sensu» discrecionalidad administrativa⁹⁸.

Un intento fallido de aplicar el principio de proporcionalidad lo encontramos en las reglas para la imposición de sanciones en aquel tipo de infracciones que se configuran en razón de incumplimiento extemporáneo, en relación a esto el Código Tributario regula cuatro reglas en el artículo 262-A: Cuando el

⁹⁷ Pérez Royo, F.; Los delitos y las infracciones en materia tributaria», pg. 277

⁹⁸ Sánchez Galiana, J. A.; Las actuaciones de la agencia tributaria y los principios constitucionales tributarios» op. cit. pg. 452 y 453.

retardo no sea mayor de diez días, la sanción a aplicar corresponderá al treinta y cinco por ciento del monto de la multa estipulada para la infracción. Si se presenta con retardo de más diez días, pero no mayor de veinte días, se aplicará el veinte por ciento del monto de la multa establecida para la infracción. Si el retardo es superior a veinte días, pero no mayor de treinta días, se aplica el setenta y cinco por ciento del monto de la multa establecida para la infracción. Si el retardo es mayor de treinta días, se aplica el cien por ciento de la multa establecida para la infracción. El caso es que el penúltimo inciso del artículo regula que la sanción no puede ser inferior a cinco salarios mínimos mensuales. Este artículo presenta un inconveniente porque la infracción se entiende configurada después del día del plazo legal concedido por la ley, entonces necesariamente el primer día fuera del plazo concedido estamos dentro de la primer hipótesis concediéndonos pagar solo un treinta y cinco por ciento de la multa estipulada.

Aparentemente tiene lógica, pero cuando nos topamos con infracciones cuyas multas son de uno hasta cuatro salarios mínimos, las reglas se vuelven gravosas porque de por sí el penúltimo inciso del art. 262-A fija que en ningún caso puede ser inferior a cinco salarios mínimos.

Otro Ejemplo de la ausencia de este principio lo encontramos en el art. 235 del Código Tributario. En su literal “e” cuando se configura la infracción por suministrar información errónea en los formularios o en los documentos anexos a la solicitud de inscripción; también en el art. 238 cuando se contempla la infracción cuando se presenta la declaración con error aritmético; estas situaciones no deben de valorarse de la misma forma como si el administrado lo hiciera de manera intencional, pudiendo el legislador regular un mecanismo para subsanar errores de este tipo, sin someter al administrado a un procedimiento de imposición de sanciones.

Consideramos especialmente criticable la supresión del criterio de la capacidad económica del sujeto infractor. No atenta al principio de igualdad la atención a la capacidad económica en el momento de la imposición de sanciones, muy contrariamente a esto, la imposición de multas sin tener en cuenta este criterio resulta la verdadera vulneración de éste principio, pues supone dar el mismo trato a situaciones esencialmente distintas. Se suprime el criterio de la capacidad económica, atendiendo a consideraciones de celeridad en la actuación administrativa y subordinando a éste objetivo la atención a la justicia material.

Sobre la desvalorización del caso fortuito en relación a las infracciones que se configuran con el plazo.

Dentro de los casos que vemos en la jurisprudencia podemos recordar el ejemplo de la aplicación de una infracción por presentar extemporáneamente la declaración de un impuesto; en este caso en particular el administrado dentro de los términos otorgados por la ley presentó dentro de su defensa una excusa: la imposibilidad técnica para presentar la declaración a tiempo, por un caso fortuito. El resultado: la aplicación de una sanción. En segunda instancia, el Tribunal de Apelaciones de la administración tributaria resuelve aplicando la normativa tributaria, haciendo referencia a que el cumplimiento de los supuestos normativos da pie a la imposición de la infracción, por lo que no hace falta saber que tipo de excusa presenta el administrado. En la Corte, se falla de manera contraria estableciendo que la defensa es efectiva en cuanto se establecía un caso fortuito y se valora una imposibilidad para el cumplimiento en tiempo de la norma tributaria.

El caso anterior es fiel ejemplo para ilustrar el tipo de procedimiento que está planteado en la norma tributaria, y da pie a la necesidad de aplicarla de diferente forma, esta es haciendo efectiva aplicación del espíritu de la Constitución. Un efectivo derecho de defensa.

Sobre la violación al principio de inocencia en la reiteración.

El Código Tributario regula en su art. 262 la figura de la reiteración como circunstancia agravante de sanción, incrementándose en un cincuenta por ciento, cuando se vuelve a incumplir una misma obligación sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por las anteriores. Esta forma de agravante es criticable porque se entiende que si no ha habido resolución firme, entonces el administrado no se le ha seguido un proceso en donde se le condene, concediéndole previamente audiencia y apertura de pruebas, sin embargo esta figura de la reiteración lo que castiga en realidad no es el antecedente dado por resolución firme, sino más bien un nuevo señalamiento o imputación de haber realizado una infracción, dejando de lado el principio de presunción de inocencia.

Sobre la sanción genérica del art. 258

El art. 258 regula una sanción genérica que va desde los \$112 a los \$568 dólares de los Estados Unidos de América, cuando se cometa una infracción a una disposición del Código Tributario en donde se establece una obligación, pero no tenga señalada una sanción. El mismo artículo establece que si la infracción tuviere como consecuencia la omisión en el pago del impuesto la sanción corresponderá al cincuenta por ciento del impuesto omitido, pero no podrá ser inferior a \$112.

El caso es que la aplicación de sanciones no es una potestad discrecional de la Administración, sino una debida aplicación de las normas pertinentes que exige certeza respecto a los hechos sancionados. En otras palabras, no podrá haber sanción si la conducta atribuida al sujeto no puede ser subsumida en la infracción contenida en la norma

En relación al principio de tipicidad, éste no solo implica la predeterminación del hecho enunciado y regulado por la norma, sino además su adecuación a la situación imputada al supuesto infractor. De acuerdo a ello lo procedente es verificar por medio de un análisis de adecuación si la conducta denunciada es correlativa respecto al tipo normativo enunciado.

La tipificación de la infracción constituye la descripción literal que hace el legislador de forma genérica sobre la prohibición de determinadas conductas, y su posterior sanción como consecuencia. La Sala de lo Contencioso Administrativo ha resuelto anteriormente que esta exigencia traduce en que para la imposición de una sanción administrativa se requiere la necesaria existencia de una norma previa en la que se describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción.

En este sentido cuando este artículo regula una sanción universal, genérica, para cualquier infracción a las disposiciones de este Código sin definir la conducta refiriéndose en términos ambiguos e indeterminados se falta al principio de tipicidad, al de legalidad por definir el tipo infraccional de manera vaga, con un elemento sumamente discrecional, porque el concepto de infracción a una obligación vendrá dado por el examen que realice la Administración Tributaria.

Esta exigencia se traduce en que para la imposición de una sanción administrativa se requiere la necesaria existencia de una norma previa en la que se describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción.

La Sala de lo Contencioso Administrativo ha resuelto anteriormente que esta exigencia traduce que para la imposición de una sanción administrativa se requiere la necesaria existencia de una norma previa en la que se describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción.

Conclusión final.

El régimen sancionatorio del Código Tributario en las cuales no se exige la intencionalidad del sujeto, pertenecen a un sistema sin culpabilidad, que se refleja en un ordenamiento punitivo primitivo informado por la responsabilidad objetiva, ligada, no al conocimiento y voluntad de la acción o del hecho infraccional, sino a un criterio de resultado. Este sistema, en puridad, es un ordenamiento que privilegia estructuralmente la función sancionatoria de la defensa social y que por ello, descuida el elemento subjetivista de la culpabilidad, reputándolo irrelevante en el plano teórico. Mediante estas figuras infraccionarias de responsabilidad objetiva, presunta o sin culpa, resulta debilitada también la carga de la verificación empírica de los nexos de causalidad y de imputación que enlazan administrado e infracción, junto con el resto de garantías procesales en materia de prueba y defensa.

5.2 RECOMENDACIONES

- El proceso de imposición de sanciones tributarias debe estar revestido del principio de informalismo, en el sentido que no se puede establecer un procedimiento formal a semejanza del proceso judicial, ya que serviría en la práctica para frustrar a la gran mayoría de particulares -con modestos recursos y escasos conocimientos jurídicos- para acceder a toda posibilidad sería de comparecer o recurrir administrativamente.
- Implementar salidas alternas al procedimiento como la conciliación que permita que el procedimiento se vuelva menos gravoso para el administrado concediendo la oportunidad de poder satisfacer la obligación tributaria que ha dejado de realizar.
- Desarrollar una política de información de las obligaciones formales y las respectivas sanciones entre los contribuyentes a fin de reducir la posibilidad de procedimientos de imposición de sanciones.
- Regular los principios de responsabilidad, desterrando la responsabilidad que se atribuye a una persona sin considerar la dirección de su voluntad, sino únicamente el resultado material a la que está unido causal o normativamente el hecho realizado por el sujeto y se debe de implementar un sistema de responsabilidad en donde la infracción debe imponerse si la acción u omisión ha sido realizada con dolo o culpa.
- Revisar la gran mayoría de sanciones establecidas en las infracciones y se debe abandonar el sistema de sanción fija y más bien implementar un sistema de rango de imposición de multa.

- Ampliar el plazo de ocho días actuales en el procedimiento de imposición de sanciones como término probatorio a fin de que el administrado pueda tener mayores oportunidades para poder ejercer su derecho de defensa.
- Eliminar la sanción genérica del art. 258 C.T. ya que atenta contra el principio de tipicidad porque no hay una estructura de la infracción que permita conocer las conductas que son consideradas como infracción y más abre las puertas de la discrecionalidad para considerar a juicio de la administración financiera cualquier conducta atentatoria a las obligaciones del Código Tributario.
- Revisar la figura de la reiteración en la medida que el mismo artículo regula un incremento de un cincuenta por ciento cuando se vuelve a incumplir una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en anteriores resoluciones, esto es atentatorio al principio de inocencia en el sentido que se está sancionando el precedente del administrado sin que haya mediado una resolución firme como en el caso de la caducidad que se verifica por el transcurso del tiempo.
- La administración debe revisar el art. 262-A del Código Tributario relativo a las reglas para la imposición de sanciones por cumplimiento extemporáneo, porque la finalidad principal del artículo es la de incentivar el pronto pago antes de que se inicie el procedimiento sancionatorio, pero la forma en la que está regulado actualmente dicho artículo lo vuelve infructuoso en el sentido que el penúltimo inciso establece que la sanción en ningún caso puede ser inferior a cinco salarios mínimos mensuales, entendiendo que el contribuyente se está haciendo acreedor a esta sanción desde el día siguiente del vencimiento del plazo legal para cada

tipo de obligación, la situación es que para un tipo de infracción como la que regula el art. 235 inciso “b” en donde por inscribirse fuera del plazo establecido para tal efecto esta sancionado con una multa de dos salarios mínimos mensuales, se entiende configurada desde el día siguiente del plazo concedido, que para el caso es de dos días, sin embargo si el contribuyente hace uso de las reglas para la imposición de sanciones por incumplimiento extemporáneo, utilizando el primer numeral relativo al pago dentro de los primeros diez días por efecto del penúltimo inciso la sanción que era de dos salarios mínimos se eleva a cinco salarios mínimos.

- La creación de una institución que vele por los intereses de los contribuyentes sería una buena herramienta a la hora de procurar un buen ejercicio del derecho de defensa para con los contribuyentes como una Defensoría de los Contribuyentes.
- Una creación de una jurisdicción especial como los Tribunales Tributarios que conozcan con independencia en primera instancia de los procedimientos que instruya la Administración Tributaria puede brindar de mayor objetividad y evitar el abuso discrecional de parte de la Administración Tributaria.
- Se debe poner especial cuidado a las novedades que presenta el Derecho Sancionatorio y comenzar a implementar los principios del Derecho Administrativo Sancionador al procedimiento de imposición de sanciones a fin de ponerlo en consonancia con la Constitución.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

CASAGNE, JUAN CARLOS **“Derecho Administrativo Tomo I y II”**, Lexis Nexos Abeledo Perrot, 7ª Edición. 2002.

CONSEJO NACIONAL DE LA JUDICATURA **“Manual de Justicia Administrativa”**, 2000.

CONSEJO NACIONAL DE LA JUDICATURA **“Temas de Derecho Administrativo: Modulo I y II”**, 2000.

EDWARDS, CARLOS ENRIQUE **“Garantías Constitucionales en Materia Penal”** Editorial Astrea. 2001.

GARCÍA LÓPEZ GUERRERO, LUIS **“Derechos de los contribuyentes”**, Universidad Nacional Autónoma de México. 2000.

GARCÍA TREVIJANO FOSS, JOSÉ ANTONIO **“Los Actos Administrativos”**, Editorial Civitas, 2ª edición. 2002.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA **“Derecho Tributario, Parte General Tomo I y II”**, Editorial De Palma, 1ª Edición. 1996.

GONZÁLEZ, VENTURA **“Nociones Generales Sobre Derecho Penal Económico”**, Ediciones Jurídicas Cuyo. 1ª Edición. 1998.

JIMÉNEZ-BLANCO, PAREJO ALFONSO **“Manual de Derecho Administrativo”**, Editorial Ariel, 1994

LITVAK, JOSÉ D. **“ Sanciones Encubiertas en el Derecho Tributario ”**, 2002.

LLOBREGAT, JOSÉ GARBERÍ **“ El Procedimiento Administrativo Sancionador ”**, Editorial Tirant lo Blanch, Edición 2001

MUÑOZ CONDE, FRANCISCO **“ Introducción al Derecho Penal ”**, Editorial IB de f, 2ª Edición. 2002.

NORES, CAFERATA **“ La Prueba en el Proceso Penal ”**, Editorial De Palma, 3ª Edición. 1998.

SÁNCHEZ COLL, CORRALES **“ Naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios ”**, 2003.

VILLEGAS, HECTOR **“ Curso de finanzas, derecho financiero y tributario ”**, De Palma, 7ª Edición. 2001.

TESIS

MENJIVAR, ÁNGEL MANUEL **“ La certeza en la determinación de la obligación tributaria sustantiva ”**, Tesis Universidad El Salvador, 2008.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA, Decreto Legislativo N° 38, del 15 de diciembre de 1983 publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo, N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

CÓDIGO TRIBUTARIO, Decreto Legislativo N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

CÓDIGO PENAL, Decreto Legislativo N° 1030, del 26 de abril de 1997, publicado en el Diario Oficial N° 105, tomo 335, del 10 de junio de 1997.

LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS, Decreto Legislativo N° 551, del 20 de agosto de 2001, publicado en el Diario Oficial N° 204, tomo 353, del 29 de octubre de 2001.

LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL, Decreto Legislativo N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el Diario Oficial N° 242, tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.