

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS  
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS 2013  
PLAN DE ESTUDIOS 1993**



**TEMA**

**LIMITES A LA DISCRECIONALIDAD DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS PARA LA ADMISIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.**

**TESIS PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS.**

**PRESENTA:**

**ALVARENGA MARTÍNEZ, DINA ELOÍSA  
GARCÍA GRANDE, SILVIA SILVANA  
GARCÍA GRANDE, SONIA ELIZABETH**

**LIC. NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIÉRREZ  
DIRECTOR DE SEMINARIO**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JUNIO 2014.**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

ING. MARIO ROBERTO NIETO LOVO  
RECTOR

MAESTRA ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO  
VICERECTORA ACADEMICA

DRA. ANA LETICIA ZAVALETA DE AMAYA  
SECRETARIA GENERAL

LIC. FRANCISCO CRUZ LETONA  
FISCAL GENERAL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DR. JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO  
DECANO

DR. DONALDO SOSA PREZA  
VICEDECANO

LIC. OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES  
SECRETARIO

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA  
DIRECTORA DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LIC. NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIÉRREZ  
DIRECTOR DE SEMINARIO

## **AGRADEZCO**

A DIOS TODO PODEROSO, por permitirme llegar a culminar mis estudios universitarios, una más de mis metas, por darme las fuerzas, el coraje, el soporte, la fe e impulso para lograrlo.

A mi MADRE: MARIA IYNEZ MARTINEZ VDA DE ALVARENGA, Por impulsarme siempre a superarme por brindarme su apoyo y su amor incondicional en todo sentido, por enseñarme que la vida consiste en saber tomar las decisiones acertadas.

A mi PADRE: JESUS ALVARENGA PLATERO (De grata recordación) que a pesar de no estar presente lo recuerdo con mucho amor y gratitud y por inculcarme siempre el sentido de superación y por dejar preparado el terreno para que esto, hoy sea posible.

A mis HERMANAS/OS, por siempre haber estado pendiente en este proceso y apoyándome en todo los sentidos para culminar mi estudio.

A mi asesor LIC. NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIÉRREZ, por su orientación apoyo y ayuda durante el tiempo dedicado en la revisión de todo el material de investigación y por los conocimientos brindados para hacer posible este logro.

A mis COMPAÑERAS DE TESIS, por realizar este trabajo, por el esmero, sacrificio, empeño y por embarcarse a conocimientos nuevos.

A mis AMIGAS/OS, que se convirtieron en mi apoyo en personas especiales que Dios puso en mi camino a lo largo de mi carrera a ellos mismos profundos agradecimientos.

DINA ELOÍSA ALVARENGA MARTÍNEZ

## **AGRADEZCO**

Agradezco primeramente a Dios, por su infinito amor y porque me ha permitido cumplir una meta mas en mi vida. También a mi familia, en especial a mi hermana menor Sonia Elizabeth García, ya que además de ser mi hermana, ha sido mi compañera de tesis y juntas pudimos sacar adelante este trabajo de graduación.

De igual forma quiero hacer un agradecimiento especial a nuestro asesor de tesis el Lic. Nelson Armando Vaquerano Gutiérrez, por su apoyo y ayuda constante dentro de este proyecto.

También deseo expresar mi agradecimiento a todas las bibliotecas e instituciones que abrieron sus puertas para obtener la información comprendida en este trabajo, y de una forma especial a Lic. Eugenio Tevez por la información brindada en el desarrollo de este tema.

SILVIA SILVANA GARCIA GRANDE

## **AGRADEZCO**

A mi Padre Celestial que siempre ha sido la luz que ilumina cada etapa de mi vida y el motor que impulsa la realización de mis objetivos, quien me ayuda a salir adelante, siendo este logro una muestra más de su infinito amor, sin duda todo se lo debo a él, mis más grandes y eternos agradecimientos.

A mi Madre y a mi Padre, quienes con sacrificio me educaron y guiaron por el buen camino, porque han hecho de mí una mujer de bien, enseñándome que con dedicación se pueden cumplir las metas trazadas y que los logros son satisfactorios cuando se hacen con esfuerzo y merito propio, les agradezco por todas sus enseñanzas, consejos y todo el apoyo que a lo largo de mi vida me han brindado.

A mis hermanos: A mi hermana, amiga y compañera de tesis, por ser un ejemplo en mi vida, porque con dedicación, sacrificio, esmero y paciencia, juntas logramos realizar el presente trabajo, le agradezco por todo el apoyo y orientación que me ha dado. A mi hermano que con mucho amor lo recuerdo, por su protección y constantes consejos, porque con él aprendí que las adversidades nos demuestran lo fuertes que somos.

A mi Asesor de Tesis, por la paciencia y orientación que nos brindó, porque fue nuestro guía para la realización del presente trabajo.

A mis Amigos, Jefes y Compañeros de estudio y de trabajo, que siempre me impulsaron a seguir adelante y por sus buenos consejos.

A mi Alma Máter, la Universidad de El Salvador, de manera especial a sus docentes, porque en el transcurso de mi carrera formaron en mí una profesional.

SONIA ELIZABETH GARCIA GRANDE

## INDICE

|                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------|----|
| INTRODUCCION.....                                            | i  |
| CAPITULO I                                                   |    |
| ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES       |    |
| 1.1. Antecedentes Históricos del Ministerio de Hacienda..... | 1  |
| 1.2. Competencia.....                                        | 5  |
| 1.3. Proceso Administrativo Sancionador.....                 | 7  |
| 1.3.1. Marco Regulatorio                                     |    |
| 1.3.2. Estructura.....                                       | 9  |
| CAPITULO II                                                  |    |
| POTESTADES DE LA ADMINISTRACION PÚBLICA                      |    |
| 2.1. Definición.....                                         | 18 |
| 2.2. Clasificación.....                                      | 26 |
| 2.2.1 Potestad Reglamentaria                                 |    |
| 2.2.2. Potestad de Planificación.....                        | 27 |
| 2.2.3. Potestad Organizadora.....                            | 28 |
| 2.2.4. Potestad Tributaria                                   |    |
| 2.2.5. Potestad Sancionadora                                 |    |
| 2.2.6. Potestad expropiatoria.....                           | 29 |
| 2.2.7. Potestad Reglada.....                                 | 32 |
| 2.3. Potestad Discrecional.....                              | 37 |
| 2.3.1. Definición.....                                       | 39 |
| 2.3.2. Características.....                                  | 42 |
| CAPITULO III                                                 |    |
| MEDIOS DE PRUEBA EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR    |    |
| 3.1. Antecedentes Históricos.....                            | 49 |
| 3.2. Definición de los Medios de Prueba.....                 | 50 |
| 3.3. Clasificación de los Medios de Prueba.....              | 51 |

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| 4.3.1. Prueba Documental.....                                       | 53 |
| 3.3.2. Prueba Contable.....                                         | 60 |
| 3.3.3 La Confesión o Prueba Testimonial.....                        | 62 |
| 3.3.4. Prueba Pericial de Terceros.....                             | 67 |
| 3.4. Admisibilidad de los Medios de Prueba.....                     | 70 |
| 3.5. Valoración de los Medios de Prueba.....                        | 72 |
| 3.5.1. Sistema de la tarifa legal.....                              | 73 |
| 3.5.2. Intima convicción                                            |    |
| 3.5.3 Sana Crítica racional.....                                    | 74 |
| 3.6. Medios de Prueba en el Proceso Administrativo Sancionador..... | 76 |

#### CAPITULO IV

#### LIMITES A LA POTESTAD DISCRECIONAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS PARA LA ADMISIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.

|                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1. Principios Generales Aplicables a las Actuaciones Tributarias.....                 | 78  |
| 4.1.1. Principio de Justicia.....                                                       | 81  |
| 4.1.2. Principio de Igualdad.....                                                       | 83  |
| 4.1.3. Principio de Legalidad.....                                                      | 85  |
| 4.1.4. Principio de Celeridad.....                                                      | 91  |
| 4.1.5. Principio de Proporcionalidad.....                                               | 93  |
| 4.1.6. Principio de Economía.....                                                       | 95  |
| 4.1.7. Principio de Eficacia.....                                                       | 96  |
| 4.1.8. Principio de Verdad Material.....                                                | 97  |
| 4.2. Principios Probatorios                                                             |     |
| 4.2.1. Principio de Necesidad de la Prueba.....                                         | 101 |
| 4.2.2. Principio de Pertinencia de la Prueba.....                                       | 103 |
| 4.2.3. Principio de Conducencia de la Prueba.....                                       | 104 |
| 4.2.4 Principio de la Unidad de la Prueba.....                                          | 105 |
| 4.2.5. Principio de Adquisición de la Prueba ó Principio de Comunidad de la Prueba..... | 106 |

|                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.2.6. Principio de Lealtad y Veracidad de la Prueba.....            | 108 |
| 4.2.7. Principio de Publicidad de la Prueba.....                     | 117 |
| 4.2.8. Principio de Formalidad y Legalidad de la Prueba.....         | 118 |
| 4.2.9. Principio de la Carga de la Prueba.....                       | 122 |
| 4.2.10. Principio de Contradicción de la Prueba                      |     |
| 4.2.11. Principio de Preclusión.....                                 | 125 |
| 4.3. La Norma Jurídica o La Ley.....                                 | 126 |
| 4.3.1. Constitución de La Republica.....                             | 127 |
| 4.3.2. Código Tributario.....                                        | 131 |
| 4.3.3. Reglamento de Aplicación del Código Tributario.....           | 138 |
| 4.3.4. La ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos |     |
| CONCLUSIONES.....                                                    | 140 |
| RECOMENDACIONES.....                                                 | 148 |
| BIBLIOGRAFIA.....                                                    | 149 |

## INTRODUCCION

En el ámbito jurídico se conoce que la Ley no regula todo acontecimiento que pueda darse en la vida jurídica, pues si bien es cierto que el legislador prevé muchas situaciones que suceden en el mundo legal, no las alcanza a reglar en su totalidad, quedando otros escenarios a la apreciación del órgano emisor del acto administrativo y en última instancia del aplicador de la norma, de ahí que empleados y funcionarios públicos encargados de hacer valer la Ley necesariamente tienen la potestad de actuar discrecionalmente en los casos que la norma jurídica no establezca el modo de proceder.

El objetivo principal del presente es identificar los límites a la discrecionalidad de la Dirección General de Impuestos Internos para la admisión de los medios probatorios en el proceso administrativo sancionador, para ello explicaremos en qué consiste la potestad discrecional de la administración pública, investigaremos el papel que desempeña la Dirección General de Impuestos Internos en el proceso administrativo sancionador, determinando cuáles son los medios probatorios que puedan invocarse en dicho proceso.

Se finaliza con explicar las limitantes al poder discrecional para la admisión de los medios probatorios en el proceso administrativo sancionador llevado a cabo por el referido ente conforme lo establecen los Arts. 21 y 259 del Código Tributario y Arts. 1 y 3 de la L.O.D.G.I.I.

Es importante recordar, que el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos es el encargado de recaudar los tributos, teniendo el contribuyente una serie de obligaciones que cumplir, ante el incumplimiento de este sujeto pasivo, la mencionada Dirección está en la facultad de sancionarlo, previo el debido proceso.

Sin embargo, existen situaciones que no se encuentran escritas en la Ley, es ahí donde aparece la potestad discrecional de la Administración Tributaria, la cual debe ser controlada determinando límites a tal potestad, sobre todo en un proceso sancionador, en el que por el desconocimiento de estas situaciones legales por parte del contribuyente, se puede caer en injusticias y más aun cuando el sujeto pasivo deba ejercer su defensa siendo fundamental los

medios de prueba que este aporte para tal fin, y que por razones subjetivas de la Administración le sean rechazados.

La importancia de investigar los Límites a la Discrecionalidad de la Dirección General de Impuestos Internos para la Admisión de los Medios Probatorios en el Proceso Administrativo Sancionador, resulta de las siguientes consideraciones:

Cuando la Administración Tributaria hace uso de su potestad discrecional para la emisión de un acto de decisión, puede caer en una injusticia perjudicando al administrado con la imposición de una sanción que no le corresponda. No se debe perder de vista que en el ejercicio de la potestad discrecional los funcionarios investidos de ese poder pueden valerse de ello para fines distintos al cual le fue otorgado.

Asimismo en el ejercicio de la actividad discrecional se pueden presentar situaciones iguales en las que por ser diferentes los criterios de los aplicadores de ley, se resuelva de distintas formas, es decir no hay uniformidad en los criterios de aplicación.

La admisión de los medios de prueba en el proceso sancionador, depende en su mayoría de la pertinencia, y calificación que el funcionario encargado le haga a dichos medios de prueba.

Por otra parte, hay desconocimiento por parte del administrado de los trámites del procedimiento sancionador, situación que se presta para el cometimiento de una ilegalidad por parte de la Administración Tributaria.

Por las razones antes expuestas, es necesario establecer límites a la mencionada potestad, ya que con ello se evitaría en gran medida las arbitrariedades y que en el ejercicio de esta potestad se caiga en abuso de poder.

Ahora bien, para la realización de la temática planteada es necesario conocer una gama de conceptos básicos que giran en torno al tema en comento estando dentro de ellos las potestades de la administración, potestad discrecional, medios de prueba, admisibilidad de la

prueba, proceso administrativo sancionador, administración tributaria, sujeto pasivo, etc.

En consecuencia, en esta investigación es necesario determinar los límites a la actividad discrecional, ¿cuáles serán entonces los medios de prueba admitidos por la administración tributaria en el proceso sancionador?, ¿En qué medida se presenta la discrecionalidad en el proceso administrativo sancionador?

Se iniciará la investigación, con una reseña histórica del Ministerio de Hacienda en vista de que el Art. 1 de la L.O.D.G.I.I., establece que la DGII es un órgano adscrito al ramo de hacienda, luego se tratará a cerca de creación de la Dirección General de Impuestos internos, que es el ente competente para sancionar.

Desde las civilizaciones antiguas las sociedades humanas han debido suministrar los recursos con los cuales hacían y hacen frente a sus constantes necesidades. Inicialmente el grupo que controlaba el poder en la comunidad era el mismo que determinaba cuál era la mejor forma de satisfacer los requerimientos comunales. Hasta el siglo XVIII, la idea de Estado se encontraba confundida con la persona del monarca, baste recordar la frase de Luis XV, con la cual se ilustra el fenómeno de plenipotencia al ser él, el máximo exponente del absolutismo: “El Estado soy yo”. Con el advenimiento de la Ilustración en occidente, la precisión de los elementos que integran el Estado moderno, tal y como hoy lo conocemos, se conformaron plenamente.

El gobierno se entendió, a partir de las ideas de los filósofos políticos de la época, sólo como uno de los elementos del fenómeno estatal, al cual, la población que es la esencia de la existencia del Estado, le puede organizar, estructurar y modificar para lograr el beneficio de la sociedad. Hoy la mayor parte de los Estados han conformado su estructura gubernamental según las pautas de la división de poderes; que fue la respuesta que Montesquieu encontró para ofrecer una solución al absolutismo despótico que privó en Europa hasta el fin de la edad Media. Así en su obra, Montesquieu explica que la diversidad de actividades que el monarca efectúa al realizar su gobierno, se encuentran bien definidas, y pueden resumirse en tres: la actividad legislativa, la actividad ejecutiva y la actividad judicial.

Se indicó también que Montesquieu mencionaba que para evitar el absolutismo, y consecuentemente las arbitrariedades cometidas por los reyes, lo deseable es que esas tres funciones, quedaran depositadas para su ejercicio, en tres órganos, la legislativa en el Congreso, la ejecutiva en el rey, y la judicial en la Suprema Corte de Justicia, y que es a esto a lo que se conoce comúnmente como división de poderes.

La palabra administración tiene su origen en el latín, y se compone por el prefijo a o dar, y la frase ministrare, servir. Ello en su sentido antiguo se traduce como gobernar, como ejercer la autoridad o el mando sobre un territorio y sobre las personas que lo habitan. Hoy aún puede adoptarse como sinónimo del ejercicio de la dirección de una institución, o en otros casos más comunes como el acto de suministrar, proporcionar o distribuir alguna cosa.

La administración consiste en la actividad que desempeñan los individuos o las empresas en virtud de la necesidad que deben proveer en la cotidianeidad y a partir de los recursos materiales, humanos, e incluso intangibles de los que pueden disponer. Así observamos tres diversas circunstancias de aplicación de la administración, y que consisten a saber en las siguientes:

- a) La administración que es efectuada por los particulares para distribuir el uso y consumo de sus recursos, y que conocemos adjetivada como administración privada.
- b) La administración que realizan los tres órganos gubernamentales para poder satisfacer sus requerimientos propios. Esta administración que realizan los órganos del gobierno para aprovisionar sus necesidades, tiene las características de ser interna y mediata.
- c) Por último la administración que realiza el poder Ejecutivo, y que es a la que llamamos Administración Pública.

La Doctrina tradicionalmente ha considerado que el contenido de las funciones de cada uno de los poderes se encuentra delimitado con plenitud, se argumentaba que dicho contenido respecto de la función del Poder Legislativo consiste en la creación de leyes, en tanto que el de la Función del Poder Judicial se centra en la resolución de controversias y el contenido del

Poder Ejecutivo es la ejecución de la Ley a casos concretos.

La Administración Pública La actividad administrativa de los órganos del Estado en todas sus escalas o jerarquías. La entidad que administra. Constituye función típica del Poder Ejecutivo, nacional o provincial, y de los municipios. Sus actividades son las que regula el Derecho Administrativo.

Uno de los rasgos que se distinguen del poder administrativo es el que emana de la inspiración francesa de la existencia de potestades que posee la administración pública siendo este el poder jurídico reconocido en el ordenamiento jurídico a los órganos de la Administración del Estado.

Las potestades administrativas están encaminadas a satisfacer los intereses públicos puestos bajo la tutela de la organización administrativa por el ordenamiento jurídico. Dentro de ellas se pueden destacar la potestad reglamentaria y la discrecional.

A pesar de la gran variedad de potestades que posee la administración pública son estas las que trataremos en esta ocasión, en especial su aplicación en la Dirección General de Impuestos Internos.

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), es un órgano dependiente del Ministerio de Hacienda (MH), es el ente encargado de la recaudación de los tributos de potestad del Gobierno Central, con excepción de aquellos de carácter aduanero (como los Derechos Arancelarios a la Importación DAI, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios sobre Importaciones, los impuestos específicos sobre importaciones, entre otros) que son recaudados por la Dirección General de Aduanas (DGA). La Dirección General de Impuestos Internos se creó a través del Decreto No. 451 (publicado en el D.O. No. 56, Tomo 306 del 7 de marzo de 1990) para sustituir a las antiguas Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas.

Es en este mismo Decreto en donde podemos encontrar las funciones y competencia de este

órgano, que dentro de las cuales nos enfocaremos en nuestro estudio en la imposición de sanciones al sujeto pasivo, a través del proceso administrativo sancionador.

La administración pública posee cierto poder que es otorgado por el ordenamiento jurídico de alcance limitado o medido para una finalidad predeterminada por la propia norma que la atribuye y es susceptible de control por los tribunales, y esto se conoce como Potestad.

Respecto a las potestades que posee la administración es importante recordar que su principal clasificación es: Potestad Reglada y Potestad Discrecional.

La Potestad Reglada es aquella que la ley define todas y cada una de las condiciones del ejercicio de la potestad, de modo que construya un supuesto legal completo y una potestad aplicable al mismo también definida en todos sus términos y consecuencias.

Las potestades discrecionales, que son las que ocupan al presente estudio, son aquellas en que la norma que la concede no determina todos los elementos de ejercicio de la potestad dejando a la Administración un amplio margen valorativo, de tal modo que aquella puede elegir entre diversas opciones, todas igualmente legítimas.

En ese sentido, el aplicador de la norma jurídica tiene un cierto margen de libertad de apreciación, donde el análisis y decisión de un determinado hecho o situación, dependerá de su valoración, constituyendo de esa manera el elemento esencial para determinar el contenido del acto administrativo, el cual debe respetar el interés público.

La Administración Tributaria no queda exenta de la potestad discrecional que aquí se ha venido refiriendo, puesto que en la materia se presentan diversidades de situaciones que quedan a juicio del aplicador de la Ley Tributaria y que en alguna medida deben ser controladas, sobre todo cuando estos actos afectan directamente al administrado, tal es el caso de las resoluciones que emite el Ministerio de Hacienda a través de sus diferentes Direcciones sean estas favorables o desfavorables para el contribuyente y particularmente de la investigación que nos ocupa, respecto de la actividad discrecional de la Dirección General

de Impuestos Internos sobre la admisión de los medios probatorios en el proceso administrativo sancionador.

Cabe señalar que conforme lo establece el Art. 1 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, dicha Dirección es competente en todas las actividades relativas a la recaudación de impuestos, tales como impuesto sobre la Renta, Patrimonio, Transferencia de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones, Impuesto sobre Donaciones, Impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales, Actos Jurídicos y Transacciones, etc, y demás contribuciones, de tal manera que ante el incumplimiento por parte del contribuyente, la referida Dirección está en la facultad de sancionar al transgresor previo al proceso sancionador regulado a partir del Art. 259 del Código Tributario, en dicho proceso el contribuyente debe aportar las pruebas pertinentes para ejercer su defensa, debiendo el referido Ente calificar la admisión de los medios de prueba ofrecidos para su valoración.

Es así como el organismo encargado de poner en práctica esta potestad, es la Dirección General de Impuestos Internos que de acuerdo a los Art. 1,2 y 3 de la L.O.D.G.I.I. es un organismo de carácter técnico e independiente y que posee competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la Renta, Patrimonio, Transferencia de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones, Impuesto sobre Donaciones, Impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales, Actos Jurídicos y Transacciones, Otros Impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren.

Así también el literal g) del Art. 23 y 175 C.T., faculta a la administración tributaria para la aplicación de sanciones. Dentro de esta competencia que la ley le da a la DGII, se debe de seguir el proceso administrativo sancionador, como el mecanismo para determinar la imposición de sanciones en la comisión de alguna infracción por parte del contribuyente.

Dentro de dicho proceso existe una fase probatoria como garantía al derecho de defensa del

administrado y del principio de contradicción, por lo que al hablar de la fase probatoria en el proceso administrativo, es importante aclarar que es la Prueba, siendo esta el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera que sea su índole, se encaminan a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones litigiosas; siendo los Medios de Prueba, las actuaciones que, dentro de un procedimiento judicial, cualquiera que sea su índole, se encaminan a confirmar la verdad o a demostrar la falsedad de los hechos aducidos en el juicio; dentro de ellos encontramos:

Prueba Documental: La que se realiza por medio de documentos privados, documentos públicos, libros de comerciantes, correspondencia o cualquier otro escrito.

Prueba Testimonial: La que se hace por medio de testigos, o sea, a través del interrogatorio y declaración verbal o escrita de personas que han presenciado los hechos litigiosos o han oído su relato a otros.

Prueba Pericial: La que surge del dictamen de los peritos, personas llamadas a informar ante un tribunal por razón de sus conocimientos especiales y siempre que sea necesario tal asesoramiento técnico o práctico del juzgador sobre los hechos litigiosos”.

Es importante aclarar que debido a los diferentes avances tecnológicos hay nuevas formas mediante las cuales podemos demostrar la veracidad de los hechos contravenidos dentro del proceso, como lo son los medios de reproducción de sonido, voz o imagen y los de almacenamiento de información, tal como lo expresa en la Sección Sexta, del Capítulo Cuatro, del Título Segundo, del Libro Segundo, del Código de Procedimientos Civiles y Mercantiles.

Cabe mencionar que de conformidad al Art. 200 C.T. en materia tributaria podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la prueba testimonial, la cual sólo será admitida en casos de desviación de poder o de cuestiones de inmoralidad administrativa.

Para la aplicación de sanciones en el mismo cuerpo legal se enumera las infracciones y se

fijan límites máximos y mínimos para la sanción que corresponde a cada una, así como establece el procedimiento a seguir para la aplicación de las mismas, a partir del Art. 260, siendo éste el proceso administrativo sancionador, el cual se explica a detalle en el presente trabajo.

Dado que en el referido proceso, se deben respetar las garantías y principios generales aplicables a las actuaciones tributarias, así como los principios procesales, existe una etapa en la que el administrado puede presentar su prueba para su defensa, la administración admitirla y valorarla conforme a las reglas establecidas, principios generales aplicables a las actuaciones tributarias y los principios probatorios.

Los principios generales aplicables a las actuaciones tributarias están establecidos en el art. 3 del C.T., los cuales son:

Justicia: consiste en la recta aplicación de las normas que integran un determinado derecho positivo.

Igualdad: Supone que en casos iguales, debe tener igual tratamiento, así como situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.

Legalidad: La Administración tributaria debe de actuar conforme al ordenamiento jurídico.

Celeridad: Se refiere a la agilización y no retraso de las actuaciones de la administración.

Proporcionalidad: 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.

Economía: Este principio se relaciona directamente con el principio de celeridad. En tanto, que

el primero pretende la no dilación de los trámites, este va mas allá, al prever la cuantificación económica de los gastos, por lo que cada etapa procesal ya se encuentra esbozada para reducir los gastos innecesarios de las costas procesales.

Eficacia: La Administración debe cumplir su objetivo de recaudación de los tributos y correcta aplicación de la ley.

Verdad Material: La administración tributaria actuará con buena fe, investigará los hechos, los conocerá y resolverá conforme al resultado.

Otros límites a la actividad discrecional de la DGII en la admisión de la prueba son los principios que rigen toda la actividad probatoria, los cuales también son fundamentales pues limitan a la administración en sus actuaciones, estos principios también se mencionan brevemente en vista de que en el presente trabajo se explican al detalle, dichos principios son los siguientes:

Principio de la unidad de la prueba: La prueba debe ser examinada y valorada como una unidad sobre los hechos que quieren ser probados.

Principio de adquisición de la prueba o comunidad de la prueba: la prueba será común para todas las partes, independientemente de quien la aporte.

Principio de lealtad y veracidad de la prueba: Exige que las partes colaboren aportando pruebas de hechos verdaderamente ocurridos, teniendo prohibido ocultar pruebas o guardarlas como táctica.

Principio de publicidad de la prueba: Se debe permitir a las partes intervenir en el procedimiento probatorio, y en el análisis de las pruebas debe ser conocido por las partes y cualquier y cualquier otra persona que se interese en el juicio.

Principio de formalidad y legitimidad de la prueba: Implican la ausencia de vicios en su obtención dentro de proceso o fuera de él; esto es, la prueba debe de estar libre de dolo, error,

violencia e inmoralidad, lo que equivale a revestir la prueba de requisitos intrínsecos para su propia existencia y validez como elementos de convicción para el funcionario del conocimiento.

Principio de la carga de la prueba: Supone que el que afirma debe de probar.

Principio de contradicción de la prueba: Las partes deben de conocer las pruebas, teniendo la oportunidad de impugnarlas.

Principio de preclusión de la prueba. Las pruebas deben de ser ofrecidas y admitidas en la etapa oportuna, de lo contrario se pierde el derecho de hacerlo.

Además de los principios antes mencionados sujetos a la administración tributaria, también existen otras formas de cómo limitar o controlar la potestad discrecional en la admisión de los medios de prueba dentro del Proceso administrativo sancionador como lo es la norma jurídica o la ley.

En sentido amplio, se entiende por ley toda norma jurídica reguladora de los actos y de las relaciones humanas, aplicable en determinados tiempo y lugar. Dentro de esa idea, sería ley todo precepto dictado por autoridad competente, mandando o prohibiendo una cosa en consonancia con la justicia y para el bien de los gobernados.

La Constitución de la República, como norma primaria que prevalece sobre el resto del ordenamiento jurídico salvadoreño, el Código Tributario referente a la autoridad competente según lo dispone su Art. 21 y las disposiciones antes citadas, es la DGII, disposiciones del proceso administrativo sancionador y medios de prueba admitidos.

En lo relativo a la aplicación de sanciones se tratarán los Art. 23 lit. g), del Art. 226 en adelante encontramos generalidades de la sanción, así como infracciones, y es en los Art. 259 al 263 donde se desarrolla el proceso administrativo sancionador; y respecto de la materia probatoria encontramos en el referido cuerpo normativo los Arts. 37, 186 y 200 al 211, en lo que se desarrolla sobre presentación de la prueba, medios probatorios, valoración y demás sobre la

prueba.

También Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, básicamente lo que se observará de esta ley es la competencia de la Dirección General de Impuestos Internos, Art. 1 y 3, y potestad de actuar discrecionalmente Art. 7 lit. k). Reglamento de Aplicación del Código Tributario, En este cuerpo normativo no hay mayor desarrollo del tema, pero se encuentra el Art. 130 que se refiere a la idoneidad de la prueba, lo cual es uno de los presupuestos esenciales para la admisión de los medios probatorios. Y el Código Procesal Civil y Mercantil: lo relativo a la actividad probatoria y medios probatorios a partir del Art. 312 al Art. 402. La potestad discrecional puede llegar a perjudicar al administrado, ocasionando en muchos casos ilegalidades, bien sea por una errónea apreciación o hasta por desviación de poder, actuaciones que pueden terminar en injusticias para el contribuyente, por cuanto es necesario establecer los límites a tal actividad, específicamente al momento de admitir los medios probatorios en el proceso sancionador, que sirvan de control a las decisiones tomadas por la administración, desde luego que aquí se presenta la norma jurídica como limitante y es que como antes se expresó existe una libre apreciación pero ésta no debe contrariar las disposiciones legales, constituyen otro de los límites los principios generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria, tomando como base la legalidad, igualdad, justicia, economía, eficacia, etc.

Por último, es oportuno resaltar que estos actos que quedan a discreción de la Administración Tributaria, están sujetos a impugnación por la vía del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas, por la Sala de lo Contencioso Administrativo y en última instancia por la Sala de lo Constitucional en el proceso de Amparo Constitucional.

Es así como a grandes rasgos se definen ciertos conceptos que ayudan a introducir el tema a investigar, los cuales se analizan a profundidad en el presente trabajo.

## **CAPITULO I**

### **ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES**

#### **1.1. Antecedentes Históricos del Ministerio de Hacienda.**

De acuerdo a lo establecido en el Art. 1 de la Ley Orgánica de La Dirección General de Impuestos Internos<sup>1</sup>, la DGII es un órgano adscrito al ramo de hacienda, por ende consideramos de importancia habar sobre los orígenes del Ministerio de Hacienda.

“La historia del Ministerio de Hacienda comienza en febrero de 1829, cuando asume el Gobierno de El Salvador, don José María Cornejo, quién asigna como Encargado de Hacienda y Guerra a don Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer don Joaquín Durán Aguilar. Posteriormente asumió el poder don Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a don Juan José Córdova. <sup>2</sup>

“El Poder Ejecutivo tomando en consideración la crisis económica en que se encontraba el país por motivo de la guerra europea, consideró la necesidad urgente de crear nuevos tributos que permitieran atender diversos servicios públicos, sustentándose en el principio constitucional consignado en el artículo 68 Ord. 12 de la Carta Magna o Constitución de la República de El Salvador de 1886”<sup>3</sup>, creando así la primera Ley de Impuestos que se denominó “Ley de Impuesto Sobre la Renta”, promulgada el 19 de mayo de 1915, redactada el 28 de abril del mismo año en el palacio nacional. En dicha ley se le confiere la facultad al Fisco de intervenir directa y eficazmente y de revisar los inventarios a los sectores productivos para evitar los fraudes en el pago del impuesto, siendo así que el 3 de mayo de 1931, se constituye

---

<sup>1</sup> Art. 1.- Se crea la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y tendrá competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la Renta, Patrimonio, Transferencia de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones, Impuesto sobre Donaciones, Impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales Actos Jurídicos y Transacciones, Otros Impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren.

<sup>2</sup> <http://www.mh.gob.sv>

la Dirección General de Contribuciones.

En mayo de 1938, el vicesefo del ejecutivo, don Timoteo Menéndez, nombró Ministro General al ilustre patricio don Antonio José Cañas. Este comienza a trabajar arduamente y organiza a la Administración Pública en cuatro secciones; Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación. Don Antonio José Cañas, ha sido siempre considerado como el primer Ministro de cada una de las cuatro carteras más antiguas del gabinete de Gobierno de El Salvador.

Transcurrido aproximadamente un década de su creación surge la necesidad de definir las facultades y funciones de la Dirección General de Contribuciones, así como los procedimientos para fiscalizar, verificar y tasar impuestos a los contribuyentes sujetos a los mismos; por lo que se emitió un Decreto Legislativo el 20 de mayo de 1941, donde se promulga la ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones.<sup>4</sup>

Al observar que la Dirección General de Contribuciones no había cumplido a satisfacción sus funciones se decide suprimirla, es así, como el 21 de diciembre de 1949, según Decreto Legislativo No. 459 del Consejo de Gobierno Revolucionario de El Salvador, decretó la creación de la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas, entrando en vigencia el uno de enero de 1950, en el cual se otorga a cada Dirección General la facultad y función que le competará en el que hacer tributario.<sup>5</sup> Desde entonces el desarrollo de las actividades encomendadas para la fiscalización de los contribuyentes se ha visto afectadas por diversas situaciones internas y externas, entre las que se tienen: El contribuyente era motivado a incrementar la evasión debido a la programación de auditorías por parte de las Direcciones Generales de Contribuciones de Impuestos Directos e Indirectos; observándose que los auditores tributarios de una dependencia no podían fiscalizar el pago del impuesto correspondiente a la otra Dirección General. Las auditorías realizadas por los auditores, en determinado momento provocaban dualidad de esfuerzo debido a que en

---

<sup>3</sup> FORTÍN MAGAÑA, René, Colección Jurídica, Volumen I, 1968, p. 93.

<sup>4</sup> <http://www.mh.gob.sv>

<sup>5</sup> Ibidem

varias ocasiones se encontraban auditores de ambas dependencias realizando auditoría fiscal al mismo contribuyente, provocando con ello incomodidad tanto al contribuyente como a los auditores y a las Direcciones Generales.

Las Direcciones Generales de Impuestos Directos e Indirectos fueron creadas con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y su buena aplicación.

Las dos dependencias encargadas de cumplir con lo establecido en las leyes fiscales se encontraban separadas por sus diferentes funciones, la primera en la verificación de los Impuestos Directos como son: El Impuesto sobre la Renta y Vialidad Serie "A", y ley del patrimonio posteriormente derogada. Y la segunda en la verificación de impuestos Indirectos tales como: Impuesto de papel sellado y timbres, sobre pasajes aéreos, de fósforos y cigarrillos, de bebidas gaseosas y alcohólicas, espectáculos públicos entre otros.<sup>6</sup>

El Ministerio de Economía se integró con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente.

La Dirección General de Impuestos Internos fue fundada en sustitución de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas, mediante la emisión de su Ley Orgánica, contenida en el Decreto Legislativo No. 451 publicado en el Diario Oficial No. 56, Tomo 306 del 7 de marzo de 1990.<sup>7</sup>

Entre las ventajas de crear la Dirección General de Impuestos Internos pueden considerarse las siguientes: Propiciar una mejor organización y aprovechar al máximo los recursos materiales, financieros y humanos.

La administración Tributaria, puede planificar sus actividades con eficiencia, de modo que redunde en mayores recaudaciones y sin cargar en exceso a los contribuyentes. Orientar todos

---

<sup>6</sup> <http://www.mh.gob.sv>

los esfuerzos hacia un mismo objetivo y no dirigirlos a objetivos diferentes.

Desde su fundación es un órgano adscrito al Ramo de Hacienda y es conocida coloquialmente como DGII o como Impuestos Internos y su función básica ha sido la administración de los Impuestos Internos, no administra impuestos aduaneros.

En los años ochenta, cuando funcionaban las Direcciones de Contribuciones Directas e Indirectas funcionó en las instalaciones del Centro de Gobierno, FENADESAL, Feria Internacional y Edificio Ex –Proveeduría General, posteriormente y a partir del año 1990 funciona en el edificio conocido como “Tres Torres”.

Desde el año 1992 abrió una Oficina de Atención a los Grandes Contribuyentes que se denomina Subdirección de Grandes Contribuyentes (ubicada en un inicio en el Municipio de Soyapango y actualmente en las Tres Torres).

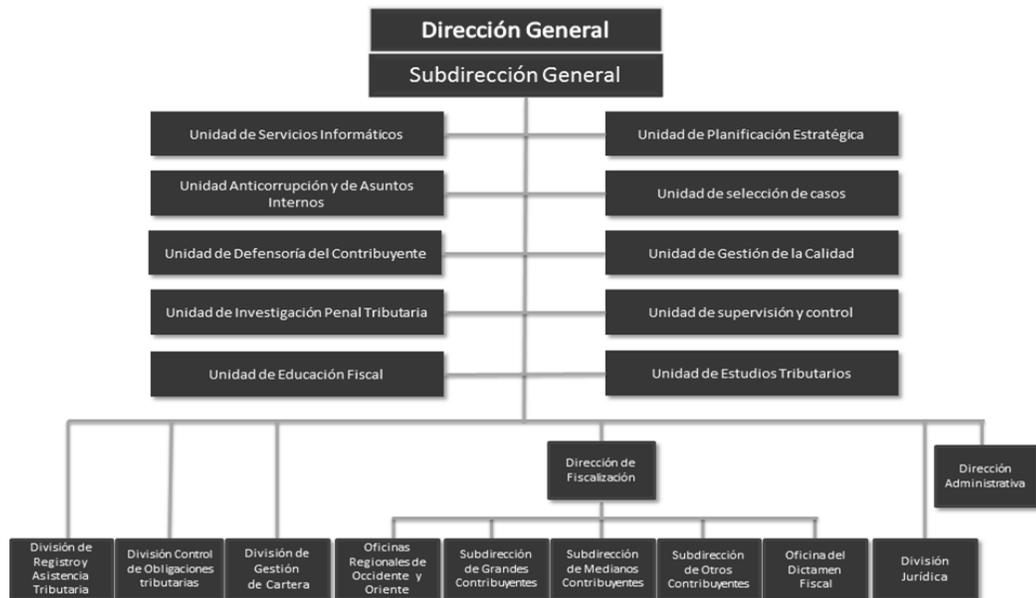
En 1994 da apertura a la Oficina de Atención a los Medianos y Pequeños contribuyentes que se denomina Subdirección de Medianos Contribuyentes y está ubicada en el Centro de Gobierno. En el año 1996 abrió una Oficina de Atención a los Contribuyentes en Santa Ana y otra en San Miguel, denominadas Oficina Regional de Occidente y Oficina Regional de Oriente respectivamente. A través de los años la DGII ha sufrido diversas modificaciones con el fin de cumplir con sus funciones como ente fiscalizador del Estado, es así que ha abierto diferentes oficinas creando la estructura que conocemos hoy en día, la cual se compone como adelante se detalla y cuya estructura organizativa está encabezada con la Dirección General.

Dentro de la organización del Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Impuestos Internos depende de los señores titulares (Ministro y Viceministro). De manera que a continuación se presenta.

---

<sup>7</sup> Ibidem

### Estructura organizativa Dirección General de Impuestos Internos



8

Es así como podemos concluir que desde 1829 el Ministerio de Hacienda está organizado, controlando las finanzas y equilibrando el gasto público, lo que ha traído como consecuencia el mejoramiento social y económico del país.<sup>9</sup>

## 1.2. Competencia.

La DGII, conforme a los arts. 173 y 174 C.T.<sup>10</sup>, tiene amplias facultades de administrar y controlar dentro de su competencia varios tributos, entre ellas la de fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar, asimismo, tiene facultades para verificar incumplimientos y sancionar si fuese el caso, previa configuración de infracciones, conforme al art. 229 C.T.<sup>11</sup> También conforme al Capítulo VIII del Régimen Sancionatorio, regula una serie de supuestos, pero no

<sup>8</sup> Ibidem

<sup>9</sup> **ABREGO CRUZ, Mario Eduardo y otro.** *La Deuda Pública*, Tesis de grado, Universidad Francisco Gavidia, enero 2007

<sup>10</sup> Art. 173.- La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. Art. 174.- Para ejercer las facultades a que se refiere el artículo anterior, la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores.

<sup>11</sup> **Actos mediante los cuales se pueden imponer sanciones.** Art. 229.- Las sanciones por las infracciones tributarias aplicables a los sujetos pasivos de los tributos, podrán imponerse en las resoluciones de liquidación de

También conforme al Capítulo VIII del Régimen Sancionatorio, regula una serie de supuestos, pero no especifica disposiciones relacionadas con las facultades a ejercer en el caso de las sanciones aisladas.

La DGII en el Art. 3 de la L.O.D.G.I.I.,<sup>12</sup> nos establece las funciones que posee la DGII, entre las cuales le brinda la facultad de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, es decir que es obligación de esta dirección de hacer cumplir cada una de las disposiciones contenidas dentro de la legislación en relación a los impuestos internos, eso implica también las sanciones por el incumplimiento de alguna de estas. *“La Potestad Sancionadora de la Administración, según importantes corrientes doctrinarias, el ius puniendi del Estado, concebido 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. Si bien es cierto no encontramos la facultad sancionadora explícita en el marco regulatorio, lo observamos de una forma tácita al conferir el legislador a la DGII la facultad de hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos que es lo que nos ocupa en esta investigación.”*<sup>13</sup> Entre otra de las facultades que observamos de la DGII es el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, completando de igual forma la facultad sancionadora que posee esta dirección otorgada por el legislador de forma tácita.

Es así como podemos observar que la DGII es el ente encargado para imponer las sanciones, que es el tema de nuestro estudio, ya que es la misma ley la que le otorga estas facultades

---

impuesto o mediante resolución independiente.

<sup>12</sup> Art. 3.- las funciones básicas de la dirección general de impuestos internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc. todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima.

<sup>13</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 177-2008, de fecha 05 de septiembre 2011.

con respecto a las infracciones referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales.

### **1.3. Proceso Administrativo Sancionador.**

En su devenir histórico, el Estado ha sido concebido como un ente en el cual convergen disímiles potestades -poderes de actuación que, ejercitándose de acuerdo con normas jurídicas, producen situaciones jurídicas en las que otros sujetos resultan obligados.

El ius puniendi, expresión latina referida a la facultad de punir, de sancionar o castigar que ostenta el Estado, figura como una de ellas, y es ejercido por aquellos órganos a los cuales específicamente ha sido atribuido.<sup>14</sup> A la Administración pública esta facultad de sancionar le es dada por la Constitución de la República.

El Proceso Administrativo sancionador es aquel destinado a determinar la infracción por parte del administrado de alguna de sus obligaciones y si ésta acarrea alguna sanción y es la DGII quien lleva acabo tal proceso de acuerdo a lo establecido en las leyes.<sup>15</sup> Antes de comenzar a hablar sobre el proceso Administrativo Sancionador es importante definir que es una infracción y de nuestro Código Tributario en su art. 226 nos lo define así: *“Constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este 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”*

#### **1.3.1. Marco Regulatorio.**

En la regulación salvadoreña el proceso sancionador está determinado por la ley, es decir si se comete determina infracción es la ley la que determina la sanción que corresponde, tal como lo

---

<sup>14</sup> FUNDAMENTOS HISTÓRICOS Y FILOSÓFICOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, en Contribuciones a las Ciencias Sociales, junio 2009, [www.eumed.net/rev/cccss/04/evrb.htm](http://www.eumed.net/rev/cccss/04/evrb.htm)

<sup>15</sup> CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Editorial Heliasta. 2003.

expresa en el art. 227 del C.T.<sup>16</sup>

En el art. 229 del C.T. nos dice que tales sanciones serán impuestas mediante ciertos actos como las resoluciones de liquidación de impuesto o mediante una resolución independiente.<sup>17</sup>

Es responsable de la infracción el sujeto pasivo de las obligaciones establecidas en las leyes tributarias respectivas, que no las cumplan en el tiempo y forma debida, de acuerdo a lo establecido en el art. 230 del C.T.<sup>18</sup>

Es importante recordar que las diferentes normas tributarias nos remiten al Código Tributario con respecto al régimen sancionador, lo cual se encuentran regulados dentro de este en el capítulo VIII del título IV de la misma legislación. Como ejemplo podemos mencionar, en el supuesto que el sujeto pasivo no se haya inscrito en el Registro de contribuyentes, estando obligado a ello, o no hacerlo en el tiempo establecido por la ley o cualquier cambio que sea necesario informar a la administración, en este caso este incurre en la infracción contemplada en el Art. 235 del C. T.; dando el Legislador una sanción predetermina al sujeto pasivo de multa sin dar la oportunidad de justificar el porqué de dicho incumplimiento.

En este capítulo del Código Tributario podemos observar otras infracciones además de las antes mencionadas, las cuales nos dan ampliamente una descripción de situaciones determinadas en los casos comunes que se cometa la infracción del incumplimiento de estos. Dentro de estos supuestos pueden verse situaciones especiales que justifican su incumplimiento los cuales se verán dentro del marco del proceso administrativo sancionador.

---

<sup>16</sup> **Independencia y Especificidad de las Infracciones.** Art. 227.- El incumplimiento de cada obligación tributaria constituirá una infracción independiente, aún cuando tengan origen en un mismo hecho. En consecuencia, se sancionarán en forma independiente, aplicando la sanción prevista para cada infracción específica, sin perjuicio de que pueda hacerse en un sólo acto.

<sup>17</sup> **Actos Mediante los Cuales se Pueden Imponer Sanciones.** Art. 229.- 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.

<sup>18</sup> **Responsable de la Infracción.** Art. 230.- Es responsable de la infracción el sujeto pasivo de las obligaciones establecidas en las leyes tributarias respectivas, que no las cumpla en el tiempo y forma debida. Si en una obligación incumplida hubiere pluralidad de sujetos, cada uno de ellos será responsable de la infracción

### 1.3.2. Estructura.

El Código Tributario además de las infracciones y sanciones que exponen el capítulo VIII del título IV, también nos expone el procedimiento a seguir en casos especiales al cual el competente actuar de igual forma al anterior es la DGII. En el Art. 259 C.T. Nos establece que las sanciones aisladas a las diferentes expuestas infracciones se llevaran a cabo mediante un proceso especial por lo cual la administración dará una respuesta razona de su actuar y del porque se llevo a cabo este procedimiento.<sup>19</sup>

Este procedimiento también es aplicado a otras infracciones que no se encuentran establecidas dentro del C.T. tal como lo expresa el Art. 260 así: *“Las sanciones aisladas que por infracciones a las normas contenidas en este Código y demás leyes tributarias deba imponer la Administración Tributaria, se decretarán previo el cumplimiento del procedimiento establecido en esta disposición, salvo la sanción de arresto en que se aplicará la Ley de Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos, contenida en el Decreto Legislativo No. 457, de fecha uno de marzo de 1990, publicado en el Diario Oficial No. 70, Tomo No. 306 del 21 de marzo de 1990.”*

Es así como en este mismo artículo encontramos este procedimiento el cual se lleva de la siguiente manera: Constatada una infracción, se ordenará la iniciación 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.<sup>20</sup> En el mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del

---

y se le aplicará individualmente la respectiva sanción.

<sup>19</sup> **Competencia.** Art. 259.- Las violaciones a este Código serán sancionadas por la Administración Tributaria por medio de resolución razonada, salvo las excepciones expresamente señaladas.

<sup>20</sup> Garantizando así el Derecho de Audiencia que se encuentra regulado en nuestra norma suprema, dando así la oportunidad de escuchar los argumentos del sujeto pasivo, garantía que encontramos en el Art. 11 de la Constitución que cita: *“Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa. Toda persona tiene derecho al habeas corpus cuando cualquier autoridad o individuo restrinja ilegalmente su libertad.”*

plazo establecido para la audiencia.<sup>21</sup>

En el término probatorio se deberán presentar mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes.<sup>22</sup>

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dictará 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 concluyera que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.<sup>23</sup> El legislador en el Art. 261 C.T.<sup>24</sup> establece las diferentes circunstancias por las cuales podría ser atenuada las sanciones de la forma siguiente:

1) Cuando el infractor subsanare en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o

---

<sup>21</sup> **Derecho de probar. C.P.C.M.** Art. 312.- Las partes tienen derecho a probar, en igualdad de condiciones, las afirmaciones que hubieran dado a conocer sobre los hechos controvertidos que son fundamento de la pretensión de la oposición a ésta; a que el juez tenga en cuenta, en la sentencia o decisión, las pruebas producidas; y a utilizar los medios que este código prevé, así como aquéllos que, dada la naturaleza del debate, posibiliten comprobar los hechos alegados.

<sup>22</sup> Art. 2 C.P.C.M. "...Las pruebas que se hubieren obtenido, directa o indirectamente, con infracción de derechos o libertades fundamentales, no surtirán efecto."

<sup>23</sup> **Valoración de la prueba. C.P.C.M.** Art. 416.- El juez o tribunal deberá valorar la prueba en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica.

No obstante lo anterior, en la prueba documental se estará a lo dispuesto sobre el valor tasado.

El juez o tribunal deberá atribuir un valor o significado a cada prueba en particular, determinando si conduce o no a establecer la existencia de un hecho y el modo en que se produjo. Cuando más de una prueba hubiera sido presentada para establecer la existencia o el modo de un mismo hecho, dichas pruebas deberán valorarse en común, con especial motivación y razonamiento.

<sup>24</sup> **Circunstancias Atenuantes de Sanciones.** Art. 261.- Las sanciones serán atenuadas en los casos y formas siguientes: 1) Cuando el infractor subsanare en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere 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, según sea el caso, la sanción será atenuada en un setenta y cinco por ciento; y, 2) 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 efectuare transcurrido el plazo dispuesto en el numeral anterior, no habrá lugar a la aplicación de las atenuantes aludidas. Cuando el sujeto pasivo efectúe el pago del tributo previo a la notificación de la resolución de liquidación de oficio por parte de la administración tributaria, subsistirá la aplicación de las sanciones estipuladas en los artículos 253 y 254 del presente código según el caso, con el beneficio de la atenuante que corresponda.

inexactitudes en que hubiere 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, según sea el caso, la sanción será atenuada en un setenta y cinco por ciento; y,

2) 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. De igual forma que expresa el legislador las circunstancias atenuantes también nos expone en el Art. 262 C.T.<sup>25</sup>, los casos en los cuales se puede agravar la sanción, y así también cambia la sanción que se impone al infractor, y esos casos señalado en la citada disposición legal son los siguientes:

a) Cuando exista reincidencia. 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 contado a partir del día siguiente a aquel en que adquiera 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; y,

b) Cuando exista reiteración. Entendiéndose como tal, cuando se vuelve a incumplir una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por las

---

<sup>25</sup> **Circunstancias Agravantes de Sanciones.** Art. 262.- Las sanciones serán agravadas en los casos y formas siguientes: 1) cuando exista reincidencia. 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 contado a partir del día siguiente a aquel en que adquiera 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; y, 2) Cuando exista reiteración. Entendiéndose como tal, 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 será aplicable lo

anteriores. En este caso, la sanción aplicable se incrementará en un cincuenta por ciento.

En el Art. 262-A C.T. nos establece las reglas a cumplir de las obligaciones legales que no sean cumplidas dentro de los plazos concedidos por la Administración Tributaria o por los establecidos en las leyes tributarias respectivas, tomando en cuenta que en ningún caso la sanción a imponer podrá ser inferior a tres salarios mínimos mensuales, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 261 y 262 del C.T. Lo anterior posee la excepción a la presentación de declaraciones extemporáneas, las cuales se regirán por lo dispuesto en el artículo 238 del C.T.<sup>26</sup>, siendo que las reglas a seguir son las abajo se mencionan.

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; Si se presenta con retardo de más de diez días, pero no mayor de veinte días, se aplicará el cincuenta 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 aplicará 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 aplicará el cien por ciento de la multa establecida para la infracción. Además el legislador contempla en el Art. 263

---

dispuesto en el artículo precedente.

<sup>26</sup> **Incumplimiento de la Obligación de Presentar Declaración.** Art. 238.- Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración: a) Omitir la presentación de la declaración. Sanción: Multa equivalente al cuarenta por ciento del impuesto que se determine, la que en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo mensual; b) No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido. Sanción: 1) Multa equivalente al cinco por ciento del monto del impuesto a pagar extemporáneamente si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes; 2) Multa equivalente al diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses; 3) Multa equivalente al quince por ciento, si el retardo es superior a dos meses, pero no mayor de tres meses; y, 4) Multa equivalente al veinte por ciento, si el retardo es mayor de tres meses. las multas señaladas en los numerales anteriores, en ningún caso podrán ser inferiores a dos salarios mínimos. Si la declaración tributaria no presentare impuesto a pagar la sanción aplicar será de un salario mínimo. c) Presentación de declaración incorrecta. Sanción: Multa del veinte por ciento del impuesto no pagado dentro del plazo legal, la que en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo mensual; d) presentar la declaración con error aritmético. Sanción: multa del diez por Ciento sobre la diferencia que resulte entre el valor a pagar o el saldo A favor inicialmente autoliquidado y el establecido por la administración Tributaria, la que en ningún caso podrá ser inferior a dos salarios Mínimos. e) presentar la declaración tributaria sin consignar datos o información, Establecida en los literales a), b), c), d) y g) del artículo 95 de este código O consignarla en forma inexacta o incompleta. Sanción: multa de dos Salarios mínimos mensuales; y, f) presentar la declaración tributaria del impuesto a la transferencia de Bienes muebles y a la prestación de servicios, sin consignar los datos o Información establecida en el artículo 115-a, o consignarla en forma Inexacta o incompleta.

del C.T.<sup>27</sup> la posibilidad de imponer de parte de la administración multas independientes por medio de resoluciones las cuales deberán pagarse en el plazo de treinta días contados desde el día en que cause estado el acto, resolución o sentencia que se le ha impuesto. A todas estas sanciones impuestas por el administrador el legislador les abre la posibilidad de imponer los recursos correspondientes ante el Tribunal de apelaciones de impuestos internos según convenga pero en esta ocasión no es nuestro punto a tratar.

---

Sanción: multa de cuatro salarios mínimos Mensuales.

<sup>27</sup> **Pago de Multas Independientes.** Art. 263.- Las multas independientes que se impongan por medio de resolución deberán pagarse en el plazo de treinta días, contados desde el día en que cause estado el acto, resolución o sentencia que la impuso. En materia de los referidos recursos se estará a lo dispuesto en las leyes respectivas.

## CAPITULO II

### POTESTADES DE LA ADMINISTRACION PÚBLICA

Las potestades administrativas son poderes que la Ley confiere directamente a las Administraciones Públicas y que las facultan para realizar fines de interés general o público, es preciso definir brevemente la administración pública, entendiéndose por ésta al conjunto de organizaciones, dependencias, o instituciones del Estado que realizan la función administrativa y de gestión del mismo, con la finalidad de cumplir y hacer cumplir cuanto interesa a la sociedad en las actividades y servicios públicos, ya sean de ámbito regional o local.

Las Administraciones públicas, tienen que actuar, en función de los intereses públicos o en favor del orden social, limitando los derechos subjetivos o regulando la actividad de los particulares que es reflejo de dichos derechos, se precisa de una habilitación por la ley a dichas Administraciones para intervenir en dicho campo, lo que supone el otorgamiento de poder en favor de la Administración. Estos poderes de la Administración en el orden señalado son los que conocemos bajo la denominación de potestades administrativas. Pero, sin perjuicio de insistir en la idea en momentos posteriores, hay que resaltar ahora que esos poderes se otorgan a la Administración en función de toda clase de intereses públicos y no sólo para intervenir frente a los particulares, sino también en defensa y garantía de los principios de organización que como tales intereses se definen en las leyes. Es decir hay potestades hacia fuera y hacia dentro de la organización administrativa.<sup>28</sup>

Se refiere a la distinción de dos esferas a las que se aplica la potestad de la Administración, una interna o doméstica y otra externa o relacional; el haber circunscrito el principio de legalidad sólo al ejercicio de potestades administrativas que afectaban directamente a los particulares fue la causa de que tal principio fuese –en la formulación liberal del siglo XIX- más

---

<sup>28</sup> **MOREY JUAN, Andrés**, *Algunos Conceptos Básicos para el Derecho Administrativo; sus Matizaciones y Relación con la Organización*. Juricidad y Organización disponible en [andresmorey@morey1-1ab0ogados.com](mailto:andresmorey@morey1-1ab0ogados.com) p. 66. Sitio visitado el 19 de febrero de 2012.

que una conquista espectacular, un instrumento que se volvió en contra de sus propios autores, contra su propia finalidad en una medida importante, al dejar exento de las exigencias del principio justamente lo interno o doméstico de la Administración.<sup>29</sup>

Corresponde a la Administración (Poder Ejecutivo) la aplicación y ejecución de las leyes; pero en el bien entendido que el fin del Estado no es realizar el Derecho, sino atender intereses. Los ciudadanos no quieren que el Estado realice el Derecho, sino que haga carreteras, ordene el comercio y distribuya la riqueza o asegure la paz social<sup>30</sup>.

En su teoría de la división de los poderes Montesquieu, alude al Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y al Poder Judicial, correspondiéndole al segundo "ejecutar" la voluntad general del Estado o mejor las leyes. Existe una estrecha relación entre Estado y Administración Pública ya que la Administración siempre es y continúa siendo parte del Poder Ejecutivo, razón por la cual suele identificarse Administración con el Poder Ejecutivo, así mismo suele identificarse Poder Ejecutivo y Gobierno, donde el Gobierno es el conjunto órganos que constituyen el vértice del Poder Central, es decir, los órganos constitucionales que realizan las funciones estatales, de tal forma que en esta acepción formarán parte del gobierno no solo el Poder Ejecutivo, sino también el Legislativo y el Judicial.<sup>31</sup>

Desde el punto de vista jurídico, de las potestades administrativas, debemos hacer constar que, frente al sentido individual del derecho subjetivo, nos encontramos ante un concepto social y político, en cuanto la potestad administrativa se otorga a la Administración, en principio, como una renuncia del poder individual en beneficio de la colectividad y en definitiva, constituye una defensa no sólo del derecho colectivo, sino de los derechos de los más débiles frente al más fuerte; de modo que, para la colectividad y los más débiles, las potestades

---

<sup>29</sup> **VILLAR PALASÍ, J.L.**, *Apuntes de Derecho Administrativo*. Tomo I Distribuidora Dykinson. Madrid 1977, p. 139 y Sgtes.

<sup>30</sup> **RACIONERO CARMONA, Francisco**, *Modulo Instruccional de Temas de Derecho Administrativo I*, 1ra. Edición, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, S. F. p. 46.

administrativas constituirían, por la obligación de su ejercicio, algo más que un mero interés legítimo, en cuanto garantizan no sólo los intereses públicos sino también el que los derechos subjetivos y los fundamentales no se vean vulnerados por la fuerza física o el poder de terceros. Es, pues, una de las instituciones nacidas en garantía del derecho objetivo y de los intereses generales.<sup>32</sup>

Desde un punto de vista más estrictamente jurídico, resulta que una de las manifestaciones o características del derecho es la de ser un poder, pero con la resultante de la existencia de distintas clases de derechos y también distintas especies de poder. El derecho subjetivo es la manifestación más clara del derecho- poder, puesto que supone o determina, normalmente, el ejercicio de facultades sobre una cosa o bien, la facultad de su disfrute o de disposición, pero también porque es el título que permite el ejercicio de acciones en su defensa ante el poder estatal y que, en consecuencia, obliga a actuar a dicho poder. Así, pues, cuando la efectividad de un derecho no se produce de modo normal y pacífico, cuando se necesita su manifestación como poder, cuando exige de la actuación o fuerza coactiva, es el Estado quien como poder jurídico actúa y coacciona, utilizando la fuerza que le es propia y que los particulares por sí mismos no pueden utilizar. La coacción social, pues, se ejercita a través del Estado, pero referida siempre a un fundamento legal y, por tanto, jurídico y legitimador, que tiene su causa en el interés general y en la eficacia del derecho declarado u objetivo, sin perjuicio de su concreción como derecho subjetivo.<sup>33</sup>

En el ejercicio estatal de este poder coactivo, ante la acción procesal, el principalmente habilitado es el Poder judicial. Pero no toda la eficacia y realidad del derecho objetivo declarado por las leyes dependen de una iniciativa privada o acción procesal o es fruto del cumplimiento del contenido de relaciones subjetivas entre particulares.

---

<sup>31</sup><http://www.monografias.com/trabajos35/administracion-publica-venezuela/administracion-publica-venezuela.shtml>, sitio visto el 19 de febrero de 2012.

<sup>32</sup>[www.morey-abogados.com/articulos/capitulo2.pdf](http://www.morey-abogados.com/articulos/capitulo2.pdf), sitio visitado el 20 de febrero de 2012.

<sup>33</sup> **MOREY JUAN, Andrés**, Ob. Cit. P. 107.

Una buena parte de la efectividad del derecho objetivo e, incluso, de la efectividad de los derechos subjetivos depende o resulta de una actividad del Poder ejecutivo o de las Administraciones públicas. Y de éstas y de aquél depende siempre la efectividad de los derechos colectivos o de los intereses públicos. Y, tal como hemos apuntado con anterioridad, de la actividad de las Administraciones públicas depende la protección genérica de los derechos subjetivos de los ciudadanos y los fundamentales, la que los garantiza, podríamos decir, de modo preventivo, la que determina el establecimiento de un orden social al efecto, la que los defiende como una manifestación no individual sino general o colectiva, la que no es meramente reparadora como lo es la acción judicial.<sup>34</sup>

En El Salvador, por precepto constitucional, la Administración Pública se encuentra regida por el principio de legalidad, señala nuestra Carta Magna en el Art. 86 inciso final: “Los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley”. La Constitución salvadoreña, si bien hace referencia en algunas disposiciones a la Administración Pública (Arts. 14, 131 No. 8 y 10, 159, 169, 194 No. 7, etc.) no contiene ninguna postura expresa sobre su configuración, la Administración en el Salvador no tiene personalidad jurídica propia ni se identifica con ninguno de los órganos fundamentales, por ello, no existe la tradición de normar expresamente su actuar. No obstante, la Sala de lo Contencioso Administrativo han interpretado que el citado Art. 86 es aplicable a todos los órganos que integran la Administración Pública. “...Superadas concepciones que sostenían la libre determinación de la Administración, en virtud de las cuales ésta podía realizar cualquier accionar no prohibido por la Ley -sistema que doctrinariamente se denominó de la vinculación negativa- en la actualidad impera la concepción en virtud de la cual, las

---

<sup>34</sup> Ibidem. Añade el Autor que salvo en el ejercicio de estas acciones de defensa que resulta de la iniciativa del particular, titular del derecho subjetivo afectado, en los casos en que los poderes públicos, en concreto las administraciones públicas, tienen que actuar, en función de los intereses públicos o en favor del orden social, limitando los derechos subjetivos o regulando la actividad de los particulares que es reflejo de dichos derechos, se precisa de una habilitación por la ley a dichas Administraciones para intervenir en dicho campo, lo que supone el otorgamiento de poder en favor de la Administración. Estos poderes de la Administración en el orden señalado son los que conocemos bajo la denominación de potestades administrativas. Pero, sin perjuicio de insistir en la idea en momentos posteriores, hay que resaltar ahora que esos poderes se otorgan a la Administración en

actuaciones de la Administración se sujetan al principio de la positive bindung o vinculación positiva.<sup>35</sup>

El punto central a establecer, es que el principio de legalidad en su manifestación de vinculación positiva se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley".

Se define la Administración Pública como el contenido esencial de la actividad correspondiente al Poder Ejecutivo, y se refiere a las actividades de gestión, que el titular de la misma desempeña sobre los bienes del Estado para suministrarlos de forma inmediata y permanente, a la satisfacción de las necesidades públicas y lograr con ello el bien general, dicha atribución tiende a la realización de un servicio público, y se somete al marco jurídico especializado que norma su ejercicio y se concretiza mediante la emisión y realización del contenido de actos administrativos, entendiendo que dicha actividad está orientada a lograr el bien común que señala el Art. 1 de la Constitución de la República de El Salvador, y es dentro de ese actuar que se confieren potestades a la Administración Pública, las que a continuación se estudian.<sup>36</sup>

## **2.1. Definición**

Las potestades de la Administración pública son los poderes jurídicos que el ordenamiento atribuye a las Administraciones Públicas a los efectos del desarrollo por parte de éstas de funciones de protección o tutela de los intereses públicos o colectivos también definidos por el ordenamiento, intereses que no son los propios y egoístas de la Administración titular de la

---

función de toda clase de intereses públicos y no sólo para intervenir frente a los particulares, sino también en defensa y garantía de los principios de organización que como tales intereses se definen en las leyes.

<sup>35</sup> Es ejemplificativa la sentencia emitida por la **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, de fecha 20 de marzo de 1997.

competencia o de la persona física que dicte el acto sino los de la colectividad; se trata, por tanto, de una potestad función.<sup>37</sup>

Las potestades administrativas han sido concebidas por la doctrina, en sus inicios, como derechos subjetivos de las Administraciones públicas, concepción que, en consecuencia, otorgaba a la potestad un sentido patrimonial, por el que las Administraciones públicas podrían disponer de ellas con la misma libertad que los particulares usan de sus derechos. Como se verá, aún hoy subsiste en cierto modo esta concepción cuando discrecionalidad y arbitrariedad se confunden. Estos poderes, sin embargo, no son derechos subjetivos de las Administraciones a las que se atribuyen, sino que forman parte del derecho objetivo y constituyen un ejercicio obligatorio para ellas. Frente a las potestades, las Administraciones públicas no gozan de facultades de disposición o disfrute que ejercer a su libre albedrío, sino que se encuentran ante un deber, que se ha de cumplir cuando se dan los presupuestos legales que determinan su ejercicio.<sup>38</sup>

El ejercicio de las potestades administrativas no siempre se produce para limitar directamente los derechos subjetivos de los ciudadanos o particulares en beneficio del orden social o de los intereses públicos definidos por las leyes, sino que también se produce para habilitar el ejercicio de derechos que se hallan limitados por regulaciones normativas que exigen que las Administraciones públicas comprueben que se cumplen los requisitos legales para que dicho ejercicio se pueda producir. En estos casos, los actos administrativos, resultado del ejercicio de la potestad administrativa, tienen el carácter de generadores o creadores de situaciones jurídicas en favor de los particulares, o si se quiere de simplemente habilitadores, sin perjuicio de la posibilidad de que las Administraciones públicas realicen actividades configuradoras de derechos que tengan otras raíces u orígenes no basados en regulaciones limitativas, sino de

---

<sup>36</sup> **PARRA MANZANO, Galsuinda**, *Manual de Derecho Administrativo General*, 12 Edición, Editorial Vadel Hermanos C.A., Caracas, Venezuela 2001.

<sup>37</sup> **AYALA, José María, FRATTI DE VEGA, Karla, NIETO, Fernando, SÁNCHEZ, Dafne**, *Manual de Justicia Administrativa*, 1º Edición, San Salvador, El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2003.

fomento o servicio público. También conviene resaltar que las potestades administrativas, como garantizadoras de derechos fundamentales o de la efectividad de los derechos subjetivos con el carácter preventivo, aun cuando se manifiestan limitando los derechos de terceros, tienen una vertiente que afecta a la organización de servicios públicos en su acepción general y no restringida, en cuanto obliga a formas determinadas y específicas de organización administrativa, este último aspecto sencillamente pone de relieve la simple cuestión de que toda potestad, como el propio poder del que son manifestación, tiene causa y raíz en el amplio concepto del interés público.<sup>39</sup>

En consecuencia con lo antedicho, pues, unas veces, este interés público conlleva la necesidad de intervención de la Administración limitando los derechos subjetivos y existe, por tanto, una manifestación del poder coactivo del Estado, por lo que las potestades se ejercen de oficio, aunque la iniciativa sea una denuncia o la defensa individual de un derecho subjetivo. Otras, la acción administrativa limita la libertad del individuo para ejercer o iniciar una actividad sin una previa y comprobación de su ajuste a la legalidad y autorización consiguiente, sin perjuicio del permanente control posterior a la autorización de la persistencia de la legalidad o de la adecuación a ella; en este caso, la limitación lo es, inicialmente, no de un derecho subjetivo en sentido estricto, sino de un derecho fundamental u objetivo abstractamente formulado.

De otro lado, en buena parte de ocasiones, los intereses públicos defendidos no son los traducidos en derechos subjetivos o individuales, sino, tal como hemos reiterado con anterioridad, en intereses y derechos colectivos y fundamentales, de modo que éstos y aquellos intereses constituyen el mismo objeto, pero respecto de los cuales los particulares no tienen o gozan en su defensa de una acción procedimental o procesal concreta, salvo que

---

<sup>38</sup> **MOREY JUAN, Andrés**, Ob. cit. P. 66-67.

<sup>39</sup> *Ibidem*, De lo explicado por el autor se colige, que las potestades les son dadas a la administración pública, no para favorecer a un particular, sino con el único objeto que al momento de ser usadas dichas potestades por la Administración, sean en beneficio del interés público, aunque eso implique que el resultado no sea conveniente para un individuo.

exista un derecho subjetivo en su favor por concreción individualizada del derecho colectivo o se trate de un derecho fundamental.

En estos casos u ocasiones, normalmente, son considerados titulares los grupos o asociaciones que representan dichos derechos colectivos y siendo la causa normal de su acción o reclamación la inactividad administrativa; sin perjuicio, naturalmente, de la ilegalidad, tanto derivada de la propia inactividad como de la concesión, a favor de terceros, de derechos subjetivos contrarios a dichos derechos colectivos y a los requisitos establecidos en su eficacia y, en consecuencia, contrarios a derecho. Pero, finalmente, cuando éstos derechos tienen su traducción en cuestiones internas, requisitos y principios de organización de la propia Administración, puede no existir en su favor una acción individualizada, sino que se instituye en su favor o garantía una función pública, cuyo ejercicio no da lugar a relaciones subjetivas con ciudadanos, salvo que el caso pueda afectar a relaciones de supremacía especial o estatutaria, normalmente entre los funcionarios y la Administración.<sup>40</sup>

Pero cuando ni siquiera es así, el control de la legalidad de los actos administrativos puede quedar perfectamente sin efecto si no se afecta a derechos subjetivos o intereses legítimos, pues no se ha planteado la existencia de una acción popular. La acción coactiva en el seno de la organización administrativa no existe entonces y la judicial depende de la afectación a dichos derechos subjetivos e intereses legítimos o, en su caso, derechos fundamentales, que permitan, indirectamente, observar la legalidad de la actuación administrativa en su faceta organizativa afectante a intereses públicos. Pero, además, la apreciación de la ilegalidad dependerá de unos criterios técnicos especializados en posesión de los propios funcionarios y políticos, en su caso. La garantía, entonces, debe surgir de la previsión y exigencia por parte del legislador de trámites preceptivos en los procedimientos y expedientes administrativos que garanticen la legalidad sobre la base de los principios organizativos recogidos por el

---

<sup>40</sup> Ibidem.

ordenamiento jurídico y de la justificación de la eficacia y racionalidad de las medidas a adoptar, tal como ya se ha indicado al referirnos a la motivación de los reglamentos.<sup>41</sup>

Lo que resulta indudable del examen de la doctrina es que las potestades administrativas, hoy en día, se manifiestan como concreciones del poder administrativo y que constituyen una habilitación de la ley a la Administración pública en general. Otro aspecto que se resalta es, preferentemente, que la habilitación se otorga para intervenir en la esfera de los derechos de los ciudadanos, en su aspecto subjetivo, y con el acento puesto en la posibilidad de su limitación; es decir, no se manifiesta que también la habilitación pueda serlo para la constitución o creación de derechos subjetivos o para la garantía de intereses públicos o derechos colectivos de los ciudadanos.

En definitiva, las potestades administrativas se muestran como manifestaciones del poder jurídico de las Administraciones públicas y con ello, de nuevo, el alcance de lo jurídico se constituye como elemento clave para estimar si existe o no una potestad administrativa. Pero, como hemos señalado, en los casos en que estrictamente se afecta a cuestiones de organización y eficacia de la Administración puede no existir una coacción para hacer efectivo el derecho, ya que únicamente existe en defensa de los intereses públicos una función pública que se manifiesta como un poder que la Administración ejerce en su propio seno, normalmente, frente al órgano que tiene el poder decisorio, que suele tener un titular de designación política. Frente a esta función pública como potestad hacia dentro de la organización, en cambio, la denominada doctrinal y jurisprudencialmente como potestad organizadora o auto-organizadora, se presenta como la facultad de limitar los derechos de terceros - ordinariamente los sujetos al estatuto que regula la correspondiente institución- en virtud de la organización, y con ello se trata de manifestar que frente a la facultad de la institución de organizarse no existen derechos. Por ello, en este caso sigue predominando en

---

<sup>41</sup> **MOREY JUAN, Andrés**, Ob. cit. Estas garantías al establecerse en el seno de la organización administrativa, en su sentido amplio, se traducen en potestades ad intra, potestades que ejercería la Administración en el seno de los procedimientos administrativos como garantía de las resoluciones o decisiones políticas y administrativas, sin necesidad de que se traduzcan en derechos subjetivos.

el concepto de la potestad organizadora el factor limitativo, mientras que la potestad ad intra que aquí tratamos de definir se presenta, para nosotros, como garantía de intereses públicos y como balance o equilibrio entre las dos partes del Poder ejecutivo: Gobierno y Administración.<sup>42</sup>

El concepto de potestades que la doctrina expone, evidencia una íntima conexión con los derechos subjetivos. Por ello, cuando la actividad administrativa no se dirige a la esfera de dichos derechos subjetivos, sino que repercute en los aspectos organizativos, se suele hacer referencia a la ya citada potestad organizadora y como una potestad discrecional de la Administración y también surge el concepto de las potestades inherentes a las Administraciones públicas.

Las potestades administrativas están constituidas por aquellas facultades o aptitudes para obrar; exorbitantes, con fuerza ordenadora y coactiva; atribuidas constitucional y legalmente a la Administración Pública, capaces de moldear el mundo jurídico de los administrados, a los fines superiores del Estado. Es decir, a través del otorgamiento de dichas potestades la Administración Pública asume una posición de supremacía o imperium, pudiendo dirigir la voluntad de los administrados e invadir sus esferas privadas, teniendo siempre como objeto el desarrollo y el bienestar de la comunidad.<sup>43</sup>

En tal virtud puede crear entes u órganos (universidades, servicios autónomos); recaudar tributos; aplicar sanciones; dictar normas (reglamentos, decretos, instructivos); adquirir bienes, etc. Una de las potestades más características y trascendentes de las Administraciones Públicas es la potestad reglamentaria, por cuyo cauce se producen normas abstractas que van a regular la vida social. Otros de los espacios materiales en los que se desarrollan las potestades de las Administraciones Públicas son éstos: Potestad de dictar actos

---

<sup>42</sup> Ibidem.

<sup>43</sup><http://www.monografias.com/trabajos35/administracion-publica-venezuela/administracion-publica-venezuela.shtml>

administrativos, Potestad de ordenación del territorio (planificación), Potestad tributaria, Potestad expropiataria, Potestad sancionadora.<sup>44</sup> De tal manera que sólo la Administración Pública que disponga de potestad tributaria podrá exigir a los ciudadanos el pago de un cierto impuesto; o imponer una sanción a un tercero en el ámbito de la protección del medio ambiente; o establecer donde han de situarse los espacios públicos dentro de la zona de crecimiento de una ciudad, si cuenta con la potestad de ordenación del territorio. Las potestades más trascendentes se recogen en el texto constitucional, al constituir uno de los objetos primordiales de éste el definir el ámbito y caracteres básicos propios de los diversos poderes públicos de un Estado.

Sin embargo, tal delimitación constitucional - que dispone de especial valor cuando el ejercicio de las potestades afecta a los derechos legítimos de los ciudadanos de un país y a la órbita de libertades de éstos - no puede concretar, con exactitud, los términos de titularidad y los caracteres de ejercicio de las potestades atribuidas a las Administraciones Públicas. Esta concreción debe desarrollarse por el cauce de: - leyes generales; - leyes sectoriales; - disposiciones reglamentarias pudiendo la propia Administración Pública, por medio de la introducción de una novedad legislativa, autoatribuirse potestades o concederlas a otros órganos de la Administración: a una Administración Local; a una de tipología institucional. Existen diferentes categorías o grupos de potestades. Entre ellas, la que dispone de mayor valor práctico es la que separa las potestades de supremacía general a aquéllas definidas como de supremacía especial. Las primeras son las que ejercita una Administración Pública frente a cualquiera de sus ciudadanos sin efectuar distinción alguna fundada en el entronque o relación específica vigente entre ellos: potestad tributaria; potestad de ordenación urbana. Las potestades de supremacía especial se desarrollan frente a un limitado grupo de ciudadanos que tienen un especial vínculo o relación con una Administración Pública: por mantener una relación de trabajo con ella (funcionario público); por contratar con esa Administración la prestación del servicio de recogida de basuras (concesionario de un servicio público).

---

<sup>44</sup> **RACIONERO CARMONA, Francisco**, *Modulo Instruccional de Temas de Derecho Administrativo I* Ob. Cit.

La característica más notable de estas potestades - que disponen de una relevancia cuantitativa muy inferior a la que es propia de las de supremacía general - es que en su ámbito de actuación unos (Administraciones Públicas) cuentan con un conjunto de poderes exorbitantes a los propios del régimen común y otros (ciudadanos o personas jurídicas que quedan vinculados a esas potestades) se ven afectados por una situación de especial sumisión. Así, el contratista de una obra pública debe asumir - sí ello se establece en el ordenamiento jurídico aplicable - que la Administración tiene el poder de, por ejemplo: - interpretar los términos del contrato; - variar el objeto de éste<sup>45</sup>.

Estos poderes que les son otorgados las sitúan en una posición de supremacía y de prerrogativa, que además, las faculta para constituir, modificar o extinguir situaciones jurídicas y de que son titulares activos los administrados; imponiéndoles obligaciones y situaciones jurídicas, de forma unilateral e incluso sin contar con su voluntad o consentimiento aunque sujeto al ordenamiento jurídico y ejecutivo. Sus características principales son:

Se trata de poderes regulados por la Ley y por ello no cabe olvidar que las potestades administrativas están sujetas al principio de legalidad propio de nuestro Estado de Derecho. Estas facultades otorgadas a las Administraciones Públicas sólo pueden ser ejercidas para la persecución del interés público y en ningún caso el interés propio o privativo de la propia Administración<sup>46</sup>.

A partir de lo antes indicado construimos una definición de las potestades de la administración pública siendo éstas facultades de actuación o, en otras palabras, la habilita para actuar confiriéndole poderes jurídicos. De este modo, toda actuación administrativa se presenta como ejercicio de un poder atribuido por una ley previa y por ella delimitado. También se define un

---

<sup>45</sup> AYALA, José María, FRATTI DE VEGA, Karla, NIETO, Fernando, SÁNCHEZ, Dafne, *Manual de Justicia Administrativa*, Ob. Cit., p. 35,

<sup>46</sup> [www.ugr.es/~rhumal/.../fpas/.../wsua13-7-2004\\_POTESTADES.doc](http://www.ugr.es/~rhumal/.../fpas/.../wsua13-7-2004_POTESTADES.doc), sitio visitado el 16 de noviembre de 2011.

poder otorgado por el ordenamiento jurídico de alcance limitado o medido para una finalidad predeterminada por la propia norma que la atribuye y susceptible de control por los tribunales.

No supone, en ningún caso, un poder de acción libre según la voluntad de quien lo ejerce, sino un poder limitado y controlable. Las potestades de la Administración Pública como se dijo, son potestades – función, que se caracterizan por ejercerse en interés de otro, esto es, no de quien la ejerce, sino del interés público o general<sup>47</sup>.

## **2.2. Clasificación**

Existe una diversidad de clasificaciones de los mencionados poderes, algunas de las clasificaciones, se detallan las siguientes:

Por su contenido:

- a) Reglamentaria;
- b) de planificación;
- c) Organizadora;
- d) tributaria;
- e) sancionadora;
- f) expropiatoria, etc;<sup>48</sup>

### **2.2.1 Potestad Reglamentaria**

Se llama potestad reglamentaria al poder en virtud del cual las Administraciones públicas dictan reglamentos. Es por tanto la potestad (o poder), más grave y necesitada de mayor

---

<sup>47</sup> RACIONERO CARMONA, Francisco, Ob. Cit., p. 61

<sup>48</sup> GARCÍA, J.A. – FOS, TREVIJANO, Tratado de Derecho Administrativo, Revista de Derecho Privado, S.E., S.F., p. 412.

profundidad al ser ejercida, pues implica la participación en la formación del ordenamiento legal.<sup>49</sup>

La potestad reglamentaria se entiende como la facultad atribuida por el ordenamiento jurídico a determinados órganos o entes públicos, y en razón de determinadas y variadas circunstancias, para dictar reglamentos, es decir, disposiciones jurídicas de contenido normativo, obligatorias y con valor subordinado a la ley.<sup>50</sup> La potestad reglamentaria es, en primer lugar, una potestad, atribuida inmediata o mediatamente por la Constitución; y es, también, una potestad normativa, cuyo ejercicio de lugar a la aparición de auténticas reglas o normas jurídicas; es, desde luego, una potestad subordinada a las normas con rango de ley; y es una potestad pública, cuyo ejercicio está confiado a la Administración así como a otras entidades administrativas. La atribución de la potestad reglamentaria puede ser hecha de forma expresa, esto es, mediante el otorgamiento a un ente u órgano de un status jurídico general, que presupone necesariamente la tenencia de una cierta potestad normativa; y en ningún caso mediante otra norma reglamentaria.<sup>51</sup>

### 2.2.2. Potestad de Planificación

La planificación comprende globalmente la relación de medios y fines con que cuenta el aparato administrativo. La planificación puede definirse como el proceso de definición de las macropolíticas a nivel nacional, sectorial y regional, que orientarán el Sector Público, definiciones emitidas por el Poder Ejecutivo. La planificación orienta la actuación y gestión

---

<sup>49</sup> Es así, que muchas instituciones públicas autónomas están facultadas para dictar sus propios reglamentos, como ejemplo podemos citar la Ley Orgánica de la Universidad de El Salvador en su artículo 20 literales b) y d) los cuales a continuación se transcriben “*La Asamblea General Universitaria tendrá las siguientes atribuciones y deberes: b) Emitir su reglamento interior; ... d) Aprobar a propuesta del Consejo Superior Universitario, los reglamentos de carácter general, aplicables a todas las Facultades y dependencias universitarias...*”

<sup>50</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia Ref. 11-97 Ac de fecha 12 de julio de 2002.

<sup>51</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia Ref. 1-95 de fecha 9 de mayo del 2000. La potestad reglamentaria es una situación jurídica de poder o activa, ya que las situaciones jurídicas tienen todas su origen en una norma: los derechos y obligaciones, las potestades o los intereses jurídicos sólo existen en cuanto son creados y atribuidos por una norma jurídica;

administrativas definiendo los grandes objetivos, metas y fines por alcanzar y los métodos o modos para lograrlos eficientemente.

### **2.2.3. Potestad Organizadora**

En sentido amplio hace referencia al conjunto de facultades que cada administración ostenta para configurar su propia estructura. En sentido estricto, es la facultad de ésta para configurar a través de normas y dentro de los límites de la constitución, y las leyes, su propia estructura. Es así que a la administración le está dado por la ley, en algunos casos ley de creación o ley orgánica, la facultad de formar, modificar su estructura para un mejor funcionamiento de la institución, es decir que puede ajustar su estructura orgánica de acuerdo a sus necesidades para su mejor funcionamiento.

### **2.2.4. Potestad Tributaria**

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas. La potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la Ley asigna a la Administración para recaudar los tributos, y la podemos encontrar en la legislación tributaria salvadoreña.

### **2.2.5. Potestad Sancionadora**

La potestad sancionadora de la Administración Pública, es de suma relevancia en el presente estudio;<sup>52</sup> De ahí que la Administración Pública puede imponer sanciones ante el

---

<sup>52</sup> Dicha potestad se encuentra regulada en el Art.14 C.N., el que literalmente dice “Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante

incumplimiento de normas jurídicas, reglamentos, directrices, etc., impuestas al administrado para el logro de los fines del Estado. Así también el Código Tributario recoge esta potestad en el Art. 23 Lit. g) como función básica de la administración tributaria, estableciendo a partir del Art. 226 el régimen sancionatorio.

La potestad sancionadora podemos definirla como aquella facultad de la administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción administrativa como aquel mal infligido a un administrado como consecuencia de una conducta ilícita, con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber.

Para el ejercicio de esta potestad la administración debe ceñirse al procedimiento que para tal efecto creó el legislador, en el caso que nos ocupa, al regulado en el Código Tributario a partir de su Art. 259 y es que la administración al imponer una sanción no puede dejar de lado los derechos y garantías del administrado, es por ello que más adelante estudiaremos a profundidad dicho procedimiento.

### **2.2.6. Potestad expropiatoria**

Es una potestad administrativa de la clase de las denominadas potestades innovativas, dotada de una especial energía y gravedad, como es la de sacrificar situaciones patrimoniales privadas; que se plasma en la privación o desposesión de un derecho o interés patrimonial a favor de un interés público, no teniendo esta privación carácter de gratuito.<sup>53</sup>

---

*resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por cinco días o con multa, la cual podrá permutarse por servicios sociales prestados a la comunidad.”*

<sup>53</sup> Podemos encontrar esta potestad en el Art. 106 C.N. que literalmente dice: *La expropiación procederá por causas de utilidad pública o de interés social, legalmente comprobados, y previa una justa indemnización... Cuando la expropiación sea motivada por causas provenientes de guerra, de calamidad pública o cuando tenga por objeto el aprovisionamiento de agua o de energía eléctrica, o la construcción de viviendas o de carreteras, caminos o vías públicas de cualquier clase, la indemnización podrá no ser previa... Cuando lo justifique el monto de la indemnización que deba reconocerse por los bienes expropiados de conformidad con los incisos anteriores,*

Por su incidencia en el ordenamiento jurídico:

- a) innovativas;
- b) de naturaleza normativa (reglamentos); por las que se aprueban, modifican o derogan las normas administrativas, alterando el sistema normativo anterior.

De conformación de situaciones y relaciones jurídicas:

- a) no innovatorias;
- b) de autotutela - es decir, no requiere el auxilio de los Tribunales para tutelar sus relaciones jurídicas;
- c) de certificación.

Por su incidencia en la esfera jurídica de los administrados:

- a) de supremacía (o sujeción) general, que deriva de la simple condición de ciudadano; son las que ejercita una Administración Pública frente a cualesquiera de sus ciudadanos, sin efectuar distinción alguna fundada en el entronque o relación específica vigente entre ellos: potestad tributaria, potestad de ordenación urbana.
- b) de supremacía (o sujeción) especial, que deriva de haber entrado en contacto, de forma voluntaria o coactiva, con una institución administrativa de una forma más directa y

---

*el pago podrá hacerse a plazos, el cual no excederá en conjunto de quince años, en cuyo caso se pagará a la persona expropiada el interés bancario correspondiente. Dicho pago deberá hacerse preferentemente en efectivo... Se podrá expropiar sin indemnización las entidades que hayan sido creadas con fondos públicos... Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto. Las autoridades que contravengan este*

estable o duradera. Estas situaciones conceden a la Administración títulos de intervención más amplios y una mayor colaboración reglamentaria. Ejemplos típicos son los estudiantes universitarios, funcionarios - especialmente los de policía y fuerzas armadas - y los internos en centros penitenciarios.<sup>54</sup> Las potestades de supremacía especial se desarrollan frente a un limitado grupo de ciudadanos que tienen un especial vínculo o relación con una Administración Pública: por mantener una relación de trabajo con ella (funcionario público); por contratar con esa Administración del servicio de recogida de basuras (concesionario de un servicio público).<sup>55</sup>

Por la forma de atribución de la potestad:

a) expresas o implícitas; Las primeras que aparecen recogidas con claridad en las normas, y las implícitas son las que sin constar de manera expresa en la norma de atribución de la potestad, se puede deducir mediante una interpretación sistemática y finalista de esa norma que le dé cierta coherencia.

b) específicas o por cláusulas generales; Específicas: así la regla general es que la atribución de las potestades se realice de una forma específica, de un modo tasado, aclarando o especificando con el mayor grado de detalle posible los poderes o facultades en qué consiste. No caben poderes inespecíficos o indeterminados dentro de un Estado de derecho, porque un poder jurídico indeterminado daría lugar a una ausencia de límites. Genéricas, porque no es infrecuente que en el derecho positivo determinadas normas atribuyan a la administración potestades genéricas de actuación, mediante una descripción imprecisa de los supuestos de hecho que autorizan para su empleo, es decir que se trata de supuestos que en sí mismos no son ilimitados: son imprecisos, pero necesariamente limitables. Una situación

---

*precepto responderán en todo tiempo con sus personas y bienes del daño inferido. Los bienes confiscados son imprescriptibles.*

<sup>54</sup> <http://derechomx.blogspot.com/2012/03/las-potestades-administrativas.html>, sitio visitado el 20 de diciembre de 2011.

contraria a la convivencia ciudadana no es cualquier supuesto que la administración libremente quiera estimar. Son supuestos delimitables aplicando el concepto legal a situaciones reales, de forma que por amplias que sean esas situaciones siempre se podrá decir con certeza de otras que no caen en absoluto bajo ese concepto.<sup>56</sup>

c) Regladas o Discrecionales; Esta es la clasificación más importante, y la segunda de estas está directamente relacionada con el tema principal de esta investigación.

### **2.2.7. Potestad Reglada**

Las potestades regladas son las que vienen predeterminadas en la norma que les atribuye todos los elementos de la potestad, de manera que el margen de valoración por parte de la administración a la hora de aplicar esa potestad es nulo. Lo único que debe hacer la administración es limitarse a aplicar correctamente lo dispuesto en la norma, cuando constata que existen los presupuestos de hecho que también están previstos en dicha norma para el ejercicio de esa potestad.<sup>57</sup> Por el cause de las potestades regladas se aplican algunos mandatos normativos que, con exactitud y sin conceder margen de apreciación alguna a la administración pública, establecen los caracteres del concreto acto administrativo que ha de asignarse.

Es decir, el rasgo especial de las potestades públicas de cariz reglado, consiste en la limitación de los poderes de interpretación que se asignan al órgano que ha de dictar el acto administrativo, al estar ya definidos y concretados en el ordenamiento jurídico. Los presupuestos objetivos que fundan el ejercicio de la potestad; los elementos que deben ser tomados en consideración por la administración pública.

---

<sup>55</sup> **AYALA, José María, FRATTI DE VEGA, Karla, NIETO, Fernando, SÁNCHEZ, Dafne**, *Manual de Justicia Administrativa*, Ob. Cit., p. 36.

<sup>56</sup> Ibidem.

<sup>57</sup> <http://derechomx.blogspot.com/2012/03/las-potestades-administrativas.html>, sitio visitado el 20 de diciembre de 2011.

En principio la Administración Pública es una sola, no obstante sabemos que esta se descentraliza y además se desconcentra creando así varias “administraciones” o “instituciones administrativas” y simultáneamente se crea también el órgano persona, que lo conforman todos los funcionarios públicos; éstos frente a los administrados a los cuales hay que satisfacer necesidades y/o intereses impostergables, como finalidad de la Administración Pública, nace así el hecho en el cual a todas estas “administraciones”, a todos estos funcionarios se les otorgan esas potestades, esas facultades que le permiten actuar frente a la población, llamémosle ahora potestades administrativas a esa habilitación que se le da a la Administración de realizar sus actos; pero qué es lo que da esta habilitación de poder, es nuestra Constitución.<sup>58</sup> Aquí se trata del principio de legalidad ya que la Administración Pública, se encuentra sometida a este principio, esta sujeción significa que los entes que la articulan, en el ejercicio de la función administrativa no poseen más potestades que las que la ley expresamente les reconoce.

A esto se le llama en un Estado de Derecho “sometimiento estricto a la ley” que tiene la Administración. El reconocimiento de este principio implica, que la Administración en el país puede ejecutar sólo aquellos actos que el bloque jurídico le permite, y en la forma que el mismo se regule; es decir, solo pueden dictarse actos con el respaldo de una previa potestad, pero no debemos entender esto como un límite para la Administración sino más bien en el sentido que el Derecho es la cobertura que legitima toda su actuación, de esta forma se da el trinomio conceptual acto-facultad-ley.

En consecuencia, los titulares tienen la obligación de supeditar las facultades encomendadas conforme a los lineamientos establecidos en la ley. Contrario sensu, conllevaría transgresiones a la ley y por supuesto violación al principio de legalidad y surgirá así el derecho de los administrados de exigirle que observe en su funcionamiento el fiel cumplimiento del ordenamiento jurídico aplicable. No obstante, que la Ley ha otorgado ya previamente a la

---

<sup>58</sup> La Constitución de la República en su artículo 86 inciso final donde señala: “los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley”.

Administración sus potestades la primera no siempre logra determinar los límites precisos dentro de los cuales la segunda debe actuar en su trabajo cotidiano ya que las actividades que cumple la Administración son múltiples y crecientes, y es por eso que el ordenamiento jurídico le atribuye dos tipos de potestades administrativas: las regladas y las discrecionales.(que son las que nos ocupan sin dejar de mencionar otro tipo de potestades como lo son: de Imperio, de Revocación, del administrado, expropiatoria, extralegal, legal, reglamentaria, sancionatoria, tributaria, de la administración, etc.)<sup>59</sup> La Administración Pública en el ejercicio de sus potestades regladas, se reduce a la constatación del supuesto de hecho definido en la ley de manera completa y a la aplicación en presencia del mismo lo que la propia ley ha determinado. La decisión en que consista el ejercicio de la potestad es obligatoria en presencia de dicho supuesto y su contenido no puede ser configurado libremente por la Administración Pública sino que ha de limitarse a lo previsto en la propia ley, es decir que la Administración Pública está obligada a cumplir lo que la norma jurídica le manda cuando se ve frente a una potestad reglada, no hay cabida aquí de un criterio subjetivo o valor discrecional de parte de la Administración para con el cumplimiento de la norma o mejor dicho con su forma de actuación, la potestad reglada es aquella mediante la cual la norma jurídica predetermina concretamente la conducta que la norma ha de seguir, estableciendo la forma y el momento en el que ha de proceder; y por lo tanto no cabe que la autoridad pueda hacer uso de una valoración subjetiva se establece entonces una relación de subordinación, en la cual la Administración Pública actúa en base a una norma permisiva y dentro de los límites que la misma establece configurándose así, como garantía de los administrados ante posibles arbitrariedades de la autoridad, de manera tal que la valoración de los hechos o circunstancias que han de servir de base para la emisión del acto está predeterminada por la ley.<sup>60</sup>

El Administrador Público, al hacer uso de las potestades regladas, únicamente tiene la tarea de establecer supuestos de hecho la interpretación del precepto legal y la aplicación de éste al

---

<sup>59</sup> **GARCIA ENTERRIA, Eduardo y Tomás Ramón FERNANDEZ**, *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª Edición, Ed. Civitas Ediciones S.L. S.F.,

<sup>60</sup> *Ibidem*.

caso concreto. Todo el que hacer de la actividad Administrativa se encuentra detallado en forma total en la Ley.<sup>61</sup>

El acto reglado es aquel en el que la conducta Administrativa específica está establecida previamente por la norma jurídica. Como ya se dijo, la actividad del órgano administrativo está limitada a interpretar y aplicar la Ley. En la actividad reglada el criterio del órgano de la Administración pública es sustituido por la ley, es el precepto legal el que determina en forma previa, que es lo que conviene en área del interés público, por lo que no le cabe al Administrador Público sino, obedecer la ley, sin que valga la apreciación que personalmente pueda hacer sobre el mérito del acto. La conducta administrativa está predeterminada por una norma de Derecho. El no puede decidir, no tiene potestad de decisión, no puede escoger que caminos seguir, ni tiene libertad para tomar a su arbitrio uno, su actitud sólo puede ser una, la que determina el precepto jurídico.<sup>62</sup>

Agustín Gordillo dice: "En la actividad administrativa reglada: el orden jurídico dispone que ante tal o cual situación de hecho él debe tomar del o cual decisión; el Administrador no tiene elección posible: su conducta le está dictada con antelación por la regla de derecho".<sup>63</sup>

Este mismo criterio es sostenido por MARIENHOFF, según sostiene dicho autor" en las facultades regladas hay una predeterminación concreta de la conducta de la Administración Pública".<sup>64</sup> El órgano ejecutivo debe tomar la decisión que le ordena la ley, no tiene alternativa, no puede tener opciones, solo una, la que ley le señala. Podrá tener cualquier criterio, querrá tener una opción; pero el criterio personal o la opinión que pueda tener el funcionario público

---

<sup>61</sup> **SANCHEZ DE HERRERA, Alicia Concepción**, *Principio de Legalidad y la Potestad Discrecional en Derecho Administrativo*, Tesis Doctoral, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1998.

<sup>62</sup> *Ibidem*.

<sup>63</sup> **GORDILLO, Agustín**, *Tratado de Derecho Administrativo*, Parte General, Tomo I, Buenos Aires, 1974, p. VIII-16.

<sup>64</sup> **MARIENHOFF**, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, Buenos Aires 2ª Ed. 1975, p. 411.

es irrelevante. El funcionario público sólo debe determinar los supuestos de hecho, que han de poner en movimiento la norma jurídica para su interpretación y aplicación al caso concreto.

Según la opinión de algunos autores esto es "un automatismo". No puede haber automatismo, ya que si hay interpretación de la norma jurídica, hay una acción intelectual de parte del funcionario Público, hay raciocinio, que da lugar a un juicio, esto es lo que justifica a la ciencia del Derecho. La interpretación de la norma es una ardua labor que debe realizar el jurista. Determinar la forma en que debe aplicarse correctamente la norma jurídica, no podría hacerse nunca sin un razonamiento previo, consecuentemente, no es tarea de un autómeta.<sup>65</sup>

En el ejercicio de su actividad reglada o vinculada, la Administración no se convierte en ciega y automática ejecutora de la ley: hay siempre un proceso intelectual realizado por el órgano público para ubicar y realizar en la vida social las condiciones impuestas por la norma jurídica.

El Administrador debe desentrañar el fondo de las instituciones de derecho, por lo tanto no podría actuar como un autómeta, por lo que su tarea es difícil, aún más que la del juez, ya que le está encomendada la realización concreta de los intereses públicos. No le corresponde el juzgamiento de hechos ocurridos, para absolver o condenar, sino determinar el camino a seguir para satisfacer dichos intereses y esto es lo que determina su actuación, la que es sumamente restringida en las potestades regladas, ya que en ellas le corresponde seguir un solo camino: "la aplicación de la ley al caso concreto". Aquí no puede haber un juicio de valor, un criterio personal en aras de una mejor actuación en beneficio de los intereses generales.<sup>66</sup>

Entrena Cuestas dice: "*En el caso de que funcione normalmente la Administración, quién entra en contacto con ella conoce de antemano la resolución que recaerá, puesto que bastará con subsumir el supuesto de hecho en la norma aplicable*".<sup>67</sup> Se sabe que el Principio de Legalidad debe campear en la actuación de

---

<sup>65</sup> **SANCHEZ DE HERRERA, Alicia Concepción**, *Principio de Legalidad y la Potestad Discrecional en Derecho Administrativo*, Ob. Cit.

<sup>66</sup> Ibidem.

<sup>67</sup> **ENTRENA CUESTAS**, *Curso de Derecho Administrativo*, 5a. Edición, Madrid 1976, página 123.

la Administración Pública y ésta debe hacer lo que la Ley ordena, la ley es el pilar que sirve de base al acto administrativo y cuando ésta vinculación es evidente, entonces la actividad ejecutiva es vinculada o reglada.<sup>68</sup>

La actividad de la Administración es reglada cuando se determina el momento, contenido y forma de la misma, la ley al sustituir anticipadamente el criterio administrativo, establece de antemano que es lo que conviene al interés general, indica el camino que debe seguir el administrador, éste no puede disponer subjetivamente sobre el mérito del acto, su apreciación personal nada tiene que ver, pues no tiene el derecho de elegir. La conducta del administrador ya está especificada, limitada su actuación, no hay libertad para decir: "" se hace esto"", la ley anticipadamente indica que se debe hacer ante un hecho concreto, ante tal o cual situación.<sup>69</sup> Las Potestades Discrecionales, pues la ley que atribuye la potestad a la administración sólo fija algunas de las condiciones del ejercicio de la misma y remite la determinación del resto de las condiciones a la apreciación subjetiva del órgano de la administración titular de la potestad. Son potestades que implican que caben distintas opciones o distintas soluciones, todas ellas válidas.

### 2.3. Potestad Discrecional

Esta es otra clase de potestad que conferida a la Administración Pública, que en el presente trabajo cobra una gran relevancia, ya que estudiaremos los límites a la discrecionalidad, es por ello que se hace un apartado dedicado a esta potestad, pues nuestra intención es dejar claro en qué consiste y características de la misma y posteriormente establecer sus límites, específicamente cuando esta potestad es ejercida por la Dirección General de Impuestos Internos en la valoración de los medios probatorios en el proceso administrativo sancionador. Para Hans Kelsen: "La facultad discrecional es la libre actividad dentro del marco de la Ley".<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> **SANCHEZ DE HERRERA, Alicia Concepción**, *Principio de Legalidad y la Potestad Discrecional en Derecho Administrativo*, Ob. Cit.

<sup>69</sup> Ibidem.

<sup>70</sup> **OLIVA, Roberto** citado por **Hans KELSEN**, *Copias de Clase de Derecho Administrativo*, 1973.

La discrecionalidad no constituye un círculo de inmunidad, sino el ejercicio de una potestad previa atribuida por el ordenamiento jurídico, es decir, sólo hay potestad discrecional cuando la norma la constituye de esta manera, no es una potestad extralegal.<sup>71</sup>

La atribución de potestades regladas o discrecionales depende de la mayor o menor exhaustividad determinada por la ley en los supuestos que rigen la actuación de la Administración.

En atribución de potestades discrecionales el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad se ve complementado por una operación apreciativa de la Administración, operación que puede desembocar en diversas decisiones igualmente justas.<sup>72</sup>

Actualmente, se encuentran superadas las posturas sobre la base de las cuales ante cualquier viso de un elemento discrecional en la potestad, el Juez se abstenía de conocer. Hoy día, se reconoce que en todo acto discrecional concurren elementos reglados, y por ende controlables, tales como la existencia de la potestad, la extensión de la misma, la competencia para ejercitarla y el fin a que debe responder- que hacen el acto susceptible de impugnación, no obstante que la Sala no entre a conocer sobre el núcleo de la discrecionalidad.<sup>73</sup>

De lo anterior se colige, la discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad, sino el ejercicio de una potestad legal que permite a la Administración ciertos parámetros de apreciación, que pueden arribar a diferentes soluciones, pero siempre respetando los elementos reglados que se encuentren presentes en la potestad, y sobre todo, entendiendo que la solución que se

---

<sup>71</sup> GARCIA ENTERRIA, Eduardo y Tomás Ramón FERNANDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, Ob. Cit.

<sup>72</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia Definitiva, Ref. 76-A-95 de fecha 23 de septiembre de 1997.

<sup>73</sup> Ibidem.

adopte debe necesariamente cumplir la finalidad considerada por la Ley, y en todo caso la finalidad pública, de la utilidad o interés general.<sup>74</sup>

### 2.3.1. Definición

Para Cabanellas, discrecionalidad es: *“La potestad o actuación caracterizada por la voluntad propia, sin otro límite que una tácita adecuación a lo establecido como justo o equitativo. Libertad para obrar o abstenerse; para resolver de una manera o de la opuesta. Determinación de penas o sanciones al arbitrio, aunque no con arbitrariedad”*<sup>75</sup>. La discrecionalidad nace de los actos de la Administración tributaria, actos que son una manifestación unilateral y externa de voluntad que expresa una decisión de autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública. Estos actos pueden ser la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones.

Las funciones de la Administración Tributaria se encuentran en las normas, pues se toma en cuenta el principio de Legalidad para un desarrollo adecuado que se encuentre dentro del marco jurídico. La facultad discrecional si bien su punto de partida siempre será la ley, también dicha facultad discrecional implica en su ejercicio el tomar decisiones en vista de criterios de carácter no legislativo y que por consecuencia lógica se le atribuye a la autoridad tomar en cuenta esos criterios para optar o no por determinada decisión, originándose por tanto el realizar actos individuales que no están previstos estrictamente en una disposición general.

En el acto discrecional la autoridad tiene un cierto margen de libertad de apreciación para decidir en qué momento debe actuar o cómo debe actuar. Al concederse por ley facultades discrecionales, dicha facultades más que referirse a la realización del acto en su integridad, sólo se referirán a algunos elementos del acto y no a todos.

---

<sup>74</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 29-H-95 de fecha 17 de enero de 1997.

<sup>75</sup> **CABANELLAS**, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo III. Editorial Heliasta SRL.

La definición de las potestades, en el derecho administrativo, son los poderes jurídicamente atribuidos por el ordenamiento a la Administración Pública para el cumplimiento de sus fines, entre los cuales se encuentran, las funciones de protección o tutela de los intereses de los grupos sociales, públicos o colectivos, así como los individuales de los administrados, cuando de derechos fundamentales se trata. Interés claro, que no son los propios y egoístas de la Administración que ostentara la titularidad de alguna de las potestades que le han sido atribuidas, o del órgano persona que ostente el cargo de esa titularidad del ente administrativo, el cual estará facultado para dictar un acto; por tanto se trata de una potestad función, ya que se encuentra dirigido a satisfacer los intereses de una colectividad.<sup>76</sup> La atribución de potestades regladas o discrecionales depende de la mayor o menor exhaustividad determinada por la Ley en los supuestos que rigen la actuación de la Administración.

En la atribución de potestades discrecionales el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad se ve complementado por una operación apreciativa de la Administración, operación que puede desembocar en diversas decisiones igualmente justas.<sup>77</sup>

Otras definiciones de esta potestad, Según García-Trevijano Fos: *“es la posibilidad de emanar o emitir actos de mando con fuerza ejecutiva. He aquí, pues, la primera nota de la posición de la Administración pública frente al bloque jurídico, es decir, una posición de supremacía y de potestad”*.<sup>78</sup> García de Enterría afirma que *“la discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la Ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración”*<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> **TORRES FLORES, Carlos Ernesto**, *Potestad Discrecional y Desviación de Poder*, Tesis de grado, Departamento de Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamérica José Simeón Cañas, San Salvador, 2008, p. 21

<sup>77</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, con referencia N° 29-H-95, de fecha 17 de enero de 1997, p. 7.

<sup>78</sup> **GARCÍA, J.A. – FOS, TREVIJANO**, *Tratado de Derecho Administrativo, Revista de Derecho Privado*, Ob. Cit., p. 412.

<sup>79</sup> **GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo**, y **FERNÁNDEZ, Tomás Ramón**, *Curso de Derecho Administrativo I*, Ob. Cit. p. 443.

Santamaría Pastor dice que cuando existe discrecionalidad *“la Administración puede elegir entre diferentes soluciones, todas ellas igualmente válidas, además de afirmar que la discrecionalidad supone la creación de un ámbito de indiferencia jurídica relativa”*<sup>80</sup>

Se observa entonces que, en todas las definiciones existe un acuerdo: que hay discrecionalidad administrativa cuando ante la Administración se presentan diferentes alternativas, todas ellas contenidas dentro del marco legal. En vista de ello, el ejercicio del poder público en el Estado de Derecho, debe ser practicado conforme a los precisos principios y normas derivadas del imperio de la Ley, por lo cual no debe existir, actividad pública o funcionario que tenga plena libertad para ejercer sus funciones, las cuales se encuentran debidamente regladas en las normativas respectivas.<sup>81</sup>

Sin embargo, siendo que las actividades que cumple la Administración Pública son múltiples y crecientes, la ley no siempre logra determinar los límites precisos dentro de los cuales debe actuar la Administración en su labor cotidiano, es por ello entonces que el ordenamiento jurídico atribuye a la Administración dos tipos de potestades administrativas: las regladas y las discrecionales.<sup>82</sup>

Según Manuel María Díez afirma que *“las potestades discrecionales se dan porque en determinado momento y en la mayoría de los casos, a la ley le es imposible detallar minuciosamente el que hacer administrativo.”*<sup>83</sup>

La potestad discrecional es el margen de interpretación que el legislador confía a la Administración permitiéndose escoger entre varias soluciones posibles todas ellas plenamente validas.

---

<sup>80</sup> **SANTAMARÍA PASTOR J.A**, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, S.E., S.F., p. 886.

<sup>81</sup> **JIMENEZ GUANDIQUE, Sabina Vanessa y Ally Carmelly, ALVARENGA ANAYA**, *Potestad Discrecional y Desviación de Poder, tesis de grado*, Departamento de Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 2008, P. 24.

<sup>82</sup> *Ibidem*.

De la definición antes dicha, se desprende que, en primer lugar, la ley se lo confiere a la Administración y al mismo tiempo se le otorga una variedad de opciones, entre las cuales ella puede escoger, de acuerdo a la necesidad del caso, una solución y todas estas opciones son legalmente validas; por ejemplo el artículo 258 del Código Tributario “Sanción Genérica”. “Multa mínima”<sup>84</sup>.

En la mencionada disposición legal, la ley le está otorgando un margen de discrecionalidad a la Administración Pública, en cuanto a la cantidad de la imposición de una multa.<sup>85</sup> Según la Sala de lo Contencioso Administrativo la discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad, sino ejercicio de una potestad legal que permite a la Administración ciertos parámetros de apreciación, que pueden arribar a diferentes soluciones, pero siempre respetando los elementos reglados que se encuentran presentes en la potestad, y entendiendo que debe de cumplir con la finalidad de la ley.<sup>86</sup>

### 2.3.2. Características

Para delimitar las características de la potestad Discrecional de la Administración Pública, vamos a recurrir a distinción entre ésta y la potestad Reglada. Esta distinción constituye, uno de los ejes o pilares del Derecho Administrativo. Para comenzar con lo antes dicho, se precisa una definición de Potestad reglada: Atribución funciones perfectamente detalladas por el ordenamiento.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> **DIEZ, Manuel María**, *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Plus Ultra, Buenos Aires, 1979 p. 42.

<sup>84</sup> El Art. 258 CT, literalmente dice “*las infracciones a las disposiciones de este código que establecen obligaciones que no tengan sanción específica señalada, 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*”.

<sup>85</sup> **TORRES FLORES, Carlos Ernesto**, Ob. Cit., p. 25

<sup>86</sup> Líneas y Criterios Jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso Administrativo, 2008, disponible en [www.jurisprudencia.gob.sv](http://www.jurisprudencia.gob.sv).

<sup>87</sup> **GAMERO CASADO, Eduardo**, *Derecho Administrativo Monografías*, 1 EDICION, C.N.J. Escuela de Capacitación Judicial, San Salvador, El Salvador, 2001 p. 48

Por el cauce de las potestades regladas se aplican los mandatos normativos que, con exactitud y sin conceder margen de apreciación alguna a los entes de la Administración Pública, establecen los parámetros y caracteres concretos del acto administrativo que ha de emitirse, es aquella que aparece detalladamente establecida por el ordenamiento jurídico. Se regula pormenorizadamente la forma de actuar de la Administración en el ejercicio de la potestad; en la que el ordenamiento contempla la solución que deberá adoptar la Administración en cada caso, sin que resulte posible adoptar otra.<sup>88</sup>

Es decir, que el rasgo esencial de estas potestades regladas, consiste en la limitación de la interpretación que se asignan al órgano que ha de dictar el acto administrativo;<sup>89</sup> ya que los puntos de actuación se encuentran específicamente delimitados, definidos y concretados dentro del ordenamiento jurídico aplicable; elementos que, indudablemente, tienen que ser tomados en cuenta por la propia Administración Pública.

Potestades Discrecionales son aquellas en cuyo ámbito de ejercicio existe un importante margen de apreciación subjetiva de la Administración Pública que la aplica al no definir la norma, de forma agotadora y exacta, los modos y el resultado que debe alcanzarse. Aquí, por tanto, su característica se sitúa en un plano opuesto al propio de las potestades regladas: existen amplios poderes de interpretación de la realidad social sobre la que incida la potestad discrecional dado que la norma jurídica que resulta aplicable no establece, con precisión y certeza, cual debe ser la concreta respuesta jurídica que se adopte por el órgano titular de la competencia pública en cuestión.<sup>90</sup>

Son muy numerosos los supuestos en los que Administración Pública titular de una competencia hace uso de una potestad que, disponiendo de carácter abstracto de potestad reglada, se ve afectada en su concreto desarrollo por unas normas jurídicas que no permiten

---

<sup>88</sup> Ibidem.

<sup>89</sup> **AYALA, José María y otros**, *Manual de Justicia Administrativa*, Ob. Cit.

<sup>90</sup> **DIEZ, Manuel María**, *Manual de Derecho Administrativo*, Ob. Cit. p. 37.

conceder una respuesta segura y exacta a la cuestión objetiva y jurídica planteada ante ese ente administrativo.<sup>91</sup>

La circunstancia de existir un importante ámbito de apreciación subjetiva de la Administración en el ejercicio de estas potestades, no supone que el uso de las mismas derive en una falta de vinculación absoluta con la legalidad y que, al mismo tiempo, posibilite a la Administración titular de la competencia que se desarrolle, dictar un acto administrativo o una disposición reglamentaria sin tomar en consideración las exigencias normativas vigentes en el ordenamiento jurídico. Efectivamente el hecho que el núcleo de la decisión se remita a la valoración extrajurídica que formule la Administración Pública titular de la potestad no excluye la existencia de determinados aspectos de configuración reglada, que a continuación mencionamos:<sup>92</sup>

La atribución normativa de la potestad. Es preciso que tanto la Administración Pública como el concreto órgano administrativo que produzca la normativa o que dicte el acto administrativo, sea el titular de la potestad discrecional porque así se lo ha concedido en concreto el ordenamiento jurídico.

El procedimiento. La normativa ha establecido en todos los casos los aspectos formales que deben cubrir el acto o disposición administrativa de tipo discrecional; por ello es preciso seguir los parámetros establecidos dentro de las normas y los trámites que han sido delimitados dentro de ella y con exactitud dentro de nuestro ordenamiento jurídico aplicable.

El respeto de los principios generales del Derecho. Como ya es de nuestro conocimiento, el ordenamiento jurídico no está conformado únicamente por leyes, decretos, reglamentos; sino que también forman parte de los Principios Generales del Derecho. A estos principios la

---

<sup>91</sup> JIMENEZ GUANDIQUE, Sabina Vanessa y Ally Carmelly ALVARENGA ANAYA, *Potestad Discrecional y Desviación de Poder*, Ob. Cit. p. 28

<sup>92</sup> Ibidem.

Administración Pública les debe respeto, y sobre todo la actividad administrativa discrecional, con especial atención a aquellos que están situados dentro de la columna vertebral del derecho: el principio de legalidad, igualdad de trato, legalidad en la imposición de sanciones administrativas, culpabilidad en el derecho administrativo sancionador; interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

La finalidad del acto. Aquí, se debe comprobar si la decisión adoptada por la Administración, cumple con los fines establecidos en función de los que el ordenamiento jurídico le ha concedido a un determinado ente administrativo el poder de dictar actos y disposiciones administrativas.<sup>93</sup>

Existe un importante margen de apreciación subjetiva de la Administración Pública que la aplica al no definir la norma, de forma agotadora y exacta, los modos y el resultado que debe alcanzarse. Aquí, por tanto, su característica se sitúa en un plano opuesto al propio de las potestades regladas: existen amplios poderes de interpretación de la realidad social sobre la que incida la potestad discrecional dado que la norma jurídica que resulta aplicable no establece, con precisión y certeza, cual debe ser la concreta respuesta jurídica que se adopte por el órgano titular de la competencia pública en cuestión. Por lo anteriormente explicado, se resume que las características del acto administrativo discrecional son las siguientes:

La autoridad emisora del acto discrecional tiene la facultad de elegir de entre las posibles decisiones la más adecuada. Dicha elección se hará en base a la valorización y apreciación que hace de los hechos ante los que se encuentra. Apoyándose y respetando por tanto las reglas de la moral y del interés público.

En el acto discrecional al momento de valorar el hecho se realiza un juicio de oportunidad en relación a normas o criterios de diversa naturaleza, pero no legislativos.

---

<sup>93</sup> JIMENEZ GUANDIQUE, Sabina Vanessa y Ally Carmelly ALVARENGA ANAYA, *Potestad Discrecional y Desviación de Poder*, Ob. Cit. p. 29

En el acto discrecional se da una mayor libertad de elección por la autoridad, ya que ésta al decidirse por determinada posibilidad, lo hace mediante un análisis que no implica una conducta automatizada por la autoridad, sino una apreciación de los hechos ante los que se encuentra. Es por ello, que si bien la autoridad debe forzosamente de partir de la norma para estar facultada a realizar un acto discrecional también lo es que no está constreñida para tomar dicha decisión de manera automática sin una apreciación de criterios de carácter no legislativo.<sup>94</sup>

La Sala de lo Contencioso Administrativo, describe a la discrecionalidad con las siguientes características:

- a) Es el ejercicio de una potestad previa atribuida por el ordenamiento jurídico, existe cuando la norma la constituye, no es una potestad extralegal,
- b) Depende de la menor o mayor exhaustividad determinada por la ley
- c) Debe respetar los elementos reglados que se encuentran presentes en la potestad
- d) Debe atender la finalidad considerada en la ley y en todo caso el interés general
- e) Constituye el ejercicio de una habilitación legal
- f) Sujeta al principio de legalidad
- g) Diferente sustancialmente frente los conceptos jurídicos indeterminados.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> <http://html.rincondelvago.com/actos-administrativos-discrecionales.html>.

<sup>95</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 29-H-95, de fecha 17 de enero de 1997.

### CAPITULO III

#### MEDIOS DE PRUEBA EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.

Como parte del proceso administrativo sancionador de conformidad al art. 260 Inc. 3 del C.T.<sup>96</sup> se dará un periodo de prueba en un plazo de ocho días hábiles, las cuales se presentaran mediante escrito aquellas que fuesen idóneas y conducentes. Es por ello que nos damos a la tarea de identificar cuáles son los medios de prueba idóneos a aplicar al proceso administrativo sancionador. La doctrina considera, que la prueba significa la demostración de la exactitud de un hecho, del cual depende la existencia de un derecho; los medios probatorios son todos los instrumentos que pretenden mostrar la verdad o falsedad de un acto.<sup>97</sup>

Medio de prueba es el instrumento por medio del cual el juez percibe a través de todos los sentidos, es decir por la vista, oído, tacto, gusto, la realización de un hecho o un acto;<sup>98</sup> aunque este concepto no siempre dará sus frutos, ya que en la práctica se oponen ciertas dificultades en determinados casos al desenvolvimiento de la prueba de acuerdo a este modo simple. Por ejemplo: la inspección judicial, en este caso el juez se sitúa en el lugar de los hechos, puede observar la escena de lo ocurrido, y utilizar el sentido del tacto para lograr un mayor convencimiento de los hechos, pero no puede especular sobre la verdad de los mismos, sino es a través de la investigación.

También medio de prueba es la deducción del juez, es el instrumento de la actividad de este, ya que no solo debe basarse en la percepción de sus sentidos, sino en los hechos ó sobre la experiencia que posee sobre las situaciones que se le presenten.<sup>99</sup> Como es el caso donde el juez debe de valorar los hechos de acuerdo a las reglas de la sana critica, las máximas de la experiencia y la lógica, para apreciar la prueba no solo basándose en sus deducciones sino de

---

<sup>96</sup> Art. 260 inc. 3 “En el mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia.”

<sup>97</sup> **MARCEL PLANIOL y GEORGES RIPERT**: *Traité Pratique de Droit Civil français (Tratado Practico de Doctrina Civil Francesa)*. Libreria Générale de Droit & de Jurisprudence. Paris, 1931. T. VII, § 1407, p. 743.

<sup>98</sup> <http://www.ambito-juridico.com>

lo que conoce respecto al tema. Los medios de prueba pueden considerarse desde dos puntos de vista: El primero, por la actividad del juez o de las partes, que sumista las fuentes de donde el juez extrae los motivos o argumentos para lograr su convicción sobre los hechos del proceso, es decir, la confesión de parte, la declaración del testigo, dictamen del perito, inspección o percepción del juez, y la narración contenida en el documento. El segundo, los instrumentos y órganos que suministra al juez las fuentes de prueba como: el testigo, el perito, la parte confesante y el documento. Este concepto también es correcto, porque comprende la manera como se verifica la adquisición procesal de la prueba y se lleva al juez el conocimiento de los hechos que prueban.

El medio de prueba suministra los hechos fuente de la prueba, por lo tanto, el hecho que debe probarse no se deduce de aquel, sino de estos; por ejemplo: si se trata de probar un contrato y se citan medios de prueba como: testimonios, confesiones y documentos, aquel no se deduce propiamente de estos medios, sino de los hechos narrados en ellos.<sup>100</sup>

En el lenguaje jurídico es frecuente dominar pruebas tanto a los medios probatorios como a las fuentes; Por ejemplo: cuando se dice que un hecho es prueba de otro, se está contemplando la fuente, y cuando se expresa que la confesión o la escritura pública o dos testimonios de cierto hecho, se hace referencia a los medios de prueba. Existen dos sistemas para la fijación de los medios de prueba<sup>101</sup>: el de prueba libre, que deja al juez en libertad para admitir u ordenar los que considere aptos para la formación de su convencimiento, y el de pruebas legales, que señala cuales dichos medios de prueba. Existe también un sistema mixto, en el cual se enumeran los medios probatorios que al juez no le son dados a conocer, y a la vez, se le otorga la facultad de admitir u ordenar otros que estime útiles. Se considera mejor el sistema mixto.

---

<sup>99</sup> **CARNELUTTI, Francisco**, *La Prueba Civil*, Ediciones de Palma Buenos Aires, Argentina 2000.

<sup>100</sup> **RIVAS SALINAS, Gladys Edelmira y otros**, *La Incidencia del Sistema de Valoración de la Sana Crítica en el Derecho de Familia*. Tesis de grado, Universidad de El Salvador Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Agosto 2001.

### 3.1. Antecedentes Históricos.

Etapa Étnica o Primitiva. No existía la regulación alguna, y la apreciación de la prueba era totalmente discrecional y personal. La prueba fundamental era el delito flagrante.<sup>102</sup>

Etapa Religiosa o Mística o Edad media. Se confunde con el proceso germano. Se establecen como medios de prueba las ordalías o juicios de Dios, la resolución del conflicto se entrega a la Divinidad, la cual manifestaba su parecer a favor de quien soportaba la ordalía establecida para un determinado caso.<sup>103</sup>

Para establecer la culpabilidad de quien era acusado por algún crimen, este sospechoso a través del “juicio de dios” era sometido a sumergir el brazo en agua hirviendo para sacar un objeto; posteriormente las heridas era lavadas con agua bendita y luego vendadas, si al retirar los vendajes no había infección era inocente en caso contrario eran consideradas culpables. De la misma forma una mujer fue acusada de adulterio, era lanzada en invierno a un río con aguas congeladas, si la mujer se enfermaba de pulmonía, era culpable, en cambio si no contraía ninguna enfermedad era considerada inocente; Debido a lo lógico que resultaba el juicio de dios, en la edad media comienza la evolución de los medios de prueba, como una primera etapa llamada confesión y para obtener la confesión eran torturados para obligarlos a decir la verdad, pero este no obtuvo muchos resultados, ya que para dejarlos de torturar muchos inocentes eran condenados; luego surgió la llamada prueba testimonial que tampoco era muy efectiva, ya que rea vista tras la perspectiva de un testigo que no siempre estaba en lo correcto. Etapa Legal o Tasada. Deriva del proceso canónico; se estableció como una forma de resguardar mejor a las personas, limitando el poder y su abuso por sus detentadores, en esta etapa, se establecen los medios de prueba formales y su valor probatorio, los jueces deben resolver los conflictos sometándose estrictamente a las leyes probatorias, siendo

---

<sup>101</sup> ECHANDÍA DEVIS, **Hernando**, Tratado de Derecho Procesal Civil. Parte Especial. Tomo VI. Clases y Medios de Prueba. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 1969.

<sup>102</sup> <https://www.u-cursos.cl/derecho/2010/2/D124A0417/2/.../308475>.

<sup>103</sup> Ibidem.

errónea la resolución que así no lo hiciera.<sup>104</sup>

Etapa Sentimental De la rigidez de la prueba legal, en el cual el legislador establece todos los medios de prueba y su valor probatorio, se pasa a un sistema de apreciación judicial libre, que pone el acento en la íntima convicción del juez. En esta etapa surge la institución de los jurados iletrados, los que se incorporan fundamentalmente al proceso penal, y en los cuales aprecian la prueba conforme a su libre convicción. También se identifica con esta etapa, otros conceptos como la sana crítica.<sup>105</sup>

Etapa Científica Establecida fundamentalmente en el proceso penal. Lo que se pretende es que el juez no solo aprecie la prueba, sino que en torno a ella se realice una labor pericial. Para determinar un hecho, el juez no investiga, sino que usa una labor científica de carácter experimental, recurriendo a métodos científicos; no obstante, los avances científicos jamás reemplazarán a la labor humana, toda vez que siempre es el tribunal el que decida (los métodos científicos solo colaboran). En esta etapa cobró importancia el examen físico de los elementos encontrados en el lugar de los hechos o el sitio del suceso; tras la evolución de los medios de prueba, surgió el concepto que las cosas carecían de sensibilidad, por lo tanto se debía buscar la verdad en ello.<sup>106</sup>

### **3.2. Definición de los Medios de Prueba.**

De acuerdo a Manuel Ossorio lo define de la siguiente manera: *“Llámense así las actuaciones que, dentro de un procedimiento judicial, cualquiera que sea su índole, se encaminan a confirmar la verdad o a demostrar la falsedad de los hechos aducidos en el juicio.”*<sup>107</sup> Según Guillermo Cabanellas de Torres los medios de prueba son: *“Los diversos elementos que, autorizados por ley, sirven para demostrar la veracidad o falsedad de los hechos*

---

<sup>104</sup> <https://www.u-cursos.cl/derecho/2010/2/D124A0417/2/.../308475>.

<sup>105</sup> Ibidem.

<sup>106</sup> <https://www.u-cursos.cl/derecho/2010/2/D124A0417/2/.../308475>. Ob. Cit.

<sup>107</sup> **OSSORIO, Manuel**, *Diccionario de Ciencias Jurídicas*, primera edición, p. 591.

*controvertidos en juicio.*<sup>108</sup> Es así como podemos llegar a la conclusión que los medios de prueba son aquellos elementos que la norma dicta y sirven para demostrar la certeza de los hechos expresados durante el proceso

### **3.3. Clasificación de los Medios de Prueba.**

Existen muchas clases de medios probatorios, la legislación salvadoreña regula diferentes medios de prueba, según lo que se desea probar así será el medio a utilizar, de tal manera que el Código Civil en su Art 1569 establece que: *“Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta... Las pruebas consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, e inspección personal del Juez y peritos.”*

La anterior disposición enumera los medios de prueba mayormente utilizados en nuestro país, a continuación explicaremos en qué consiste dicho medios probatorios. Estos pueden ser:

#### **Directos e Indirectos.**

1. Directos: muestran al juzgador el hecho a probar de manera directa, sin ningún intermediario. Es el juez el que se coloca en una percepción directa con los hechos objeto de prueba, el medio por excelencia directo es la inspección judicial.<sup>109</sup>

2. Indirectos: son los medios de prueba que colocan ante el juzgador un hecho, a través de otro hecho u objeto material; incluimos dentro de estos últimos todos los medios de prueba como la prueba testimonial, la confesión, prueba pericial, prueba documental, a excepción de la inspección judicial.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Editorial Heliasta, 2003, p. 273.

<sup>109</sup> ECHANDÍA DEVIS, Hernando, *Teoría General de la Prueba Judicial*, Tomo I, 5ª ed., Buenos Aires, Víctor P. de Zavalía Editor, 1985, pp. 520 y 521.

<sup>110</sup> Ibidem, p. 520 - 521.

### **Pre Constituidos y por Constituir.**

1. Pre Constituidos: son los que existen de manera previa al proceso; son los que nacen o son creados por las personas no con la finalidad de que se utilicen en un juicio como medio de prueba, sino con una finalidad distinta. Tal es el caso de los padres que obtienen del Registro del Estado Familiar de las Alcaldías municipales, la certificación de partida de nacimiento de su hijo con el objeto de asignarle nombre y apellido, a fin de asegurarle el derecho que este tiene. 2. Por Constituir: son aquellos que se utilizan durante y con motivo del proceso, por ejemplo los medios de prueba testimonial, pericial, inspección judicial, entre otros.

### **Históricos y Críticos.**

1. Históricos: son los que representan objetivamente los hechos a probar; como es el caso de la prueba instrumental en materia civil o documental en materia de familia.<sup>111</sup> 2. Críticos: Son aquellos que no representan el hecho por probar, sino que demuestran la existencia de un hecho, del cual el juzgador infiere la existencia del hecho por probar, a esta clase pertenece la prueba por presunción.<sup>112</sup>

### **Reales y Personales.**

1. Reales: Son los que consisten en cosas u objetos materiales por ejemplo la prueba instrumental y documental.<sup>113</sup> 2. Personales: Son los que se refieren no a cosas sino a personas, como son los casos de la confesión, la testimonial y la pericial.<sup>114</sup>

El Código Tributario establece en el artículo 200 que: *“Podrá invocarse todos los medios de*

---

<sup>111</sup> Extracto de la sesión impartida por el Magistrado José Luis Villa Jiménez en las instalaciones del Instituto de la Judicatura Federal, República Federal de Venezuela.

<sup>112</sup> **SENTÍES MELENDO, Santiago**, *La Prueba en El Proceso para Quien se Prueba*, S.E., S.F., p. 344.

<sup>113</sup> **ECHANDÍA DEVIS, Hernando**, *Ob.cit.*, p. 526.

<sup>114</sup> *Ibidem*.

*prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, esta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa que produzca vicio en el acto administrativo y lo invaliden.”* Es decir que este medio probatorio se utiliza excepcionalmente; por lo que podemos señalar que los otros medios probatorios que regula la legislación tributaria son:

- a) Prueba Documental;
- b) La Confesión o Prueba Testimonial;
- c) Prueba Contable, y
- d) Prueba Pericial de Terceros.

#### **4.3.1. Prueba Documental.**

Documento es todo escrito que reproduce un acto de pensamiento o una volición humanos y se aporta al proceso con destino con designio probatorio, por lo que solamente son documentos aquellos objetos a los que la ley procesal somete al régimen de la prueba documental.<sup>115</sup> Por su parte FENECH entiende por documento, en su acepción de medio de prueba: “El objeto material en el que se inserta por medio de una escritura o de ciertos signos una expresión de contenido intelectual”.<sup>116</sup>

Es necesario hacer una distinción entre las diferentes clases de Instrumentos que existen, ya que según lo establece el art.1570 del Código Civil: *“Instrumento Publico o Autentico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente funcionario”*; y en el párrafo segundo dispone *“otorgado ante Notario o Juez cartulario e incorporado en un protocolo registro público, se llama escritura pública”*. Estos términos son los que utiliza el art. 331 del Código Procesal Civil y Mercantil, cuando establece: *“instrumentos públicos son los expedidos por Notario que da fe, y por autoridad o funcionario público en el ejercicio de su función.”*

---

<sup>115</sup> ZAMBRANO PASQUEL, Alfonso, *Conducta del Proceso*, S.E., S.Ed., S.F.

<sup>116</sup> FENECH, Miguel, *Derecho Procesal Tributario*, Tomo III, 1° Edición, S.E., S.F. p. 284.

Para determinar si un documento tiene el carácter de público hay que atender tres criterios básicos: la forma del documento, la persona que lo expide o está autorizada y el ajuste a las normas establecidas en la ley. El Código Procesal Civil y Mercantil regula la prueba documental a partir del Art. 331, el Código Procesal Penal desde el Art. 224, la Ley Procesal de Familia en su Art. 51, y el Código Tributario en Art. 205.

La prueba documental o instrumental se clasifica:

Documentos públicos: Documentos públicos que conforme lo dispuesto en el Art. 331 del C.P.C.M., son los expedidos por Notario, que da fe y por autoridad o funcionario público en el ejercicio de su función. Es el documento autorizado con las solemnidades legales por el funcionario competente<sup>117</sup>, por lo que se debe atender a tres criterios básicos: la forma del documento, la persona que lo ha autorizado o que lo expide, y el ajuste a las normas establecidas en la Ley; así podemos decir que hay documentos notariales. En definitiva, los documentos públicos se dividen en:

Documentos Notariales: Son las escrituras públicas que define el art. 1570 párrafo segundo del Código Civil, (otorgado ante Notario o ante juez cartulario e incorporado al protocolo o registro público, se llama escritura pública)<sup>118</sup>; dentro de los documentos notariales es preciso distinguir las escrituras de las actas, ya que solo la primeras contienen declaraciones de voluntad (actos jurídicos en donde se incorporan el consentimiento de las partes y generalmente contratos), mientras que las actas, contienen únicamente hechos (así lo dispone el art. 50 de la Ley de Notariado)<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> Art. 1570 del C. C.

<sup>118</sup> Art. 1570.- Instrumento público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente funcionario. Otorgado ante Notario o Juez cartulario e incorporado en un protocolo o registro público, se llama escritura pública.

<sup>119</sup> Art. 50.- El notario levantará actas de los hechos que presencie o que personalmente ejecute o compruebe, cuando interponga sus oficios por disposición de la ley o a requerimiento de los interesados. Las actas notariales se referirán exclusivamente a hechos que por su índole no puedan calificarse como contratos; no se asentarán en el protocolo y cuando se refieran a actuaciones que la ley encomienda al notario, tendrán el valor de instrumento público. En los demás casos, tendrán el valor que las leyes determinen.

También hay que distinguir entre los documentos públicos de la escritura matriz, que se incorporan en el protocolo del Notario, de las copias o testimonios, esta distinción es sumamente importante en la prueba documental, en la medida que lo que se aporta al proceso no es la escritura propiamente dicha, sino los testimonios expedidos por el Notario que no son más que fotocopias o simplemente estas confrontadas legalmente.

Documentos Administrativos: Son expedidos por un funcionario de la administración, en el ejercicio de sus atribuciones, con las formalidades establecidas por la Ley. De esta definición surge ya el principal requisito para que un documento expedido por un funcionario adquiera la calidad de autentico, ya que solamente serán considerados como tales, los que cumplan los requerimientos exigidos por la Ley correspondiente y así sean reconocidos por las demás Leyes; lo que requiere tres condiciones:

- a) La condición del funcionario público que lo expide;
- b) Que la expedición del documento forme parte de las funciones específicas del funcionario público en sus actuaciones; y
- c) Que se haya creado y se expida con las formalidades de Ley.

Por lo que el documento que no cumpla con estos tres requisitos será considerado un documento privado.

Documentos Judiciales: Se trata de documentos creados en los procedimientos de cualquier orden jurisdiccional, o aportados a ellos en los archivos judiciales, y que se certifican por el titular de la fe pública judicial, con las formalidades y solemnidades establecidas en la ley. En materia tributaria y demás ramas del derecho, los documentos que se anexan a los escritos o aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba pueden ser presentados en original, en testimonios expedidos por la autoridad competente o en copia que certifique la autoridad o

---

Se extenderá acta notarial cuando la ley lo exija o permita, por ejemplo: del protesto de cheques y letras de cambio, de la sustitución de poderes y de las cancelaciones de hipotecas.

funcionario previo al cotejo con el original, el que será devuelto al interesado. Según el Art. 205 C.T. los contribuyentes en materia tributaria, pueden invocar como prueba, documentos emitidos por la administración tributaria siempre y cuando estos cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Deben ser individualizados;
- b) Deben de indicarse fecha y número de referencia;
- c) La oficina que lo expidió.

Si falta uno de los requisitos mencionados, los contribuyentes no podrán invocar como medio probatorio dichos documentos, además para este caso la administración tributaria deberá pedir compulsas de tales documentos; cotejándolos o comparándolos entre sí, o en su caso se deberá pedir que la oficina donde este archivado certifique sobre los pasajes pertinentes.

Es necesario distinguir los instrumentos privados de los instrumentos públicos, la doctrina considera los instrumentos privados, como aquellos que las partes extienden por sí, aun en presencia de testigos, pero sin la intervención de oficial público éstos no gozan de la presunción de autenticidad, como ocurre con los instrumentos públicos, carecen de valor probatorio, mientras la firma de quien la suscribe no haya sido reconocida por el interesado o declarada debidamente por un juez<sup>120</sup>; el Código Procesal Civil y Mercantil, define a los instrumentos privados como aquellos cuya autoría es atribuida a los particulares, es decir que no son expedidos por funcionario público en el ejercicio de sus atribuciones, sino emitidos por personas particulares, quienes no están revestidos de fe pública; además serán considerados instrumentos privados, aquellos documentos, en los cuales no se hayan cumplido los requisitos que la ley prevé para los documentos públicos.<sup>121</sup>

---

<sup>120</sup> **SERAS PORTILLO, Karla y otros**, *Los Medios De Prueba en los Procedimientos Administrativos Tributarios en El Salvador*. Tesis de grado, Universidad de El Salvador, San Salvador.

<sup>121</sup> Art. 332.- C.P.C.M. Instrumentos privados son aquellos cuya autoría es atribuida a los particulares. También se considerarán instrumentos privados los expedidos en los que no se han cumplido las formalidades que la ley prevé para los instrumentos públicos.

Para establecer la eficacia probatoria de estas dos clases de instrumentos se debe tomar en cuenta su categoría y así definir cuando es un instrumento público o privado; en el Art. 341 del Código Procesal Civil y Mercantil, se regula el valor probatorio de este tipo de instrumentos y establece que los instrumentos públicos, constituyen prueba fehaciente de los hechos, actos o estado de cosas que documenten, de la fecha y personas que intervienen en el mismo, así como el fedatario o funcionario que lo expide.<sup>122</sup>

Los documentos Privados los define el Art. 332 del C.P.C.M., como los expedidos en los que no se han cumplido las formalidades que la Ley prevé para los instrumentos públicos.

La misma disposición menciona que los instrumentos privados, hacen plena prueba<sup>123</sup> de su contenido y otorgantes, si de estos no ha sido impugnada su autenticidad o esta ha quedado demostrada, es decir que si se impugna su autenticidad este instrumento carece de valor probatorio; pero sino quedo demostrada tras la impugnación su autenticidad los instrumentos se valoraran conforme a las reglas de la sana critica, que consiste en la operación intelectual realizada por el juez y destinada a la correcta apreciación del resultando de las pruebas, realizada con sinceridad y buena fe; ha sido definida como la lógica interpretativa y el común sentir de las gentes <sup>124</sup> y como la combinación de criterios lógicos y de experiencia que debe aplicar el juzgador. En otras palabras, la sana crítica es el método de apreciación de la prueba, donde el juez la valorara de acuerdo a la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados.

Las reglas de la sana crítica no constituyen un sistema probatorio distinto de los que

---

<sup>122</sup> Art. 341.- C.P.C.M. Los instrumentos públicos constituirán prueba fehaciente de los hechos, actos o estado de cosas que documenten; de la fecha y personas que intervienen en el mismo, así como del fedatario o funcionario que lo expide. Los instrumentos privados hacen prueba plena de su contenido y otorgantes, si no ha sido impugnada su autenticidad o ésta ha quedado demostrada. Si no quedó demostrada tras la impugnación, los instrumentos se valorarán conforme a las reglas de la sana crítica.

<sup>123</sup> Según Guillermo Cabanellas: Prueba Plena, llamada también cumplida y concluyente, así como completa o perfecta, es la que demuestra sin genero alguno de duda la verdad del hecho controvertido en una causa, e incluye suficientemente al juez para que pueda fallar.

<sup>124</sup> **MONTERO AROCA, Juan**, *La prueba en el Proceso Civil*, Civitas, S.E., p. 278-279.

tradicionalmente se han venido reconociendo. Se trata más bien de un instrumento que el juez está obligado lógicamente a utilizar para la valoración de las pruebas en las únicas circunstancias en que se encuentran en condiciones de hacerlo; esto es, cuando la legislación no lo sujeta a un criterio determinado. El principio exige que el juez motive y argumente sus decisiones; dado que se aplica exclusivamente en aquellos casos en los que el legislador ha entregado al juez el poder de valorizar libremente dicho resultado; se opone, en este sentido, al concepto de prueba legal o tasada, donde es la ley la que fija el valor de la prueba y en este caso el juez debe valorarlo, lo más importante al momento de invocar la prueba emitida por la administración tributaria, es que esta cumpla con todos los requisitos para que sea admitida y así sea valorada de acuerdo a lo que establece el Código Tributario.

Un caso particular dentro del procedimiento administrativo tributario, para aportar la prueba, en el proceso, y que este tiene que llevar un procedimiento especial es al momento de incorporar prueba en las deducciones para que los documentos tengan valor probatorio y cumplir con todas las formalidades exigidas por el Código Tributario y las leyes respectivas, caso contrario no tendrán validez al hacerse las deducciones fiscales.

Según el Art. 206 del C. T.<sup>125</sup>, en materia tributaria la validez probatoria de los instrumentos emanados de país extranjero está sujeta al cumplimiento de los requisitos que establece el Art. 333 y 334 del C.P.C.M., lo que antes regulaba el Art. 261 del Código de Procedimientos Civiles. En el caso de las deducciones, existe otro requisito indispensable que se tiene que tomar en cuenta al momento de deducir gastos, costas, erogaciones con fines sociales y créditos fiscales, según la naturaleza del impuesto, los pagos efectuados con las deducciones por montos iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos se tiene que realizar por medio de cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito y débito, esto es adicional a la documentación que con anterioridad se menciona que deben de presentar ya que es de

---

<sup>125</sup> Art. 206 C.T. Para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por este Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente.

acuerdo a la naturaleza de la operación que se realiza y deben de cumplir con todos los requisitos que establecen las leyes respectivas para proceder a la deducción; además debe de agregarse que las operaciones por montos iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos, que generen deducción de costos, gastos, erogaciones con fines sociales y créditos fiscales, que provengan de permutas, mutuos de bienes no dinerarios, daciones en pago, cesiones de títulos de dominio de bienes, compensaciones de deudas, operaciones contables u otra clase de actos, deberán formalizarse en contrato escrito, en escritura pública o demás documentos que regula el Derecho Civil o Mercantil.

Sin perjuicio en lo anteriormente establecido también será aplicable esta disposición cuando un sujeto realice cualquier operación o transacción múltiple realizada en un mismo día o en el plazo de diez días calendario, cuyo monto sea igual o exceda a cincuenta y ocho salarios mínimos o su equivalente en moneda extranjera.

Otro aspecto importante que regula el Código Tributario y que le confiere valor probatorio, es el caso de la impresión de imágenes ópticas no modificables, esto consiste en que la administración tributaria, puede obtener por medios propios de los avances tecnológicos, la reproducción impresa de imágenes no modificables sobre documentos originales que estén relacionados con los impuestos que administra y éstos tendrán todos los efectos de prueba documental. Asimismo las actas de comprobación suscritas por el fedatario; es decir, un representante de la administración tributaria, facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar los documentos legales correspondientes por cada operación que se realice; así como verificar el cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación que emite el fedatario, tiene fuerza probatorio y el Código Tributario le da el carácter de prueba documental; así como todas las actas<sup>126</sup> que

---

<sup>126</sup> Acta de comprobación. Art. 208.- "...Las actas que sean levantadas por la Administración Tributaria en el ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, que regula este Código, tendrán para todos los efectos valor de prueba documental."

sean emitidas por la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, inspección, investigación y control que regula el Código Tributario, con base al Art. 208 inciso dos tendrán para todos los efectos valor de prueba documental; ello significa que todos los actos de la administración tributaria, tienen validez probatoria y son considerados instrumentos públicos porque son emitidos por la administración pública en el ejercicio de sus funciones y constituyen prueba fehaciente.

### **3.3.2. Prueba Contable.**

Este medio Probatorio está regulado en el Art. 209 del C.T., establece que: *“los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirían elemento de prueba, siempre que sus asientos estén soportados con las partidas contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas cumplan además con lo establecido por este Código, el Código de Comercio y las leyes especiales respectivas”*. Es necesario establecer cuáles son los libros de contabilidad que lleva el sujeto pasivo para que al momento de utilizarlos como medio de prueba sean incorporados al proceso, pero antes de establecer cuáles son los libros de contabilidad: son aquellos en los que se efectúan los registros o asientos contables por las distintas operaciones realizadas por las empresas o entes económicos. Los libros pueden ser principales y auxiliares; los principales se clasifican en: diario, mayor y de inventarios y balances.

Libros Principales: En los países en que se haya reglamentada la contabilidad de los causantes se da el nombre de libros principales, a aquellos que la ley les obliga a llevar, como son los libros diario y mayor y el de inventarios y balances.

Libro Diario: Registro cronológico de las operaciones contables que muestra los nombres de las cuentas, los cargos y abonos que en ellas se realizan, así como cualquier información complementaria que se considere útil para apoyar la correcta aplicación contable de las operaciones realizadas.<sup>127</sup>

---

<sup>127</sup> <http://www.dimensionempresarial.com/54/glosario-de-terminos-j-k-y-l/>.

Libro Mayor: Es el libro en el que se registran cuentas individuales o colectivas de los bienes materiales, derechos y créditos que integran el activo; las deudas y obligaciones que forman el pasivo; el capital y superávit de los gastos y productos; las ganancias y pérdidas, y en general todas las operaciones de una empresa.

En dicho libro se registran todas las transacciones anotadas en el diario principal o en los diarios especiales cuando los haya, ya sea particularmente o bien en totales.<sup>128</sup>

El Código de Comercio en el Art. 435, manifiesta que el comerciante está obligado a llevar debidamente organizada de acuerdo a los sistemas generalmente aceptados en materia de contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoría. Además este mismo artículo establece que los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios, esto significa que la ley le da la pauta para que tenga toda la documentación en orden por si en algún caso está en presencia de un procedimiento administrativo tributario y pueda ejercer su defensa frente a la administración tributaria y así se le garantice su derecho de defensa.

Todos los libros que establece el Código de Comercio en los que el comerciante está obligado a llevar, constituye prueba siempre que cumplan con todos los requisitos que la ley exige para los mismos. La fuerza probatoria de la contabilidad, su exhibición y reconocimiento judiciales, así como los efectos de la falta de algunos de los requisitos exigidos por el Código de Comercio se regirán por el Código Procesal Civil y Mercantil de conformidad al Art. 20.<sup>129</sup> El Código Tributario prevé una situación especial que se puede dar al momento de valorar la prueba contable; en el Art. 210, se establecen 3 situaciones en las que pueden darse contradicciones en la información proporcionada por el sujeto pasivo, y así es como este artículo regula la preferencia en materia probatoria y se establecen las siguientes situaciones:

a) Cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de

---

<sup>128</sup> <http://mariuxiabigail.blogspot.com/2013/01/libro-mayor-el-libro-mas-importante-en.html>.

<sup>129</sup> **VASQUEZ LOPEZ, Luis**. Código de Comercio de El Salvador. Editorial Liz. El Salvador, 2010, Art. 450.

impuestos y la obtenida de los estados financieros del sujeto pasivo; prevalecerá la segunda respecto de la declarada; b) La información contenida en los libros contables prevalecerá respecto de la consignación en los estados financieros; c) La información de los soportes contables prevalece de la comprendida en los libros de contabilidad. Estas tres situaciones son sin perjuicio de la información que hubiera sido desvirtuada por otro medio de prueba; es decir que deben de cumplirse tal y como se establece sino tendrá relevancia jurídica.

### **3.3.3 La Confesión o Prueba Testimonial.**

Bonnier lo define como la declaración por la cual una persona reconoce por verdadero un hecho susceptible de producir contra ella consecuencias jurídicas.<sup>130</sup> En el marco del procedimiento administrativo tributario, resulta casi irrelevante la importancia de este medio probatorio, ya que no existe la absolución de posiciones.

La figura de la Confesión en el Código tributario es establecida en el artículo 204, y la define como: *“...las manifestaciones exentas de vicio que mediante escrito dirigido a la administración tributaria, haga el sujeto pasivo, en forma voluntaria ó a requerimiento de la administración tributaria, en la cual se debe de declarar la existencia de un hecho cierto de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él”*.

Esta manifestación tiene una característica esencial, que se realiza mediante un escrito, en donde el sujeto pasivo manifiesta si existe o no un hecho que a futuro genere un perjuicio para hacia él; dicha confesión, como se materializa a través de un escrito, constituye prueba documental, ya que como no es una manifestación verbal, en la que el sujeto pasivo manifiesta si existe o no un hecho, sino que lo realiza a través de un escrito, el cual al momento de ser valorado por el juez, éste determina la autenticidad o no del mismo y constituye prueba plena, según el artículo 341 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Por lo que podemos establecer que la Confesión es un medio de prueba regulado en el Código

---

<sup>130</sup> BONNIER, citado por ARIAS VELASCO, Ob. Cit. p. 91

Tributario, con la diferencia que esta no se realiza por medio de un pliego de posiciones, sino a través de un documento privado, por ser emitido por un particular en el que se establece la existencia o no de un hecho que al momento de ser valorado constituye plena prueba; esto significa que la ley le da una suprema convicción o fuerza probatoria, la cual se expresa en el máximo grado, ya que el medio de prueba se encuentra en los supuestos y condiciones que la ley señala.

En materia tributaria no existe la absolucón de posiciones, ya que esto se regula en el derogado Código de Procedimientos Civiles, actualmente aplicamos la supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil porque, en el artículo 344 y siguientes, encontramos la figura de la declaración de parte, la cuál puede ser solicitada por cada parte dentro del proceso, con la finalidad que se le reciba declaración personal sobre los hechos objeto de la prueba, es necesario hacer la diferencia entre la confesión y la declaración de parte, la confesión, considerada como prueba, es el testimonio que una de las partes hace contra sí misma, es decir, el reconocimiento que una de las partes hace de la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo.

CHIOVENDA define la confesión como: *La declaración que hace una parte de la verdad de hechos afirmados por el adversario y favorable a éste.*<sup>131</sup>

ALSINA lo define como: *El testimonio que una de las partes hace contra sí misma, es decir el reconocimiento que uno de los litigantes hace de la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo.*<sup>132</sup>

Todo testimonio es una declaración, pero no toda declaración es un testimonio. Testimoniar es "la declaración de un testigo sobre alguna cosa o acerca de la existencia o inexistencia de un

---

<sup>131</sup> <http://www.monografias.com>.

<sup>132</sup> Ibidem.

hecho que haya presenciado u oído”,<sup>133</sup> por lo que testimonio deriva de testigo y testigo de “Testis”, cuya palabra designa a la persona que por haber percibido un hecho que le es ajeno o no, puede atestiguar acerca de él. Lógicamente, no puede existir un testimonio contra sí mismo. Lo que existe y dice la esencia de la confesión, es que se trata de una declaración contra sí mismo porque lo que en ella se manifiesta un acto de voluntad que no es propio. Con el testimonio se describe un hecho, un cambio con la declaración de parte se expresa la voluntad de reconocerlo como verdadero contra sí mismo, y naturalmente, a favor del adversario.

La declaración de parte que regula el Código Procesal Civil Mercantil, puede realizarse por la misma parte a quien perjudica su declaración ó también se puede realizar ésta a través de terceras personas, como es el caso de los representantes legales de los incapaces, por hechos que estos hubieran realizado; los apoderados, pueden declarar por hechos realizados en nombre de sus mandantes siempre que esté vigente el mandato ya que una vez finalizado éste ya no tiene validez; existe una excepción a esta regla, ya que los apoderados podrán declarar por hechos anteriores siempre que sus representados estén fuera del país y estén expresamente autorizados para ello y la parte contraria lo consienta.<sup>134</sup>

La persona al momento que va a realizar su declaración de parte, es su obligación comparecer y responder los interrogatorios realizados por la parte contraria y por el juez, este interrogatorio se realiza en audiencia en la cual se encuentra el juez y las partes, quienes en su oportunidad realizan a la parte que dará su declaración las respectivas preguntas, las que serán formuladas de manera oral, con claridad y precisión y estas deberán evitarse que contengan valoraciones, sugerencias, calificaciones o cualquier otra clase de comentario que pueda dirigir

---

<sup>133</sup> <http://www.monografias.com>. Ob. Cit.

<sup>134</sup> Art. 346.- C.P.C.M. También podrá requerirse la citación de las siguientes personas a los efectos de que presten declaración:

1º Los representantes de los incapaces, por los hechos en que hubieran intervenido personalmente en ese carácter;

2º Los apoderados, por los hechos realizados en nombre de sus mandantes, mientras está vigente el mandato;

la contestación.

El juez al momento que la parte contraria formule la pregunta decidirá si admite o la rechaza, ya que tomará en cuenta que las preguntas formuladas llenen los requisitos mencionados anteriormente; en el desarrollo del interrogatorio, la parte que declara puede objetar la pregunta formulada por la parte contraria, y debe de hacerse constar la protesta si el juez rechaza la objeción.

En términos generales la declaración de parte es similar al interrogatorio de testigos en cuanto al manejo de las preguntas y de la forma de interrogar. El juez o tribunal al momento de valorar la declaración de parte, deberá tomar en consideración los siguientes aspectos para que tengan por ciertos los hechos controvertidos:

- a) Que haya intervenido personalmente, no actuando como apoderado o representante legal, y
- b) Que no se oponga a tal reconocimiento, el resultado de otras pruebas.

Caso contrario no se reúnen estos dos requisitos, el juez no podrá tener como ciertos los hechos que la parte reconoció en el interrogatorio; si hay contradicción o falta uno de estos supuestos, el resultado de la declaración de parte se apreciará conforme a las reglas de la sana crítica.

En materia tributaria la prueba testimonial, podrá invocarse por excepción, no es la regla general utilizarla en los procedimientos administrativos tributarios, sino que este medio de prueba, según el Art. 200 del C. T.<sup>135</sup> es la excepción a la regla que en materia tributaria se

---

<sup>3º</sup> Los apoderados, por hechos anteriores, cuando estuvieren sus representados fuera del país, siempre que el apoderado fuese expresamente autorizado para ello y la parte contraria consienta.

<sup>135</sup> Art. 200 C.T. Podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, ésta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicios en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.

podrán invocar todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la prueba testimonial, esta únicamente será pertinente para los casos de desviación de poder o para los casos de inmoralidad administrativa que produzca vicio en el acto administrativo y lo invaliden; y que a raíz de este beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el termino de la caducidad.

Cuando dicho artículo establece que “esta prueba únicamente será pertinente;<sup>136</sup> debemos de aplicar el principio de pertinencia de la prueba, ya que la prueba pertinente es aquella que manifiesta una total adecuación al objeto de la controversia. En otras palabras, un medio de prueba es pertinente cuando está referido a los hechos que son objeto de la controversia y sobre los cuales se levanta la pretensión o defensa de las partes<sup>137</sup>; tomando en cuenta este criterio en materia tributaria, los testigos deben de conocer el objeto de la controversia; sino conocen el objeto de los hechos que se discuten no serán veraces o confiables sus testimonios al momento que se les interrogue ya que delo que conocen y expresen le servirán de base al juez para tomar una decisión.

Los únicos casos en los que excepcionalmente se utiliza la prueba testimonial, es en los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa; la desviación de poder, debemos de entenderla como un vicio del acto administrativo que consiste en el ejercicio por un órgano de la administración pública de sus competencias o potestades públicas para fines u objetivos distintivos de los que sirvieron de supuestos para otorgarle esas competencias o potestades, pero amparándose en la legalidad formal del acto.

Cuando la desviación de poder es de considerable trascendencia por la gravedad de sus consecuencias, por el desacierto en las formas en que se produce o por la ilícita motivación personal del titular del órgano que la comete, puede dar lugar a la comisión de un delito de

---

<sup>136</sup> Art. 200 del C.T.

<sup>137</sup> **SALA DE CASACIÓN CIVIL DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**, *Ponencia del Magistrado ANTONIO RAMÍREZ JIMÉNEZ*. Abril 2002.

prevaricación de dicho titular del órgano administrativo que incurre en ella.

Asimismo, la inmoralidad administrativa es contraria a la moralidad administrativa la cual se relaciona con el correcto proceder de los funcionarios públicos y de los particulares que tienen a su cargo el desempeño de sus funciones públicas o el manejo de recursos públicos, convirtiéndose esta forma de actuar en importantes instrumentos para la lucha contra la corrupción, en estos dos casos únicamente será pertinente la prueba testimonial, para comprobar si efectivamente los funcionarios actúan de buena o mala fe en el ejercicio de sus funciones.<sup>138</sup>

El Código Tributario no menciona la forma de aplicar la prueba testimonial en los procedimientos administrativos tributarios, es por ello que tomamos como base el Art. 20 del Código Procesal Civil y Mercantil y podemos decir que la prueba testimonial tendrá por objeto prestar la declaración en el proceso de las personas que sin ser partes pueden tener conocimiento de los hechos controvertidos que son objeto de prueba.

#### **3.3.4. Prueba Pericial de Terceros.**

Según Climent Duran prueba pericial es aquella que se realiza para aportar al proceso las máximas de la experiencia que el juez no posee o puede no poseer y para facilitar la percepción y apreciación de los hechos concretos objeto del debate.<sup>139</sup> La doctrina considera que la prueba de peritos es, en realidad un verdadero medio de prueba, pues sirve para que el juez pueda obtener el convencimiento sobre la veracidad de las circunstancias no fácticas, que conforman el supuesto de hecho de la norma cuya aplicación se pide o de la relación jurídica llevada ante él.

---

<sup>138</sup> Régimen Jurídico de la Administración Pública, Modulo de Área Jurídica, social y Administrativa. Universidad Nacional De Loja, Ecuador. 2011-2012. <http://www.unl.edu.ec/juridica/wp-content/uploads/2010/03/Modulo-11-Regimen-Juridico-de-la-Administracion-Publica-2011-2012.pdf>. Sitio visitado el 16 de septiembre de 2013.

<sup>139</sup> **CLIMENT DURAN, Carlos**, "Sobre el Valor Probatorio de la Prueba Pericial", Revista General de Derecho N° 547, Valencia, 1990. p. 2121 – 2176.

Este medio probatorio es de mayor trascendencia en el procedimiento tributario; el conocimiento de los hechos se produce en la prueba pericial por medio de un dictamen, parecer, opinión técnico-científica emitida por un órgano de prueba que se llama perito, cuya función principal es emitir un dictamen sobre los hechos controvertidos y contribuir a formar la convicción del juez sobre el asunto de que se trata. Perito es un funcionario juramentado por el juez que elabora un análisis sobre una determinada materia o técnica en la que es experto, y que finaliza su análisis en una conclusión denominada dictamen pericial que ayuda a formar el conocimiento del juez sobre un hecho determinado. La doctrina moderna viene a poner en tela de juicio el carácter de medio de prueba de la pericia, por cuanto entiende que el dictamen pericial sería solo una forma de asistencia judicial y el perito un colaborador del juez cuya misión consistirá en aportar al juicio sus conocimientos técnicos o prácticos.<sup>140</sup>

El Código Tributario en el Art. 211, establece el caso en que procede la prueba pericial y ésta es procedente cuando la administración tributaria requiera en los procesos de liquidación oficiosa del impuesto la colaboración de expertos en determinada ciencia o arte, y nombra como perito a la persona o entidad especializada en la materia; se entiende de la lectura de este artículo que la prueba pericial es procedente únicamente en el procedimiento de la liquidación oficiosa del impuesto, pero ¿Qué es la liquidación oficiosa del impuesto?, para dar respuesta a esta pregunta se cita lo establecido por la Sala de lo Contencioso Administrativo: “... Nuestra legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de Liquidación de oficio del tributo o liquidación tributaria, simplemente se refiere a dicho término en el Capítulo III como una potestad de la Dirección General y los supuestos de su procedencia. Por lo antes expuesto este Tribunal en sentencias pronunciadas el cinco de diciembre de dos mil, (juicios Ref. 153-C-99 y 111-R-99) expreso que debido a que el termino liquidación tiene una aceptación muy amplia y que el fin para el caso de autos, no interesa hacer alusión al termino liquidación como el conjunto de operaciones, sino al concepto liquidación de oficio de impuesto previsto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Desde esa perspectiva de análisis declaró, que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los

---

<sup>140</sup> SERAS PORTILLO, Karla y otros, Ob. Cit.

*requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial...*"<sup>141</sup>

La doctrina es coincidente sobre este punto, así el profesor José María Lago Montero al referirse al acto de liquidación señala que la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible.<sup>142</sup>

Como se señala, la prueba pericial únicamente procede en caso de liquidación de oficio, para lo cual se nombraran los peritos idóneos para que emitan su dictamen pericial y los honorarios de este correrán a cargo de la administración tributaria; los que estarán sometidos a las responsabilidades civiles y penales que establece la ley para los casos particulares en los que haya mala fe o fraude por parte de estos.

La forma en que se propondrán los peritos y el contenido del peritaje, no la regula el Código Tributario, es por ello que según el Art.20 del Código Procesal Civil y Mercantil,<sup>143</sup> establece que en defecto de las disposiciones específicas en las leyes que regulen procesos distintos del Civil y Mercantil, las normas de este Código se aplicaran supletoriamente y así es como el Art. 375 de ese cuerpo legal, establece que si en la apreciación de un hecho controvertido en el proceso, se requiera conocimientos científicos, artísticos o de alguna técnica especializada, las partes podrán proponer la prueba pericial; y es deber del perito de manifestar en su dictamen la promesa o juramento de decir la verdad, así como el hecho de que ha actuado o actuara con objetividad.

Un requisito importante es el que está regulado en el Art. 383 del Código Procesal Civil y

---

<sup>141</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 84-T-2003, de fecha 12 de Octubre de 2004.

<sup>142</sup> **AMATUCCI, Andrea**, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II. Editorial Temis, S.A. año 2001. p. 388.

<sup>143</sup> **Aplicación supletoria del Código**, Art. 20 C.P.C.M. En defecto de disposición específica en las leyes que regulan procesos distintos del civil y mercantil, las normas de este código se aplicarán supletoriamente.

Mercantil,<sup>144</sup> en el que establece que los peritos deben de poseer título oficial en la materia, ciencia o arte de que se trate; pero en los casos en que no se encuentre título oficial o carrera técnica respecto al objeto de la pericia, se nombrará el perito entre personas entendidas en la materia. Los peritos serán nombrados por el juez, y en el plazo de tres días deberán serles comunicados sus nombramientos, quienes aceptaran el cargo y prestaran juramento o harán promesa de cumplir fielmente el cargo asignado; en caso que el perito no acepte, éste podrá excusarse si ocurre alguna de las causas de abstención; ante esta situación, el juez nombrará otro perito dentro de los tres días siguientes de la recepción de la abstención. En el Art. 389 C.P.C.M., encontramos el valor probatorio de la prueba pericial<sup>145</sup> la cual será valorada de acuerdo a las reglas de la sana crítica, debe de tomarse en cuenta la idoneidad del perito, el contenido del dictamen y la declaración vertida en la audiencia para determinar la eficacia que tiene o no este medio de prueba en los procedimientos administrativos tributarios.

#### **3.4. Admisibilidad de los Medios de Prueba.**

Las pruebas deberán ofrecerse expresando claramente el hecho o hechos que se trata de demostrar con las mismas, así como las razones por las que el oferente considera que demostrara sus afirmaciones; si a juicio del Tribunal las pruebas ofrecidas no cumplen con las condiciones apuntadas, serán desechadas. En ningún caso se admitirán pruebas contrarias a la moral o al derecho. Las pruebas son los instrumentos a través de los cuales las partes en un proceso pretenden evidenciar la existencia de los hechos que constituyen el fundamento de sus acciones o excepciones según sea el caso.

En ese contexto, los requisitos generales para la admisión de las pruebas, pueden resumirse en cuatro aspectos principales. 1.- La licitud, esto es, que la prueba no sea contraria a la moral

---

<sup>144</sup> **Capacidad para ser perito.** Art. 383 C.P.C.M. Podrán ser designados peritos quienes posean título oficial en la materia, ciencia o arte de que se trate. Si el objeto de la pericia no estuviera amparado por un título oficial, se nombrará el perito entre personas entendidas en la materia.

o al derecho; 2.- La oportunidad, esto es, que no se haya ofrecido de manera extemporánea; 3.- El objeto, que consiste en el hecho o hechos que se tratan de demostrar; 4.- La pertinencia o idoneidad, es decir, la relación que guarda la prueba con los puntos controvertidos.

En relación a la exigencia de legalidad de la prueba no contradice el régimen de libertad probatoria vigente en el proceso, simplemente le proporciona un marco *ético-jurídico*,<sup>146</sup> es decir que el legislador determina los límites y requisitos en cuanto a la prueba a producirse durante el proceso. El legislador a través de la norma indica el momento en el cual la prueba debe ser presentada y producida durante el proceso, creando un orden y dando la oportunidad de probar los hechos controvertidos durante el proceso a ambas partes.

Asimismo el objeto de la prueba es aquello *que puede ser probado*, aquello sobre lo cual debe o puede recaer la prueba, según el autor Caferata Nores esto puede verse desde dos puntos de vistas: a) Que es lo que puede ser probado en el proceso; b) Que es lo que se puede probar en el proceso.<sup>147</sup>

Para que un medio de prueba pueda ser admitida dentro de un proceso esta debe de cumplir ciertos requisitos, de acuerdo al art. 260 C.T., para formar parte del proceso administrativo sancionador esta debe ser idónea y conducente.<sup>148</sup>

---

<sup>145</sup> **Valor probatorio de la prueba pericial** Art. 389 C.P.C.M. La prueba pericial será valorada conforme a las reglas de la sana crítica, tomando en cuenta la idoneidad del perito, el contenido del dictamen y la declaración vertida en la audiencia probatoria, según sea el caso.

<sup>146</sup> **CAFERATA NORES, José Ignacio**, *La Prueba en El Proceso Penal*, 3° Edición Ampliada y reformada, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1986.

<sup>147</sup> *Ibidem*.

<sup>148</sup> Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas en caso de Imposición de sanciones aisladas. Art. 260 C.T. Las sanciones aisladas que por infracciones a las normas contenidas en este Código y demás leyes tributarias deba imponer la Administración Tributaria, se decretarán previo el cumplimiento del procedimiento establecido en esta disposición, salvo la sanción de arresto en que se aplicará la Ley de Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos, contenida en el Decreto Legislativo No. 457, de fecha uno de marzo de 1990, publicado en el Diario Oficial No. 70, Tomo No. 306 del 21 de marzo de 1990.

Constatada una infracción, se ordenará la iniciación 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.

Lo idóneo significa gramaticalmente: *Que tiene buena disposición o suficiencia para una cosa. Capaz, suficiente.* <sup>149</sup> La idoneidad del medio de prueba, permite probar con ese medio el hecho al que se pretende aplicar y, si bien su valor depende en parte de esa idoneidad, se exige considerar el contenido intrínseco y particular del medio en cada caso. De ahí que, puede ocurrir que no obstante existir idoneidad, el juez no resulte convencido con la prueba.

En los sistemas que consagran la libertad de medios probatorios, que implica la libertad de valoración, es decir, cuando la Ley no los señala ni exige un medio determinado para ciertos actos, todos serán idóneos. Pero, la idoneidad se hace más importante cuando la Ley procesal enumera los medios admisibles y consagra la tarifa legal para su valoración.

### **3.5. Valoración de los Medios de Prueba.**

En la doctrina clásica, se han destacado tres sistemas de valoración de la prueba: el de la tarifa legal o prueba legal; el de la íntima convicción y el de la sana crítica racional o libre convicción. Sólo advertimos que hay autores como Guasp, Palacio, Devis Echandía, entre otros, que critican esta clasificación tripartita, incluyendo a la íntima convicción y a la sana crítica racional en un único sistema llamado "de libre apreciación" (por oposición al de tarifa legal o apreciación tasada). Sin embargo, la diferencia entre la íntima convicción y la sana crítica racional, radica en que el primero hace referencia al resultado obtenido en la apreciación de la prueba, en tanto que el segundo hace mención al método seguido para realizar tal apreciación.

---

En el mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia.

En el término probatorio se deberán presentar mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes.

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dictará 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 concluyera que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.

<sup>149</sup> **DE PINA, Vara Rafael**, Diccionario Porrúa de la Lengua Española, Trigésima segunda edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991, p. 389

### **3.5.1. Sistema de la tarifa legal.**

También llamada de la prueba tasada o de la prueba legal, o apreciación tasada, tuvo destacada importancia en el derecho germánico y consiste en que el valor de la prueba está predeterminado en la ley; es ésta la que le señala por anticipado el juzgador, el grado de eficacia que debe atribuirse a determinado elemento probatorio; por lo tanto, el juzgador se encuentra obligado a valorar las pruebas de acuerdo a las extremos o pautas predeterminadas por el legislador en la norma jurídica.<sup>150</sup>

En el sistema de la prueba legal, es la ley procesal la que pre-fija, de modo general, la eficacia conviccional de cada prueba, estableciendo bajo qué condiciones el juez debe darse por convencido de la existencia de un hecho o circunstancia (aunque íntimamente no lo esté) y, a la inversa, señalando los casos en que no puede darse por convencido (aunque íntimamente lo esté).<sup>151</sup> Se advierte, que este sistema impide al juzgador hacer -uso de sus facultades de razonamiento, automatizando su función al no permitirle formarse un criterio propio. De seguro que deviene en un rasgo autoritario pero reconoce en su ambivalencia la posibilidad de acceder a la certeza o grado de la misma para la solución del conflicto planteado.

### **3.5.2. Intima convicción.**

Constituye; la antítesis del sistema anterior, en cuanto éste implica la apreciación según el parecer del intérprete y el otorgamiento de facultades discrecionales al juzgador, quien aprecia la prueba libremente, sin estar atado a criterios legalmente preestablecidos.

Es propio de los jurados populares; el juzgador para obtener su íntima convicción, se vale de los sentimientos, de las intuiciones, de las impresiones, o de otros estados emocionales, de sus conocimientos personales; además de los razonamientos lógicos y de la experiencia.

---

<sup>150</sup> <http://nanogarcia.galeon.com/>

<sup>151</sup> CAFERATA NORES, José Ignacio, *La Prueba en El Proceso Penal*, Ob. Cit., p. 44

Varias son las críticas que se le han efectuado a este sistema, entre la de afectar la forma republicana de gobierno, al permitir dictar un pronunciamiento sin expresar su motivación, cercenando de esta manera las facultades de contralor de las resoluciones jurisdiccionales. Se mantiene en los países donde se practica el juicio por jurados populares, como p.ej. E.E.U.U.

Enseña Clariá Olmedo que con este sistema, *“se da predominio al sentimiento sobre la razón, mejor aún, la intuición sobre la ciencia y la técnica, y que no se excluye la posibilidad de una crítica racional. Pero ésta, en realidad, queda sofocada en el fuero íntimo del juzgador ya que, le impide que se exprese fuera del recinto de las deliberaciones: prohibición de fundamentar el veredicto.”*<sup>152</sup>

A esta característica debe agregársele otra, cual es la inexistencia de la obligación de fundamentar las decisiones judiciales; pero ello no significa en modo alguno la autorización para sustituir la prueba por el arbitrio, ni para producir veredictos irracionales, sino un acto de confianza en el "buen sentido" (racionalidad) connatural a todos los hombres.<sup>153</sup>

### **3.5.3 Sana Crítica racional.**

Esta fórmula, envuelve un sistema lógico de valoración de prueba, ocupando un lugar intermedio entre los extremos analizados precedentemente. En esta el juzgador valora la prueba sin sujeción a criterios legalmente establecidos, pero, a diferencia del anterior, sin la interferencia de factores emocionales, debiendo fundamentar su decisión.

Como señala Couture, las reglas de la sana crítica son: *“las del correcto entendimiento humano. La sana crítica es la unión de la lógica y de la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin olvidar esos preceptos que los filósofos*

---

<sup>152</sup> CLARÍA OLMEDO, Jorge A. y otros, La Prueba, en materia Procesal Civil, Ed. Lerner, año 1975.

<sup>153</sup> CAFERATA NORES, José Ignacio, La Prueba en El Proceso Penal. 3Ob. Cit., p. 45

*llaman de higiene mental, tendientes a asegurar el más certero y razonamiento".<sup>154</sup>*

Es decir, que deben entenderse estas reglas, como aquéllas que nos conducen al descubrimiento de la verdad por los medios que aconseja la recta razón y la lógica, vale decir, el criterio racional puesto en ejercicio, ya que en la estructura esencial del fallo, deben respetarse los principios fundamentales del ordenamiento lógico, las leyes de la coherencia y la derivación; las reglas empíricas de la experiencia, el sentido común y la psicología, todos ellos considerados como instrumentos del intelecto humano que permiten la aproximación a la certeza.

En cuanto a la lógica, y refiriéndonos a la lógica formal, juega un papel trascendental, a través de los principios que le son propios y que actúan como controles racionales en la decisión judicial conforme a la concepción clásica son<sup>155</sup>:

1. Principio de Identidad: Cuando en un juicio el concepto-sujeto es idéntico total o parcialmente al concepto-predicado, el juicio es necesariamente verdadero.
2. Principio de contradicción: Dos juicios opuestos entre sí contradictoriamente, no pueden ambos ser verdaderos.
3. Principio de tercero excluido: Dos juicios opuestos entre sí contradictoriamente, no pueden ambos ser falsos (uno de ellos es verdadero y ningún otro es posible).
4. Principio de razón suficiente: Todo juicio para ser realmente verdadero, necesita tener una razón suficiente que justifique lo que en el juicio se afirma o niega con pretensión de verdad. Respecto a la psicología, entendida como la ciencia del alma, el elemento interior que preside nuestra vida, desde los actos más simples a los más sublimes, manifestada en hechos de

---

<sup>154</sup> *Ibíd.*

<sup>155</sup> **CAFERATA NORES, José Ignacio**, *La Prueba en El Proceso Penal*. 3Ob. Cit.

conocimiento, sentimiento y voluntad, juega un papel muy importante y de la cual el Juzgador no puede apartarse en la valoración de la prueba.

De la misma manera ocurre con la experiencia, es decir, con las enseñanzas que se adquieren con el uso, la práctica o sólo con el vivir, y que se encuentran en cualquier persona de nivel cultural medio, integrando el sentido común.

Las reglas de la sana crítica no se encuentran definidas en la ley, suponen la existencia de ciertos principios generales que deben guiar en cada caso la apreciación de la prueba y que excluyen, por ende, la discrecionalidad absoluta del juzgador. Analizados los principios de la lógica queda un amplio margen de principios provenientes de las "máximas de experiencia", es decir de los principios extraídos de la observación del corriente comportamiento y científicamente verificables, actuando ambos, respectivamente, como fundamento de posibilidad y de realidad. Es decir, que la aplicación práctica del modelo multidimensional propuesto como interpretación de un caso concreto avizora posibilidades hasta ahora no utilizadas; rara vez se advierte en el análisis de los medios probatorios este componente.

#### **1.6. Medios de Prueba en el Proceso Administrativo Sancionador.**

Son muchos los medios de prueba que existen en el derecho y de acuerdo al Art. 200 C.T., dice que se podrán invocar todos los medios de prueba admitidos en derecho con excepción de la prueba testimonial, la cual será invocada en situaciones especiales, que son los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, como lo hemos expresado anteriormente.

Se hizo referencia a cada uno de los diferentes medios de prueba que comúnmente son procedentes en el Proceso Administrativo Sancionador, recordando que con los avances tecnológicos que hoy en día podemos observar otras formas en que se pueden comprobar diversas situaciones, dejando el amplio criterio del legislador en que "todos" los Medios de

Prueba son procedentes, limitando solo la prueba testimonial.

La pertinencia de la prueba lo establece el Art. 202 del C.T., en el que cita: *“Las pruebas deben aportarse para su apreciación, en los momentos y bajo los alcances siguientes: a) En el desarrollo del proceso de fiscalización o en cumplimiento de las obligaciones de informar que establece el presente Código; y, b) Dentro de las oportunidades de audiencia y defensa concedidas en el procedimiento de liquidación oficiosa o de imposición de sanciones que contempla este Código, al igual que dentro del trámite del recurso de apelación. En este último caso, se podrá recibir pruebas ofrecidas que no fueron producidas ante la Administración Tributaria, cuando se justificaren ante esta como no disponibles.”* En resumen la amplitud que da el legislador en el Código Tributario, nos da la oportunidad de complementarlo con normas análogas, tal como lo expresa el principio de integración de la norma contemplado en el Art. 19 C.P.C.M.

**CAPITULO IV**

**LIMITES A LA POTESTAD DISCRECIONAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE  
IMPUESTOS INTERNOS PARA LA ADMISIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN EL  
PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.**

A pesar del margen valorativo que posee la potestad discrecional de la Administración Tributaria, existen límites a esta actividad, los cuales se analizarán en este apartado.

**4.1. Principios Generales Aplicables a las Actuaciones Tributarias.**

Para iniciar este acápite es necesario acotar que las actuaciones tributarias se rigen por una serie de principios, que resultan comunes al proceso Administrativo Sancionador. Los principios, informan y norman la actividad de la administración y su naturaleza, los vuelven imperativos aplicables a ciertas situaciones concretas con cierto margen de aplicación discrecional, claro está, dicha discrecionalidad no es absoluta.<sup>156</sup>

Estos principios son el eje central de toda la producción normativa, y ello mismo, es predicable en el saber penal; empero, la adopción de los principios en el ámbito tributario deviene de los principios que son comunes en las diferentes ramas del Derecho principalmente al derecho penal.<sup>157</sup>

Dado que este poder coercitivo es la capacidad de ejercer un control social ante lo constituido como ilícito se manifiesta en la aplicación de las leyes penales, y en la actuación de la administración tributaria al imponer sanciones consideradas como infracciones. Dicha función

---

<sup>156</sup> Esta potestad no absoluta recibe doctrinariamente el nombre de potestad discrecional, en la cual la ley, le otorga la Administración un margen de libre apreciación, a efecto de que después de realizar una valoración un tanto subjetiva ejerza sus potestades en casos concretos, y decida ante ciertas circunstancias o hechos, como ha de obrar, si debe obrar o no y que alcance ha de tener su actuación, debiendo respetar siempre los límites jurídicos generales, y específicos que las leyes establezcan. **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 104-B-2003 de fecha del 15 de agosto de 2005.

<sup>157</sup> **SANCHEZ ESCOBAR, Carlos**, *Límites Constitucionales al Derecho Penal*, Proyecto de Capacitación Inicial y

administrativa se conoce técnicamente como la potestad sancionadora de la Administración.<sup>158</sup>

El Salvador es un Estado soberano cuya finalidad se vislumbra en el art. 1 de la Constitución de la Republica,<sup>159</sup> el cual señala: *“El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”*.

Para alcanzar dichos fines el Estado cuenta con la potestad tributaria, la cual se configura como el mecanismo por medio del cual se costea de los fondos necesarios para desarrollar su gestión. Dicha potestad tributaria no es irrestricta, ya que la misma Constitución establece los parámetros dentro de los cuales debe desarrollarse, entre ellos encontramos: el principio de capacidad económica (art. 131 n° 6), el principio de igualdad tributaria (art.3 y art.232 in fine), el principio de legalidad (art. 231) y como limite a los principios mencionados se encuentra la prohibición de confiscación (art. 106 in fine), etc.<sup>160</sup>

Como en todas las ramas del derecho, la Dirección General de Impuestos Internos como ente facultado para ejecutar la potestad tributaria dentro del proceso administrativo sancionador, se encuentra regulada a través de ciertos mecanismos jurídicos, como los Principios, los cuales encuentran su asidero legal en la norma tributaria.<sup>161</sup>

---

Continúa de Operadores Jurídicos CNJ, Agosto, 2004, p. 19 y 20.

<sup>158</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 110-P-2001 del 05 de julio de 2005, Como otras potestades de autoridad, esta se ejerce dentro de un determinado marco normativo que inicia con la Constitución. En tal sentido se sujeta inicialmente al cumplimiento de las reglas del debido proceso...”La autoridad administrativa podrá sancionar mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a leyes, reglamentos u ordenanzas...” Pero sobre todo la potestad sancionadora encuentra su límite máximo en el principio de legalidad administrativa.

<sup>159</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 319-C-2003 de fecha 24 de febrero de 2006.

<sup>160</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 63-I-2001 de fecha 24 de febrero de 2006.

<sup>161</sup> Art. 3 del C. T., establece los Principios Generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria, el cual dice: Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales: a) Justicia; b) Igualdad; c) Legalidad; d) Celeridad; e) Proporcionalidad; f) Economía; g) Eficacia; y, h) Verdad Material; Con fundamento en el principio de justicia la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias. En sujeción al principio de igualdad las actuaciones de la

En el cumplimiento de sus funciones, la administración tributaria en la emisión de cualquier acto administrativo<sup>162</sup> debe velar por el respeto y estricto cumplimiento de los principios que regulan sus actuar, es por esa razón que los principios constituyen un límite a la actividad discrecional de la administración tributaria.

El Código Tributario enumera una serie de principios que son objeto de estudio en el presente apartado, no obstante también el Código Procesal Civil y Mercantil en lo relativo a los principios probatorios que además de los ya mencionados también constituyen límites a la potestad discrecional en cuanto a la valoración de los medios de prueba. Es así que el Art. 201 del Código Tributario, dispone: *“La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común”*.

Los principios analizados en este apartado son los regulados en el Art. 3 del C.T., para lo cual se proporciona una definición de principios generales del derecho los cuales se definen como: *“los enunciados normativos más generales que, a pesar de no haber sido integrados formalmente en el ordenamiento jurídico, se entiende que son parte de él, porque sirven de fundamento a otros enunciados normativos particulares, o bien recogen de manera abstracta el*

---

Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley. En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento. En cuanto al principio de celeridad, la Administración Tributaria procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible. En cumplimiento al principio de proporcionalidad, 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. En virtud del principio de economía, 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. Con base al principio de eficacia, los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos fundamentales de los administrados. Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.”

<sup>162</sup> Declaración unilateral de voluntad de juicio o de conocimiento realizada por la Administración pública, en el ejercicio de potestades concedidas por la ley en el cual se presume válido es decir dictado en armonía con el ordenamiento jurídico por lo que goza de presunción de legitimidad. Por lo tanto como requisito esencial de validez, todo acto administrativo es producto de un procedimiento formal, el cual se convierte en una garantía al administrado.

*contenido de un grupo de ellos”.*<sup>163</sup> *“Son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, conjuntos normativos y del propio Derecho como totalidad”*<sup>164</sup>.

Estos principios son utilizados por los jueces, los legisladores, los creadores de doctrina y por los juristas en general, sea para integrar derechos legales o para interpretar normas jurídicas cuya aplicación resulta dudosa.<sup>165</sup>

En el Derecho tributario estos existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico: la potestad tributaria del Estado.

Por consecuencia mediante estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.<sup>166</sup>

Entre los principios se encuentran:

#### **4.1.1. Principio de Justicia**

Respecto a este principio el tenor de lo dispuesto en el Art. 16 C.P.C.M., el Principio de Justicia se dimensiona desde la gratuidad en la impartición de los procesos, y la no exigibilidad de un pago del Estado, por parte de quienes intervienen como sujetos procesales, por el mero hecho

---

<sup>163</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Principios\\_generales\\_del\\_Derecho](http://es.wikipedia.org/wiki/Principios_generales_del_Derecho), sitio visitado el 28 de marzo de 2013.

<sup>164</sup> *Ibidem*.

<sup>165</sup> **SANCHEZ ESCOBAR, Carlos**, *Límites Constitucionales al Derecho Penal*, Ob. Cit. p. 21. Añade el Autor que los principios son limitativos del poder, y deben entenderse como una reacción ante el exceso del ejercicio del poder arbitrario del Estado, y como un afán de racionalizar la aplicación del poder punitivo, y para ello, se ha dilucidado desde los modelos iusnaturalistas hasta la positivización en las constituciones de la mayoría de Estados republicanos, así como en declaraciones y tratados internacionales en materia de derechos humanos.

<sup>166</sup> **ZAMBRANO TORRES, Alex R.**, *Principios del Derecho Tributario*, <http://alexzambrano.webnode.es/>, sitio visitado el 13 de agosto de 2012.

de solicitar la actuación de tribunales u otros entes encargados de la administración de justicia.<sup>167</sup> Asimismo considera la gratuidad de las costas procesales, a quienes por su situación no puedan costarlas, acreditando esto con su situación económica real. Implica entonces que limita la actuación de las autoridades administrativas a saber la Dirección General de Impuestos Internos primeramente a abstenerse de exigir emolumentos o pagos en razón de la administración de procesos administrativos, así como a exigir tales retribuciones en el transcurso del proceso sancionador, y en cada etapa procesal de la que se trate. Desde la admisión y ofrecimiento de prueba, hasta que se dicte la resolución respectiva.<sup>168</sup>

Desde la perspectiva de un razonamiento de orden social, colectivo. Si la Sociedad es el Estado, entonces, esta sociedad tiene que realizar ciertos hechos que lleven a la realización de la protección y preservación del Estado y por lo tanto de la misma colectividad. Por eso se dice que: Todas las personas e integrantes de la colectividad de todo Estado, tienen el deber y la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, mediante la tributación, asumiendo la obligación de contribuir por medio del tributo, en virtud a sus capacidades respectivas, y en proporción a los ingresos que obtienen, esta carga tributaria debe ser en forma equitativa.

Hablar del principio de justicia implica, pues, que “la carga tributaria debe ser distribuida en forma equitativa”. Para ello se han creado divisiones de los tributos, que regulan o intentan regular este tipo de equilibrio pretendido. La clasificación es, como sabemos, impuestos, contribuciones y tasas; tributos que en sí ya están determinando, de alguna forma, la capacidad contributiva de la persona.<sup>169</sup> El Código Tributario establece que: “*con fundamento en el principio de justicia la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias*”<sup>170</sup> Uno de los límites que tiene la administración

---

<sup>167</sup> **CABAÑAS GARCIA , Juan Carlos, Et. Al**, Comentarios al *Código procesal Civil y Mercantil*, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial”, Julio 2010, p. 15 y 16.

<sup>168</sup> *Ibidem.*, p. 17.

<sup>169</sup> **ZAMBRANO TORRES, Alex R.**, *Principios del Derecho Tributario*, <http://alexzambrano.webnode.es/>, sitio visitado el 13 de agosto de 2012.

<sup>170</sup> Art. 3 del C.T. De la anterior disposición se advierte que ante un procedimiento de sanción debe garantizarse la aplicación del procedimiento establecido en el capítulo VIII del título IV del mencionado Código, tal que deben

tributaria es el principio de la justicia tributaria, esta se realiza cuando la norma jurídica es aplicada correctamente, por cuanto la justicia en este sentido, ya sea legal u objetiva, consiste en la recta aplicación de las normas que integran un determinado derecho positivo.<sup>171</sup>

En el caso del proceso sancionatorio el principio de justicia se reflejaría en la aplicación oportuna de las leyes tributarias dentro de cada momento procesal en que hacer uso adecuado de la facultad discrecional respetando las facultades regladas que rigen dicha actividad. Por ejemplo al momento de la admisión de medios probatorios según los artículos 200 y 201 C.T., se deben invocar las normas relacionadas con la sana crítica, otorgando un valor probatorio que sea a lo más justo posible y que favorezca el impulso procesal a efectos de garantizar que la legislación se cumpla cabalmente.

#### **4.1.2. Principio de Igualdad**

El principio de igualdad no sólo implica igualdad ante la ley, sino también la igualdad en cuanto a la aplicación de la misma;<sup>172</sup> ello significa, dice Martín Queralt y Lozano Serrano que: *“un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando considere que debe apartarse de sus precedentes*

---

esperarse cada una de las etapas del referido proceso y dentro de él la de admisión de las pruebas que correspondan según la norma tributaria.

<sup>171</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 139-S-2002, del 20 de abril de 2005. Es decir la administración deberá actuar conforme a lo establecido en la norma, y la aplicación correcta que se deban hacer a las actuaciones de los administrados en un momento determinado es esencial, siendo este otro de los límites que tiene la Administración tributaria como lo que se debe hacerse de acuerdo a lo razonable, lo equitativo o lo indicado por el Derecho o la Norma Jurídica, de tal manera que un sistema será justo si se hace responder a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica. En la aplicación de cada uno de los Principios Tributarios se reduce a un único principio que es el de justicia tributaria.

<sup>172</sup> Este principio está recogido en el Art. 3 C.N. que establece que “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. No se reconocen empleos ni privilegios hereditarios.” Así como en el Art. 3 C.T. “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”. Así también el Art. 5 C.P.C.M., establece que las partes dispondrán de los mismos derechos, obligaciones, cargas y posibilidades procesales durante el desarrollo del proceso. Las limitaciones a la igualdad que disponga este Código no deben aplicarse de modo tal que generen una pérdida irreparable del derecho a la protección jurisdiccional.

*deberá ofrecer una fundamentación para ello.”*<sup>173</sup>

La igualdad en la aplicación de la ley no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre tratar de igual forma todos los supuestos idénticos, lo que si supone es que en aquellos casos en que se traten de forma distinta dos situaciones entre las que exista una identidad sustancial, esta diferencia debe de estar suficientemente razonada o motivada.<sup>174</sup>

En el ámbito tributario – dicen Martín Queralt y Lozano Serrano: *“Es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma”. En la misma línea se manifiesta Sainz de Bujanda, para quien “el principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva”*<sup>175</sup>.

La aplicación del principio de igualdad como límite al poder discrecional, supone que la contradicción de un acto administrativo con otro anterior emanado en circunstancias análogas produce la violación del principio de Igualdad y como consecuencia dicho acto puede ser controlado por el procedimiento administrativo sancionador por parte de la administración tributaria. No hay duda que esta forma de control ofrece máximas posibilidades, pues la administración frente a supuestos idénticos, no debe sino decidir en forma también idéntica.

La administración tributaria en el ejercicio de la actividad discrecional se pueden presentar situaciones iguales en las que por ser diferentes los criterios de los aplicadores de ley, se resuelva de distinta formas, es decir que no exista uniformidad en los criterios en la aplicación

---

<sup>173</sup> PEREZ ROYO, Fernando, citado por KURI DE MENDOZA, Silvia Lizatte, Et. Al., *Manual de Derecho Financiero*, 1ra Edición, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial I, auspiciado por Agencia del Gobierno de Los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional USAID, El Salvador, 1993, p. 68.

<sup>174</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, *Sentencia Definitiva*, Referencia 245-2000, de fecha 30 de noviembre del 2001.

<sup>175</sup> PEREZ ROYO, Fernando, citado por KURI DE MENDOZA, Silvia Lizatte, Et. Al., *Manual de Derecho Financiero*, Ob. Cit., p. 68.

a un caso concreto, la administración tributaria por ser un ente controlador de los derechos del contribuyente debe actuar o aplicar los principios generales tributarios a favor del contribuyente. Si en un caso con supuestos iguales y cuyo precedente se encuentre debidamente comprobado, y las sanciones impuestas, fueran distintas a las impuestas en un primer caso, es una clara vulneración a este principio en caso de concurrir los elementos circunstanciales, y jurídicos efectuando una aplicación extensiva y analógica del caso en lo que fuere procedente, y si después de dicha aplicación resultase que dos casos se encuentren con supuestos, idénticos, la administración deberá entonces retomar tal precedente a fin de aplicar sanciones iguales a supuestos iguales en la imposición de una sanción, de igual manera debe actuarse al momento de admitir prueba en el proceso sancionador.<sup>176</sup>

#### **4.1.3. Principio de Legalidad**

El Principio de Legalidad implica que la Administración Tributaria, solo puede actuar cuando la ley lo faculte, ya que toda acción administrativa es un poder atribuido previamente por ley, y por ella delimitado y construido. Lo anterior implica entonces que la Administración solo puede dictar resoluciones como por ejemplo la Admisión de algún medio probatorio cuando sea una atribución previamente conferida por ley.<sup>177</sup>

La conexión entre el derecho y el despliegue de las actuaciones de la administración, se materializa en la atribución de potestades, cuyo otorgamiento habilita a la Administración a desplegar sus actos. Como afirma Eduardo García de Enterría, sin una Atribución previa de potestades la administración simplemente no puede actuar. Si pretende iniciar una acción concreta y no cuenta con las potestades para ello habrá de comenzar una modificación de dicha legalidad de forma de que la misma resulte la habilitación que hasta ese momento

---

<sup>176</sup> Una aplicación práctica del principio de igualdad, se encuentra en lo preceptuado en lo dispuesto en el artículo 238 C.T., en el cual se establece la existencia de la sanción como consecuencia a una infracción.

<sup>177</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 55-f-20002 de fecha 3 de marzo de 2005. El Art. 3 C.T. dice que “en razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento”.

faltaba.<sup>178</sup> En materia tributaria es necesaria la referencia a dos aspectos que, como expresan Bayona y Soler: “encierra la expresión principio de legalidad, por una parte, el principio de reserva de ley y, por otro, el principio de legalidad de su administración.”<sup>179</sup>

El Principio de Reserva de Ley establece que determinadas regulaciones sólo pueden ser adoptadas mediante una ley. Este principio tiene a su vez, dos aspectos: uno material, relativo a ciertos temas reservados a la ley por la Constitución; y otro formal, que resulta de dos principios: el de jerarquía normativa y el de congelación de rango.<sup>180</sup>

El Principio de Legalidad de la Administración, por su parte, implica “que toda actuación singular del poder está justificada por la ley previa”. El principio de legalidad en nuestro ámbito tributario, se encuentra establecido en el inciso primero del Art. 231 C.N.<sup>181</sup> Asimismo, el Art. 131 ordinal 6° le otorga competencia a la Asamblea Legislativa para decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes servicios e ingresos. A esto cabe agregar que el principio de legalidad tributaria comprende la regulación de los elementos esenciales del tributo como son el hecho imponible, los sujetos, la base imponible, etc. La reserva de ley implica, de una parte la habilitación del órgano legislativo para llevar a cabo la creación tributaria y al mismo tiempo, determina la exigencia de que la ley contenga los elementos esenciales del tributo.<sup>182</sup>

El principio de legalidad en materia administrativa<sup>183</sup> lo regula la Constitución de la República en el inciso final del Art. 86, el cual señala que: “*Los funcionarios del gobierno son delegados*

---

<sup>178</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 99-E-2003, de fecha 17 de marzo de 2003.

<sup>179</sup> **BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y María Teresa, SOLER ROCH**, Derecho de Financiero, 2ª. Ed. V. I, Librería Compas, Alicante, 1989. P. 200 y 201.

<sup>180</sup> *Ibidem*.

<sup>181</sup> “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles”.

<sup>182</sup> <http://www.jurisprudencia.gob.sv/>, sitio visitado el 7 de septiembre de 2012

<sup>183</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 139-S-2002 de fecha 20 de abril 2005.

*del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les de la ley*". El principio de legalidad es de primordial importancia, particularmente en materia tributaria, por sus especiales connotaciones, que en buena medida también caracterizan al principio de legalidad del gasto público. Los tributos son exigidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, el elemento esencial del tributo es la coacción, la cual se manifiesta en la prescindencia de una contraprestación voluntaria del administrado, sin embargo, este poder de estado no es ilimitado ya que existen límites formales y materiales a la potestad tributaria; los primero se refieren a la manera de producción de los tributos y en este ámbito aparecen los principios de Reserva de Ley y Legalidad tributaria, mientras que en los límites materiales están los principios de Igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad y prohibición de Confiscatoriedad.<sup>184</sup>

La Sala de lo Contencioso Administrativo determina que lo dispuesto en el inciso final del Art. 86 C.N., implica que la Administración Pública, únicamente puede dictar actos en el ejercicio de sus atribuciones previamente conferidas por la Ley y de esta manera instaurar el nexo ineludible acto-facultad-ley.<sup>185</sup> Como afirma Eduardo García de Enterría: *"sin una atribución legal previa de potestades de la administración no puede actuar simplemente..."* asimismo expresa *"si la Administración pretende iniciar una actuación concreta y no cuenta con potestades previamente atribuidas para ello por la legalidad existente, habrá de comenzar por proponer una modificación de esa legalidad, de forma que de la misma resulte la habilitación que hasta ese momento faltaba"*<sup>186</sup>

Es decir la administración solo puede actuar cuando la Ley la faculte ya que toda acción administrativa se nos presenta como un poder atribuido expresamente por la ley, y por ella delimitado y construido; es aquí donde el principio de legalidad pone como límite a la administración tributaria, es decir que la Administración tributaria no puede iniciar una

---

<sup>184</sup> **MAGAÑA, Alvaro**, *Derecho Constitucional Tributario, El Principio de Legalidad*, 1° Ed. Editorial UTE, El Salvador, 1991, p.240.

<sup>185</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 104-2006 de fecha 30 de noviembre de 2007.

<sup>186</sup> *Ibidem*.

actuación concreta si no cuenta con potestades previamente atribuidas para ello por la legalidad existente. Es por ello que cuando se investiga lo relacionado con el Principio de legalidad se advierten dos tipos de intereses que se encuentran el conflicto en el desarrollo de la actividad administrativa primero la necesidad de salvaguardar los derechos de los administrados es decir de los contribuyentes contra los eventuales y presuntos daños de la administración y segundo la necesidad de dotar a esta de un margen de libertad de acción en los casos en que la ley lo permita.<sup>187</sup>

En efecto se debe de evitar la arbitrariedad administrativa y por ellos es preciso que los administrados estén sujetos a reglas jurídicas; pero por otra parte, esta sujeción no debe ser excesiva hasta el grado de convertir a las autoridades en autómatas, en ejecutores mecánicos de decisiones dictadas por el legislador, lo que sería perjudicial para la colectividad o contribuyentes, porque la oportunidad de tomar ciertas medidas no pueden ser apreciadas por vía general, sino en el momento preciso y para las personas determinadas en el actuar en el caso concreto porque esa sumisión a las normas preestablecidas aniquilaría el espíritu de iniciativa de la administración, y en contraposición a este límite de actuar de la administración, se concibe en margen de Libertad, denominados los nuevos poderes discrecionales de la Administración para los casos excepcionales y donde la norma no lo prohíba.<sup>188</sup>

La Sala de lo Contencioso Administrativo determina que: *“En virtud del principio de Legalidad, en su vinculación positiva, la Administración Pública está legitimada para actuar e incidir en la esfera jurídica de los particulares cuando el ordenamiento jurídico la faculte, en ese sentido, cuando la ley le otorga facultades de sanción y control debe actuar en garantía de los interés*

---

<sup>187</sup> De acuerdo con la **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 55-F-2002 de fecha 3 de enero de 2005, el principio de legalidad se configura por medio del nexo entre la triada: acto, facultad y ley. La habilitación de la acción administrativa en las distintas materias o ámbitos de la realidad entendidas como sinónimo de habilitación, solo con una habitación normativa la administración puede realizar válidamente actuaciones.

<sup>188</sup> **LARES MARTINEZ, Eloy**, *Manual de Derecho Administrativo*, 12° Edición, S.E., Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2001, p. 192.

*del Estado, debido al mandato directo del ordenamiento jurídico.*<sup>189</sup>

Es por ello que en cuanto al Derecho tributario, “La legalidad es a juicio de muchos el principio fundamental y la principal limitación a la potestad discrecional tributaria.”<sup>190</sup> De acuerdo con el principio de legalidad, las leyes deben contener los elementos principales de la obligación tributaria, entre ellos, sujetos, materia imponible, exoneraciones y tarifa, por tanto las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme al Código Tributario, así como infracciones y sanciones a imponerse.

Es así como la administración tributaria al momento de resolver a los contribuyentes lo hace siempre en base a lo estipulado por la norma, analizando cada elemento establecido en ordenamiento, es decir si la administración tributaria fija tributos o tasas lo hace según la prestación de Servicios.<sup>191</sup> Si la administración tomase de forma autónoma la aplicación de dicha medida, un cierre efectuada per se la administración sería ilegal, pues la legalidad de un acto administrativo en relación a este principio depende de dos presupuestos esenciales: Que la administración actué en base a lo que la ley dispone, y que el administrado pueda hacer valer sus derechos ante la ley. Por lo tanto un cierre efectuado únicamente por la administración, es ilegal contradiciendo las disposiciones legales excediendo las competencias establecidas por ley, esto es un paradigma claro de que existen casos en los cuales la facultad discrecional, de la administración posee límites orgánicos y funcionales.<sup>192</sup>

La legalidad finalmente implica, según lo establecido en el Art. 3 C.P.C.M.,<sup>193</sup> que todos los

---

<sup>189</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 85-T-2003 de fecha 6 de julio de 2007.

<sup>190</sup> **TROYA JARAMILLO, José Vicente**, *Estudios de Derecho Tributario*, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, 1984.

<sup>191</sup> <http://www.monografias.com>, sitio visitado el 7 de septiembre de 2012.

<sup>192</sup> *Ibidem*.

<sup>193</sup> “Todo proceso deberá tramitarse ante juez competente y conforme a las disposiciones de este código, las que

actos del proceso que deben regirse según lo dispuesto por la ley, sin que puedan inaplicarse sus reglas, ya sea al arbitrio del la autoridad o de las partes.

Constituiría una infracción al principio de legalidad, en el contexto discrecional de la administración se tiene que en los casos prescritos en el artículo 228 C.T., con relación a sanciones establece que la administración tributaria está facultada para imponer medidas pecuniarias comiso o arresto, no así la medida de cierre temporal de establecimiento, la cual prevé la misma disposición, que será ordenada por el Juez competente, tal como lo establece el artículo 257 C.T.

Otro ejemplo de ilegalidad es lo preceptuado en el artículo 200 C.T., en donde menciona que la prueba testimonial solo será admitida en los casos de desviación de poder; si el sujeto pasivo la presentase bajo circunstancias distintas a las descritas por el artículo, y la administración la admitiese, incurriría de hecho en una grave ilegalidad, pues la ley no la faculta para este acto, de hecho contienen una prohibición al respecto. En ese sentido, la norma jurídica actúa como un límite a la actividad y la admisión de la prueba en el proceso sancionador.

Por otro lado ha de observarse que las normas procesales son de carácter imperativo, incluso aquellas que otorgan al sujeto la opción de elegir entre dos conductas posibles. Al faltar una regulación específica, que rijan algún acto procesal el juzgador o autoridad debe entonces atenerse a los demás principios procesales aplicables, la naturaleza del acto, y la finalidad que este persigue.<sup>194</sup>

Es un principio conforme al cual todo ejercicio del, poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas (y el estado sometido a la Constitución o al Imperio de la Ley). Por esta razón se, dice que el principio de Legalidad

---

no podrán ser alteradas por ningún sujeto procesal. Las formalidades previstas son imperativas. Cuando la forma de los actos procesales no esté expresamente determinada por la ley, se adoptará la que resulte indispensable o idónea para la finalidad perseguida.”

<sup>194</sup> **CABAÑAS GARCIA , Juan Carlos, Et. Al**, Comentarios al *Código procesal Civil y Mercantil*, Ob. Cit., p. 20.

establece la seguridad. Se podría decir que el principio de legalidad es la regla de oro del derecho público y en tal carácter actúa como parámetro para decir que un estado es un estado de derecho, pues en él, el poder tiene su fundamento y su límite en las normas jurídicas.<sup>195</sup>

#### 4.1.4. Principio de Celeridad

En cuanto al principio de celeridad, este se configura como la necesidad de una “pronta y cumplida justicia”. La celeridad implica, no solo rapidez y trámites sin dilación así cumplimiento estricto de los plazos procesales.<sup>196</sup>

Es aquella que requiere que los procedimientos sean rápidos, de modo que en el tiempo más breve se llegue a una resolución fundada que ponga término a la cuestión planteada. La demora puede tornar inútiles los recursos administrativos, o propenderá que los administrados no los planteen. Ello no implica omitir el cumplimiento de actos de procedimiento necesarios, ni cumplir los parcialmente, en vez de establecer la verdad material, garantizarla defensa de los administrados y fundar una decisión legítima y oportuna.<sup>197</sup>

Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.<sup>198</sup>

El principio de Celeridad, supone que el proceso debe desarrollarse con dinamismo con

---

<sup>195</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 55-F-2002, de fecha 29 de agosto de 2012.

<sup>196</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 114-D-2004, de fecha 23 de marzo de 2006.

<sup>197</sup> **COSSIO ARRIBAS, Ignacio**, *Estudio sobre el Procedimiento para el Enjuiciamiento Rápido e Inmediato de Determinados Delitos*, Junio 2005, <http://noticias.juridicas.com/>, sitio visitado el 9 de septiembre de 2012.

<sup>198</sup> <http://jimmerino.galeon.com/>, sitio visitado el 9 de septiembre de 2012.

rapidez en sus actos, para ello, se requiere la participación de todos ya sea la Administración Pública y Administrados, peritos, abogados, etc. El fiel cumplimiento a todos; siendo su finalidad de contribuir a la simplificación en el procedimiento administrativo en el extremo de las notificaciones, esto se refiere a la celeridad en los plazos, nulidades, sanciones, etc.<sup>199</sup>

Como otro límite a la discrecionalidad la administración tributaria deberá en la medida de lo posible tramitar los procesos de una manera ágil para que el administrado pueda tener respuesta sobre su proceso el menor tiempo.

En observancia de este principio se descartan los plazos o términos adicionales a una determinada etapa es decir la administración prevé ya en cuanto tiempo puede realizarse cualquier trámite que puede realizar el administrado para que este puede tener respuesta de una manera más ágil.<sup>200</sup>

La celeridad se vería claramente vulnerada, de no cumplirse con los plazos y términos que la ley tributaria fija tanto en la actividad de recaudación como en la actividad procesal, incluyendo la admisión de prueba. A este respecto el Art. 260 C.T., que en los casos previos a la imposición de multas, es decir, un proceso sancionatorio, se efectuará un proceso en el cual se deben observar como plazos básicos: a) Conceder audiencia al interesado dentro del plazo de 3 días contados al siguiente de la notificación respectiva; b) Apertura a pruebas, por el término de 8 días, contados al siguiente al vencimiento del plazo para audiencia.

El mismo artículo señala que tales plazos son hábiles y perentorios. Por lo cual el incumplimiento por parte de la administración, de los términos legales para dar impulso

---

<sup>199</sup> <http://www.monografias.com/trabajos88/principios-del-procedimiento-administrativo-general/>, sitio visitado el 14 de septiembre de 2012.

<sup>200</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 114-D-2004 de fecha 23 de marzo de 2006. La celeridad implica que el ejercicio del poder público, conferido a la Administración, debe ser desempeñado conforme a los principios, y plazos, conforme al imperio de la ley., no existiendo por lo tanto actividad no reglada y por lo tanto un absoluta libertad para ejercer sus funciones, las cuales ya se hayan regladas en las normas respectivas.

procesal al proceso sancionatorio constituiría una vulneración al principio de celeridad el que debe acompañar a todo régimen sancionatorio, el cual aunque investido de ciertas facultades discrecionales como la valoración de prueba en el caso de los plazos las facultades administrativas son totalmente regladas por lo que una actuación tardía ocasionaría un grave detrimento a los intereses del administrado.

#### **4.1.5. Principio de Proporcionalidad**

El Principio de Proporcionalidad se ha entendido como: *“un conjunto de herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como la de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones de la legalidad que restrinjan su ejercicio”*<sup>201</sup>

La proporcionalidad debe observarse por parte de la Administración Pública, al momento de establecer, por ejemplo, el costo de un servicio, la contraprestación pública o el monto de un tributo, cargas que el administrado se verá en la obligación de pagar, lo que no es aplicable al caso de la imposición de una multa, ya que en este caso, el carácter punitivo y si se quiere represivo de las sanciones, implica que los criterios para el establecimiento de las mismas deben atender a razones tales como la peligrosidad del sujeto, la índole de la infracción, la reiteración o reincidencia en el cometimiento del ilícito, entre otros, con el objeto de adecuar la sanción a las particulares características de la infracción y del infractor, de lo que resulta evidente que la “situación económica” del infractor constituye un elemento ajeno de la facultad sancionadora, no contemplado por otra parte, en la legislación vigente para las infracciones de las que se conocen.”<sup>202</sup>

---

<sup>201</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 63-I, de fecha 24 de febrero de 2006.

<sup>202</sup> **TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS**, Sentencia Ref. C1107016M, de fecha 23 de enero de 2012. En el inciso 6° del Art. 3 del C.T., se establece que “los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés

Este principio no solo se aplica a la configuración de la carga tributaria sino a la cuantificación de las sanciones, pues si bien la ley prescribe un mínimo y máximo para las multas y sanciones pecuniarias su fijación concreta dependerá de las circunstancias del sujeto, y las condiciones particulares que la administración deberá tomar en cuenta a fin de no vulnerar tal principio.<sup>203</sup> El artículo 228 C.T., establece que como sanción se conciben medidas pecuniarias, como infracción a las disposiciones tributarias. Menciona que en todo caso se aplicara la sanción prevista para cada infracción específica. El artículo sienta la base para la fijación de dicha medida pecuniaria en la cual el límite de la potestad tributaria es efectivamente la proporcionalidad en la cuantía de la sanción respetando los límites económicos fijados por la ley. La discrecionalidad radica entonces en que entre el mínimo y el máximo fijado para la sanción, si es que lo hubiere, deberá realizarse una individualización de la sanción en base a los criterios establecidos por la ley tributaria.<sup>204</sup>

De lo anterior se advierte que al concurrir los mismos elementos jurídicos y fácticos, así como la tipicidad en un mismo supuesto, la sanción tendría que ser pecuniariamente proporcional en ambos casos según la gravedad del hecho cometido, y la capacidad económica del contribuyente. Sin embargo, es necesario acotar, que no necesariamente las sanciones impuestas deben ser idénticas, en razón que la misma discrecionalidad faculta a la Administración a arribar a soluciones distintas pero igualmente justas. Pero es pertinente señalar, que la proporcionalidad debe tomarse en cuenta al gestionar un acto administrativo de sanción, recordando que los parámetros de sanción pecuniaria ya se encuentran previamente fijados por la ley.

---

colectivo que se trata de salvaguardar.”

<sup>203</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 63-I, del día 24 de febrero de 2006. La proporcionalidad también debe entenderse como en que todos los sujetos pasivos de la administración tributaria deben cumplir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica. En los casos de sanciones pecuniarias, dichos ingresos deben ser concebidos como aportación al gasto público. En todos los casos aunque la ley ya prevé los límites formales de cuantía económica, estos deben gravarse diferencialmente conforme a cuantía, para que el trato, no solo sea diferencial, e impacte menos cualitativamente en el patrimonio del sujeto.

<sup>204</sup> *Ibidem*. En resumen la proporcionalidad debe ser entendida como la relación entre los medios y el fin de la administración, en el sistema tributario la cual se refleja en la aplicación de todos los principios tributarios, entendidos como el sistema de valores que la constitución y el ordenamiento tributario proclaman.

El jurista español Javier Barnes, antes citado, afirma que: De ahí que el principio de proporcionalidad constituya para jueces y tribunales un canon más de control con el que contrastar la conformidad a derecho de los demás poderes públicos". De las ideas expuestas se puede colegir que, la proporcionalidad es un instrumento que el ordenamiento jurídico prevé para controlar que los límites y controles a la actividad estatal se ejerciten adecuadamente.<sup>205</sup>

La Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia expresó al respecto del Principio de Proporcionalidad: *"procede acotar, que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Es decir, que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe gravarse diferencialmente conforme a tarifas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que procede y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos."*<sup>206</sup>

Es importante determinar que este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella.<sup>207</sup>

#### **4.1.6. Principio de Economía**

El Art. 3 inciso 7° C.T., establece: *"En virtud del principio de economía, se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se*

---

<sup>205</sup> **BARNES, Javier**, *El Principio de Proporcionalidad*, Cuadernos de Derecho Público número 5, INAP Septiembre-Diciembre, 1998. El autor además define al referido principio como "un conjunto de criterios o herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como la de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones de la legalidad que restrinjan su ejercicio, desde un concreto perfil punto de mira: el de la inutilidad, innecesariedad y desequilibrio del sacrificio (...)"

<sup>206</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 95-D-2003 de fecha 23 de abril de 2004.

<sup>207</sup> **MINISTERIO DE HACIENDA, DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**, Formación de Capital Humano, Modulo 1, principios constitucionales Tributarios, 2012, [www.mh.gob.sv/portal/page/portal/](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/). sitio visitado el 13 de enero de 2013.

*evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.”<sup>208</sup>*

En términos generales se indica a través de este principio que deberá tratarse que la recaudación de los ingresos estatales no se vuelva una situación incosteable o que denote ciertas características relativas a la incostabilidad, en otras palabras que toda contribución debe plantearse de modo que la diferencia sea superior a lo que se gasta en su administración, control y recaudación.

Evitando que el contribuyente realice tanto trámite cuando no es necesario y que este no incurra en gastos tanto para la administración tributaria como también para el contribuyente, ya que este principio consiste en que toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre la suma que sale del bolsillo del contribuyente y las que ingresan a al tesoro público, así como evitar el sometimiento a los contribuyentes a que frecuenten visitas y a exámenes de recaudación de impuestos que hacen objeto al causante de vejación es y opresiones innecesarias.

#### **4.1.7. Principio de Eficacia**

*“Con base al principio de eficacia, los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos fundamentales de los administrados.”<sup>209</sup>*

Ese fundamento parte no solo como supuesto de una recaudación eficaz, sino como condición operante que limite una potestad sancionadora no normada, es decir, la discrecionalidad.<sup>210</sup>

---

<sup>208</sup> Este principio se relaciona directamente con el principio de celeridad. En tanto, que el primero pretende la no dilación de los trámites, este va mas allá, al prever la cuantificación económica de los gastos, por lo que cada etapa procesal ya se encuentra esbozada para reducir los gastos innecesarios de las costas procesales. Todo proceso en este caso el Administrativo Sancionador, trae consigo, gastos procedentes en la actividad procesal, lo que se pretende con este principio es minimizar lo más posible, los gastos en los que habrá de incurrirse no solo para los sujetos, sino para la administración misma la cual incurre en fuertes erogaciones económicas, producto de la tramitación de tales procesos.

<sup>209</sup> Art. 3 inciso 8° C.T.

<sup>210</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 104-B de fecha 15 de agosto de

La administración tributaria buscara siempre recaudar los tributos, siendo esta una de las acciones que realiza de forma eficaz ya que a la misma vez se está cumpliendo con lo que establece la ley, en donde la administración tributaria realiza una serie de actos para la realización y recaudación tributaria o todo lo concerniente sobre tributos e impuestos que la administración realiza, además de los índices de evasión e indicadores que comprueben la evolución de los métodos de gestión en todos los procesos básicos que realiza la administración o por establecimiento de técnicas de planeamiento y control de gestión que hace la DGII. Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados.

La eficacia en la recaudación de los tributos por parte de la Administración, es tangible, cuando por los medios indicados por la legislación hace coercitivo e ineludible el cumplimiento de esta obligación, en base a los hechos generadores establecidos por la ley, y de no obtener resultados eficaces en tal cumplimiento, la imposición de medidas sancionatorias, en la forma que la ley prescribe, de acuerdo a la establecido en el artículo 226 C.T., es el medio para asegurar la eficacia en el pago de los tributos, constituyendo infracción toda acción u omisión de las obligaciones tributarias o su violación, para lo cual la ley faculta a la administración a emplear medidas sancionatorias para asegurar dicho cumplimiento para que la labor recaudatoria sea eficaz y cumpla con la necesidad y el interés general.

#### **4.1.8. Principio de Verdad Material**

El artículo 3 del Código Tributario señala: *"Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales:... h) Verdad Material... Las actuaciones de la*

---

2005. La Eficacia, también se extiende a los actos no reglados. En ese sentido la ley es un instrumento que no regula en su totalidad la actividad sancionatoria de la Administración, y no determina los límites precisos dentro de los cuales esta debe actuar.

*Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos".* Los principios regulados por el Código Tributario constituyen parámetros generales, a partir de los cuales se deben fundamentar las actuaciones de la Administración Pública tributaria. Ésta, en aplicación de dichas normas, se entiende facultada para realizar vastas labores de investigación y fiscalización, entre las cuales encontramos: puede pedir informes al contribuyente, informes a terceros (personas naturales, jurídicas o Instituciones Públicas), incluso cruzar información, etc. <sup>211</sup> En suma, la Administración debe verificar los hechos y contratos efectuados por el contribuyente, lo anterior implica que debe valorar e investigar la naturaleza propia de la actuación sujeta a fiscalización y de esa forma podrá determinar si nació o no la obligación tributaria. La DGII como autoridad ejecutora debe verificar la concurrencia de los elementos necesarios para el inicio de las obligaciones; es decir, los elementos: material, personal, temporal y espacial.

La verdad material en su aplicación concreta, supone la buena fe de la Administración en todo el desarrollo del procedimiento administrativo.<sup>212</sup>

*"El Principio de Verdad Material implica que las actuaciones administrativas se debe ajustar a la verdad material que resulte de los hechos y, aún cuando éstos no hubieren sido alegados o probados por los interesados, la Administración deberá investigarlos, conocerlos y resolver conforme a ellos."*<sup>213</sup>

La Administración Tributaria solo actuara mediante el conocimiento previo amparándose a los resultados de los hechos investigados y conocidos. Por lo tanto, para efectos del proceso sancionatorio, es necesario previo a la imposición de una sanción que se hayan agotado y establecido los hechos que dieron origen al proceso, para que las partes tengan certeza de la

---

<sup>211</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 225-R-2003 de fecha 6 de noviembre de 2008.

<sup>212</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Referencia 32-Z-2004, del día 17 de Julio del 2006.

<sup>213</sup> *Ibidem*.

verdad derivada de los hechos. Así que con anterioridad al iniciar un proceso sancionatorio como los descritos en los artículos 226 y siguientes del C.T., se debe establecer una verdad que sustente el caso, para que la resolución este conforme a derecho y lo investigado y establecido por la Administración.<sup>214</sup>

El principio de verdad material pretende, que cuando se produzcan los hechos generadores deben ser apreciados en su concordancia con la hipótesis contenida en la norma como generadores del tributo, lo que es valorado y constatado por la administración tributaria al ejercer sus facultades de fiscalización.<sup>215</sup>

El objetivo del fisco es claro, intentar alcanzar la verdad de los hechos tal como realmente sucedieron, conseguir todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de las declaraciones. Por otra parte, la Administración puede interrogar a sujetos pasivos reales o presuntos, a terceros que nada tengan que ver por ejemplo solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal de los períodos tributarios de octubre a diciembre de dos mil cuatro. Con la deuda que se investiga, pero que puedan hacer alguna aportación útil respecto a ella.<sup>216</sup>

La labor investigadora realizada por la Dirección General de Impuestos Internos, por su dificultad, necesita de un auxilio adicional, el cual es parte de los deberes formales de la sociedad demandante, que bien podría ejemplificarse en la llevanza de registros legales, conservación de documentos por cierto lapso de tiempo, registro de operaciones exigidas por

---

<sup>214</sup> Ibidem. El principio de verdad material también implica que las actuaciones administrativas se debe ajustar a la verdad material o que resulte de los hechos, o aun cuando estos no hubieran sido alegados o probados por los interesados, la Administración deberá investigarlos, conocerlos y resolver conforme a ellos.

<sup>215</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 225-R-2003, del día 6 de noviembre de 2008. El principio de verdad material pretende, entre otras cosas, que cuando se produzcan los hechos generadores (por ser usualmente hechos económicos que han adquirido sustantividad o trascendencia tributaria al ser seleccionados por el legislador) deben ser apreciados en su concordancia con la hipótesis contenida en la norma como hechos generadores del tributo, lo que es valorado y constatado por la Administración Tributaria al ejercer sus facultades de fiscalización.

<sup>216</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 193-2005, de fecha 20 de Agosto de 2008.

la normativa tributaria, entrega de comprobantes, etc.<sup>217</sup>

Cuando se efectúa una investigación y la información proporcionada por el sujeto investigado no satisface las necesidades para resolver conforme a la legalidad, es necesario auxiliarse de información que sobre el caso se pueda proporcionar; en este caso en concreto las compulsas han permitido corroborar si las operaciones efectuadas y documentadas son acordes a las efectivamente realizadas por el sujeto investigado con sus proveedores, ajustándose de esta forma la base imponible a datos y hechos reales.<sup>218</sup>

Dentro de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, está la de examinar contabilidad, registros, documentos, etc, del sujeto pasivo, así como solicitar al investigado y a terceras personas u otras entidades gubernamentales o privadas los informes, ampliaciones, explicaciones, etc, sobre el contribuyente fiscalizado, de conformidad a lo regulado en el artículo 173 del C.T.<sup>219</sup>

No se puede dejar de evidenciar que el aporte del sujeto pasivo, contribuye a corregir posibles errores de hecho y de derecho en que pueda haber incurrido la Administración al ejercitar sus extensas atribuciones de investigación, haciendo las aclaraciones y demostraciones relativas a sus derechos, beneficiando así, en el sentido que la determinación no se traduzca en irrealidades y se respete el Principio de Legalidad.<sup>220</sup>

Los principios aquí señalados sirven como límites para la Dirección General de Impuestos Internos en la discrecionalidad para la admisión de la prueba en el proceso administrativo sancionador, pues tal como lo expresa el Art. 3 C.T. todas las actuaciones que realice la

---

<sup>217</sup> Ibidem.

<sup>218</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 193-2005, de fecha 20 de Agosto de 2008. Ob. Cit.

<sup>219</sup> **TRIBUNAL DE APELACIONES DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS**, Sentencia Ref. Inc. C1112013M, de fecha 30 de mayo de 2013.

<sup>220</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 90-2005 de fecha 10 de diciembre de 2007.

Administración Tributaria deben ceñirse a esos principios, pues con justicia, igualdad, celeridad, proporcionalidad, verdad material, etc., se garantiza al administrado una resolución pronta y apegada a derecho. Estos principios como fundamento en las relaciones tributarias garantizan al administrado que no se cometan arbitrariedades en su contra.

## **4.2. Principios Probatorios**

La Constitución de la república consagra en los artículos 11 y 14 el principio del debido proceso, de acuerdo con el cual, éste debe cumplirse en todas las actuaciones judiciales y administrativas; dentro de él se incluye el derecho a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en contra. Los principios que se detallan a continuación tienen amplia aplicación en el campo tributario; en él se reflejan, aunque no se mencionen expresamente cuando se analicen los medios de prueba en particular.

Las decisiones que tome la Administración para la determinación de los tributos y la imposición de las sanciones, deben fundarse en los hechos probados, es decir en las demostraciones aportadas al proceso regular y oportunamente, bien por las oficinas de impuestos o bien, por el contribuyente utilizando los medios de prueba señalados en el Código Tributario ó todos los medios de prueba admitidos en derecho, con la excepción de la prueba testimonial, que en el Capitulo anterior se explica.<sup>221</sup>

### **4.2.1. Principio de Necesidad de la Prueba.**

Las decisiones que tome la administración para la determinación de los tributos y la imposición de las sanciones deben fundarse en los hechos probados, es decir, en las demostraciones aportadas al proceso regular y oportunamente, bien por las oficinas de impuestos o bien, por el contribuyente utilizando los medios de prueba señalados en las leyes tributarias.<sup>222</sup>

---

<sup>221</sup> Art. 200 C.T.

<sup>222</sup> A este respecto el Art. 200 C.T. señala que podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho,

Este principio está consagrado en el inciso 5° del Art. 260 C.T. el cual establece que las resoluciones en las que se impone una sanción deberán dictarse con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, de ahí surge la necesidad de presentar prueba en el proceso sancionador.

El juez tiene que fallar de acuerdo a la prueba llevada al proceso, con el procedimiento establecido por la ley y no con base en el conocimiento privado personal que tenga sobre los hechos. En otras palabras, el juez debe fallar de acuerdo con lo que obra en el proceso. Así se evita la arbitrariedad y el abuso que puedan cometer los jueces. Diferente es el caso de los hechos notorios los cuales no necesitan ser probados<sup>223</sup> y, por lo tanto, el fallo que se funda en ellos no se aparta de este principio.<sup>224</sup>

De acuerdo con el maestro Devis Echandía lo que debe entenderse por necesidad de la prueba es aquello que interesa al respectivo proceso por constituir los hechos sobre los cuales versa el debate sin cuya demostración no puede pronunciarse la sentencia.

La necesidad de la prueba es una noción que comprende hechos que deben ser materia de prueba sin tener en cuenta a quien le corresponde suministrarla, por ello es objetiva, y se refiere a ciertos y determinados hechos, es decir, aquellos que en cada proceso deben probarse, en este orden de ideas se le identifica a la necesidad de la prueba como concreta.<sup>225</sup>

La pregunta que se plantea este principio es sobre: ¿Qué se debe probar en este proceso? Para dar respuesta se requiere indagar sobre los hechos materiales o síquicos que puedan

---

con excepción de la prueba testimonial, en los casos que ahí se señalan.

<sup>223</sup> Esta excepción de prueba la establece el Art. 314 C.P.C.M. el cual enumera los hechos que no requieren ser probados, siendo estos: los hechos admitidos o estipulados por las partes, los hechos que gocen de notoriedad general, los hechos evidentes, la costumbre, si las partes estuvieren conformes con su existencia y contenido y sus normas no afecten el orden público.

<sup>224</sup> **ESCOBAR FORNOS, Iván**, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx) p.259

<sup>225</sup> <http://www.buenastareas.com/ensayos/Principio-De-La-Necesidad-De-La/5311150.html>, sitio visitado el 16 de diciembre de 2013.

servir de presupuesto a las normas jurídicas aplicables en cada proceso y que la ley exige probar por medios autorizados, son medios probatorios: el testimonio, la inspección judicial, indicios, etc., a su vez, existen medios legales, aquellos que son indicados expresamente por la ley o el código y medios libres, aquellos en los que la ley deja plena libertad para utilizar cualquier medio probatorio. En consecuencia la necesidad de la prueba se contempla objetivamente y no respecto a la parte que este obligada a suministrarla y los hechos que deben probarse en cada proceso son los que forman parte del presupuesto.<sup>226</sup>

#### **4.2.2. Principio de Pertinencia de la Prueba**

Este principio consiste en que las pruebas se deben adecuar a los hechos que se pretenden probar dentro del proceso,<sup>227</sup> por ejemplo el comprobante de recepción de declaración en un proceso sancionatorio por incumpliendo de presentar declaración o presentar declaración incompleta; por lo que las pruebas deben ser pertinentes, ciñéndose al asunto de que se trata, ya en lo principal, ya en los incidentes, ya en las circunstancias importantes, es decir que la prueba que se presente debe ser coherente con lo que se plantea en el proceso.

Las pruebas deben de ser útiles y pertinentes con relación a los hechos controvertidos del proceso, pues de otra manera carecerían de eficacia jurídica en el proceso. El juzgador debe de actuar con prudencia en la apreciación de estas cualidades.<sup>228</sup>

El dato probatorio deberá relacionarse con los extremos objetivo (existencia del hecho) y subjetivo (participación del imputado) de la imputación delictiva, o con cualquier hecho o circunstancia jurídicamente relevante del proceso (v.gr., agravantes, atenuantes o eximentes de responsabilidad; personalidad del imputado; existencia o extensión del daño causado por el

---

<sup>226</sup> Ibidem.

<sup>227</sup> **MARTINEZ B., Jorge Luis**, *Manual Probatorio en Materia Tributaria*, Dirección de Impuestos Nacionales, Santa Fe, Bogotá, S.F., p. 19.

<sup>228</sup> **FORNOS, Iván**, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Ob. Cit., p. 262.

delito.)<sup>229</sup> La relación entre el hecho o circunstancia que se quiere acreditar y el elemento de prueba que se pretende utilizar para ello es conocida como “pertinencia” de la prueba.<sup>230</sup> La prueba pertinente contempla la relación que el hecho por probar puede tener con el litigio o la materia del proceso.<sup>231</sup> De tal manera que este principio es de suma importancia al momento de admitir la prueba pues si no es pertinente, es decir, si no guarda relación con el objeto del debate, y además no resulta apta y apropiada para demostrar un tópico de interés, no deberá admitirse, según lo establece el Art. 318 C.P.C.M. Es importante resaltar que este principio debe ser aplicado por la administración al momento de admitir la prueba ofrecida en un proceso sancionador, debiendo éste verificar si dicha prueba guarda relación o no con lo que se pretende probar.

#### **4.2.3. Principio de Conducencia de la Prueba**

La conducencia supone que la práctica de la prueba solicitada es permitida por la ley como elemento demostrativo de la materialidad de la conducta investigada o la responsabilidad del procesado.<sup>232</sup>

La prueba conducente son aquellas pruebas que son sometidas a la comparación con la ley para saber si el hecho se puede demostrar en el proceso con ese medio de prueba.<sup>233</sup> Por ejemplo la infracción de no inscribirse en el registro de contribuyentes estando obligado a ello, la prueba conducente para ello según el Art. 25 del R.A.C.T., es la tarjeta de contribuyente, en su defecto el formulario de inscripción en el Registro de Contribuyente en el que esté consignada la razón de recibo de la Administración Tributaria.

Cabe aclarar que la conducencia se refiere en concreto al “vehículo” o sea el medio idóneo

---

<sup>229</sup> CAFFERATA NORES, José I., *La prueba en proceso penal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, p 22-23.

<sup>230</sup> Ibidem.

<sup>231</sup> SALA DE LO CIVIL, Sentencia Definitiva, Ref. 1680-2005, de fecha 30 de mayo de 2005.

<sup>232</sup> <http://derechopenal-colombia.blogspot.com/2012/04/pertinencia-y-conducencia.html>, sitio visitado el 25 de diciembre de 2013.

para pretender probar, que conduzca; mientras que la pertinencia se refiere a la relación ya sea directa o indirecta de los medios de conocimiento con los hechos o circunstancias relativas a la comisión de la conducta, identidad y responsabilidad, para hacer más o menos probable un hecho, o en cuanto a la credibilidad de un testigo o perito.<sup>234</sup>

La conducencia también es de suma importancia en la admisión de la prueba, ya que como señala el Art. 260 C.T., en el término probatorio se deberán presentar mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes.

#### **4.2.4 Principio de la Unidad de la Prueba**

A pesar de ser de común ocurrencia la presencia en el expediente de varias pruebas recaudadas utilizando uno o varios medios probatorios, todos ellos conforman una unidad, que como tal debe ser examinada y valorada por el funcionario para confrontarla con los hechos a probar; puntualizando su concordancia o divergencia con aquellos, de manera que pueda concluir en el proceso tomándolos como un todo, formando su convencimiento global para poder decidir.

Si bien, este principio no se encuentra plasmado expresamente en las normas especiales que rigen el derecho tributario, si se halla establecido en el Art. 416 del C.P.C.M.<sup>235</sup>, el cual se aplica como norma común por disposición del Art. 8 C.T.<sup>236</sup>

Para la correcta apreciación de los hechos es necesaria la aplicación del principio de la unidad de la prueba, el cual determina que el conjunto probatorio del proceso forma una unidad y

---

<sup>234</sup> MARTINEZ B., Jorge Luis, *Manual Probatorio en Materia Tributaria*, Ob. Cit. p. 18.

<sup>234</sup> Ibidem.

<sup>235</sup> Esta disposición legal establece que "El Juez o Tribunal deberá valorar la prueba en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica..."

<sup>236</sup> "A los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes tributarias específicas, se aplicarán supletoriamente los Principios Materiales y Formales del Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines".

como tal debe ser examinada y apreciada por el juzgador.<sup>237</sup>

#### **4.2.5. Principio de Adquisición de la Prueba ó Principio de Comunidad de la Prueba.**

El ejercicio de la actividad probatoria dentro del derecho tributario pertenece tanto al sujeto pasivo (contribuyente) como al sujeto activo (Estado) y el resultado del mismo se tomará independientemente de quien haya aportado la demostración, tanto en lo favorable como en lo desfavorable; es decir que una vez se halle la prueba en el expediente, ésta puede beneficiar o perjudicar a cualquiera de los sujetos, sin importar cuál de ellos la haya allegado. En este mismo sentido pueden tomarse las pruebas adjuntadas por terceros.

Conforme al principio de comunidad de la prueba, una vez admitida ésta cualquiera de los extremos procesales se encuentra autorizado para hacer uso de ella.<sup>238</sup>

El principio de comunidad de la prueba manda que una vez admitido el medio de prueba ya no pertenece a la parte que lo propone, sino que, como regla la prueba deberá realizarse y valorarse en la sentencia, al margen de la voluntad de las partes; asimismo, la información que sea incorporada, podrá ser igualmente empleada por cualquiera de las partes a fin de sustentar sus pretensiones.<sup>239</sup>

El autor Escobar Fornos dice: *“La prueba no pertenece a la parte que la aportó, pertenece al proceso en comunidad con la otra parte, de tal manera que una prueba presentada por una parte puede beneficiar a la otra. La prueba presentada al proceso no permite al proponente aprovecharse de la parte que le resulte favorable y rechazar la que le perjudica”*<sup>240</sup>

---

<sup>237</sup> TRIBUNAL DE SENTENCIA DE COJUTEPEQUE, *Sentencia Definitiva*, Ref. 21-00 de fecha 22 de febrero del año 2000.

<sup>238</sup> SALA DE LO PENAL, *Sentencia Definitiva en Recurso de Casación*, Ref. 642-CAS-2007 de fecha 12 de enero de 2010.

<sup>239</sup> SALA DE LO PENAL, *Sentencia Definitiva Recurso de Casación*, Ref. 235-CAS-2005 de fecha 4 de noviembre de 2005.

<sup>240</sup> ESCOBAR FORNOS, Iván, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Ob. Cit. p. 259-260.

Asumida que es la carga de la prueba por las partes que intervienen en el proceso, tal como lo regula el Art. 7 y 321 C.P.C.M., y tomando en cuenta la finalidad de la misma, se introduce ésta al proceso, la cual después de pasar por la segunda de las etapas que es la admisión ya pertenece al proceso y no a las partes que la han propuesto, es mediante la instauración del principio de adquisición procesal o de la comunidad de la prueba<sup>241</sup>, que las pruebas pasan a tener un carácter común, en ese sentido cabe analizar, si después de admitida la prueba se podrá desistir de la misma, simplemente porque considera la parte que la propuso que le afectará su resultado, debiendo tenerse en cuenta el principio dispositivo, mediante el cual, si las partes conservan siempre la disposición de su pretensión, con mayor razón deben de tener la disposición de las pruebas.<sup>242</sup>

De lo apuntado, puede avisarse que se podría dar una aparente colisión entre el principio dispositivo y el de comunidad de la prueba, puesto que por el primer principio, se debe respetar el hecho de que la parte pueda disponer en no tener interés en determinada prueba, pero por el segundo principio, que es el acá esbozado ya no puede disponer de esa prueba porque ya no le pertenece, así sea el caso que él la hubiere propuesto y ya no desee introducirla, tal colisión deberá resolverse haciendo una ponderación de principios, en primer lugar el de comunidad de la prueba, tiene su fundamento en el derecho a la prueba y éste a su vez en el derecho de defensa, especialmente protegido y consignado en la Constitución de la República, por lo que el juez ante una situación semejante, en la que por una de las partes se pretende desistir de prueba aportada y admitida, pero por la otra parte existe interés en que dicha prueba se reciba, deberá resolver respetando la garantía de defensa, de donde deriva el derecho a la prueba.<sup>243</sup>

---

<sup>241</sup> **BORTHWICK, Adolfo E.C.** *Principios Procesales*, Editor Mario E. Viera, MAVÉ, Pellegrini 958, Argentina, S.F. p. 31, establece que una vez las partes hayan realizado la actividad probatoria que corresponda dependiendo de si lo que se prueba es la afirmación o la excepción, las pruebas aportadas se adquieren de forma definitiva en el proceso y revisten un carácter común.

<sup>242</sup> **ALFARO PERDIDO, Thelma Idalia Esperanza**, *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador 2013, p. 34.

<sup>243</sup> *Ibidem*. Añade la autora que una vez ofrecida, admitida y ejecutada la prueba, ya no puede desistirse de ella y el juez deberá valorar, lo que favoreciere o perjudique al que la presentó, aunado a que no podrá desistir además,

Es así que este principio se refiere a que una vez aportadas las pruebas por las partes, éstas no son de quien las promovió, sino que serán del proceso, en otras palabras, puede decirse que al momento de que las partes introduzcan de manera legal las pruebas en el proceso su función será la de probar la existencia o inexistencia de los hechos del proceso con independencia, de que lleguen a beneficiar o perjudicar a quien las promueva, o a su contradictor, quién de igual forma puede llegar a invocarla; y éstas pruebas una vez vinculadas al proceso, no podrán desistirse de las mismas o la renuncia de la prueba actuada, debido a que los medios probatorios pasan a ser de la comunidad de las partes.

Por consiguiente, una vez las pruebas se tengan de manera definitiva y se alleguen, ya sea por cualquiera de las partes o las que decreta y practique el juez al correspondiente proceso, éstas pertenecerán al proceso y no a quien las vinculo, quedando así, facultadas para el uso tanto del demandante como del demandado.<sup>244</sup>

#### **4.2.6. Principio de Lealtad y Veracidad de la Prueba**

También llamado por algunos tratadistas el principio de la inmaculación de la prueba. Las pruebas deben corresponder íntegramente a la realidad de los hechos, puesto que sobre ellos va a versar la decisión administrativa, es decir, las pruebas, cualquiera que sea el medio al que correspondan, así como la procedencia de llegada al proceso, deben estar íntegramente acordes con la verdad, exentas de malicia y de deformación para tratar de inducir a engaño. Conforme al principio de buena fé y lealtad procesal que rige en todo el derecho procesal, se exige que las partes colaboren aportando las pruebas de los hechos verdaderamente ocurridos a fin de que el Juez pueda dictar una sentencia apegada a derecho; es decir, les está vedado y es contrario a este principio la ocultación de pruebas o las tan conocidas tácticas de guardar pruebas para último momento y sorprender a la contraparte o al Juez.

---

porque la prueba ya se ejecutó y en base al principio de preclusión ya pasó el momento oportuno en que podía desistir de ella, debe permitirse el desistimiento de la prueba, si admitida no se ha ejecutado.

<sup>244</sup> <http://www.derechopedia.com/derecho-civil/7-procesal-civil/24-la-prueba-en-el-proceso-civil.html>., sitio visitado el 13 de septiembre de 2013.

Mediante los principios de defensa, contradicción e igualdad de armas, se exige que fijados los puntos en debate con la demanda y su contestación, así como con las excepciones opuestas oportunamente, previo obviamente al período de pruebas, ambas partes tengan la oportunidad de controvertir y desvirtuar con las pruebas pertinentes; oportunidad que se pierde cuando ya transcurrido el período de prueba se alegan hechos que no fueron invocados al inicio del proceso.<sup>245</sup>

Es así que la Sala de lo Civil ha dicho: *“Conforme al Principio de Buena Fe y Lealtad procesal que rige en todo el derecho procesal, se exige que se adopte una posición clara y que se aporten las probanzas en su momento oportuno, pues de lo contrario se está facilitando o permitiendo a las partes utilizar artimañas y guardar prueba para último momento, imposibilitando que la otra parte las controvierta.”*<sup>246</sup>

En virtud de este principio no se permite que con las pruebas se oculte o deforme la verdad, engañando al juez y a la otra parte.<sup>247</sup>

Es con los cambios generados por el Código Procesal Civil y Mercantil, que se dota al órgano judicial de las herramientas necesarias para evitar que conductas demostradas por las partes en las actuaciones judiciales, puedan ocasionar dilación indebida en el proceso, implique actividad ilícita, o bien que constituyan delito, facultándose al juez de una potestad no solo avizora sino inhibitoria, de ese tipo de conductas, pudiendo en dichos casos el juez proceder a la imposición de una sanción con la condena en costas y el resarcimiento de los daños y perjuicios que causare el infractor, aunado a ello a la certificación de su actuación a la Sección de Investigación Profesional de la Corte Suprema de Justicia y si el caso fuere constitutivo de delito a certificarlo a la Fiscalía General de la República.<sup>248</sup>

---

<sup>245</sup> SALA DE LO CIVIL, Sentencia de Recurso de Casación, Ref. 147-C-2007 de fecha 21 de julio de 2008.

<sup>246</sup> SALA DE LO CIVIL, Sentencia Definitiva, Ref. 44-AP-2007 de fecha 14 de enero de 2008.

<sup>247</sup> ESCOBAR FORNOS, Iván, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Ob. Cit. p. 260.

<sup>248</sup> ALFARO PERDIDO, Thelma Idalia Esperanza, *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria*, Ob. Cit. p. 39.

#### 4.2.6.1. La Veracidad

A pesar que exista un proceso adversarial, donde dos partes intentan demostrar ante un tercero que tienen la razón, ello no implica que su posición encontrada derive en artimañas destinadas a destruir a las contra-parte.

Lo anterior se ve reflejado en el campo probatorio, si bien las personas encontradas en un proceso cuentan con versiones de los hechos disímiles, (traducidas en pruebas), estas deben ser lo más aproximadas a la verdad, lo que en otras palabras quiere significar que los medios de prueba deben ser lo más fidedignos posibles.<sup>249</sup>

Si lo anterior no es realizado por alguna de las partes, la otra cuenta con la posibilidad de objetar la prueba, según el Art. 407 del C.P.C.M.<sup>250</sup> La veracidad no solo se aplica de los elementos que se aporten como pruebas a un proceso, sino de las personas que comparecen para rendir testimonio, pues este debe ser lo más apegado a la realidad de los hechos ya que el falso testimonio también está tipificado como conducta punible.

La veracidad como norma ética de actuación está vinculada con la lealtad, y esta a su vez con la verdad, en ese sentido no puede considerarse al proceso como una guerra donde gane el más hábil sino aquel que tiene la razón, en ese sentido los abogados no pueden acudir a la mentira ni a la artificiosa ocultación de la verdad para ganar un litigio.<sup>251</sup>

Por otra parte, no debe olvidarse que las partes procesales guardan una identidad con los

---

<sup>249</sup> <http://semillerodederechoprosesal.blogspot.com/2010/11/veracidad-de-la-prueba.html>, sitio visitado el 18 de septiembre de 2013.

<sup>250</sup> Dice: "Las partes podrán objetar la prueba que se pretenda introducir en las audiencias con violación a lo establecido en este código. Las objeciones que se interpongan tienen que ser oportunas y específicas. La parte que formule una objeción deberá fundamentarlas. Si no se objeta oportunamente en audiencia se entenderá que ha renunciado a ejercer este derecho. El Juez o tribunal fundamentará la admisión o rechazo de la objeción interpuesta. Las partes podrán interponer recurso de revocatoria a la decisión del juez o tribunal." El Art. 325 y 349 C.P.C.M. son otros artículos que establecen el principio de contradicción en materia probatoria.

<sup>251</sup> **DE LA TORRE DIAZ, Francisco Javier**, *Ética y Deontología Jurídica*, Editorial Dykinson, Madrid, 2000, p. 298.

intereses de las partes materiales que representan y que por tanto sus argumentaciones estarán ambientadas de acuerdo a la satisfacción de dichos intereses.

No obstante ello, deberá evitarse cualquier tipo de engaño en los planteamientos que se formulen, lo cual puede anticiparse desde el momento de la interposición de la demanda, cuando se proporciona la identidad del demandado a fin de impedir un verdadero emplazamiento, con el objeto de lograr objetivos espurios, o bien cuando se engaña proporcionando un domicilio del demandado para su emplazamiento que se adapta más a la comodidad del actor que a lo real de las circunstancias. Sobre esa mala práctica, el legislador previó en el art. 523 C.P.C.M. como uno de los motivos de forma, que habilitan la casación de la sentencia en su numeral noveno la falta de emplazamiento, el cual puede darse porque se haya proporcionado una dirección errónea de forma intencionada faltando así a la verdad con que debe proporcionarse la información en el proceso.<sup>252</sup>

#### **4.2.6.2. Lealtad**

Se define como la fidelidad al compromiso de defender lo que creemos y en quienes creemos, en los buenos y en los malos momentos. La lealtad es un valor que básicamente consiste en nunca darle la espalda a determinada persona, grupo social y que están unidos por lazos de amistad o por alguna relación social, es decir, el cumplimiento de honor y gratitud, la lealtad está más apegada a la relación en grupo.<sup>253</sup>

La lealtad que deben tener los profesionales del derecho tanto con el cliente, con su colega y

---

<sup>252</sup> ALFARO PERDIDO, Thelma Idalia Esperanza, *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria*, Ob. Cit. p. 40.

<sup>253</sup> También se define como el conjunto de reglas de conducta presididas por el imperativo ético a que deben ajustar su comportamiento todos los sujetos procesales (partes, procuradores, abogados, jueces, etcétera). Consiste en el deber de ser veraces y proceder con buena fe, de todos cuantos intervienen en el proceso, a fin de hacer posible el descubrimiento de la verdad. La lealtad procesal es consecuencia de la buena fe en el proceso, y excluye las trampas judiciales, los recursos torcidos, la prueba deformada, las inmoralidades de todo orden. <http://www.monografias.com/trabajos88/lealtad-probidad-y-buena-fe-derecho-procesal/> sitio visitado el 18 de septiembre de 2013.

sobre todo con el juez, debe ser una máxima que todo profesional debe cumplir, para poder de esta forma cambiar la mala imagen de los abogados y sobre todo del alicaído poder judicial, que en este caso vendría a ser el máximo referente de la administración de justicia nacional, es sumamente desagradable para los abogados que se califique al poder judicial como el órgano más corrupto e ineficaz, si tan solo se practicara el decálogo del abogado realizado por Couture, cuan diferente sería la imagen que se daría a la sociedad.<sup>254</sup>

Junto a la veracidad el legislador trata la lealtad, como valor fundamental que debe regir nuestra vida, el cual indica caminar por el camino de la rectitud, y si así se hiciera implica un actuar procesal de forma recta es decir sin engaños o fraude, debiendo entenderse la lealtad como un valor que puesto en práctica por el abogado lo debe tener hacia sí mismo, hacia su cliente, hacia su contraparte y hacia el proceso, lo cual muestra que a pesar de tener su posición en el litigio, no debe actuar fraudulentamente. Aunado a que la lealtad debe constituirse como una regla de actuación que debe ser aplicada no solo por las partes procesales sino por todos aquellos que intervienen en el proceso ya sea como parte material o procesal, más importante aun la lealtad que el juez debe demostrar en el proceso.<sup>255</sup>

#### **4.2.6.3. Lealtad hacia sí mismo**

Hablase de lealtad hacia sí mismo desde la perspectiva procesal, cuando el abogado reconoce sus falencias académicas para iniciar, seguir y fenecer un caso determinado y las cambia por fortalezas, pues reconoce que iniciarlo en esa forma sería un suicidio procesal, que le traería como consecuencia, el fracaso del proceso, y la mediocridad como profesional; igual situación se requiere respecto del juez de quien se espera que sea un profesional que académicamente esté en constante preparación, versado en derecho, quizá más que las partes que actúan en el proceso y no precisamente por querer resaltar superioridad académica, sino porque ante su

---

<sup>254</sup><http://www.monografias.com/trabajos66/lealtad-abogado/>, sitio visitado el 18 de septiembre de 2013.

<sup>255</sup> **ALFARO PERDIDO, Thelma Idalia Esperanza**, *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria*, Ob. Cit. p. 40 – 41.

conocimiento se ha sometido una controversia, la cual desde el punto de vista de las partes materiales es su caso y representa para ellos, una situación judicial importante, por lo tanto se requiere de la sapiencia del funcionario que lo resolverá debiendo estar preparado para ello.<sup>256</sup>

La profesión de abogado, en particular, a causa de la clase de trabajos a la misma referente, coloca constantemente a quien ella se dedica, en situaciones muy dadas a poner a prueba la rectitud de su conciencia. De ahí la necesidad de que en su ánimo vayan asentándose desde que principia el estudio de su carrera, las nociones de buen gobierno interior que han de guiarle en el curso de su vida profesional. Sin firmeza de carácter para no transigir con lo malo, sin principios de honradez que arraiguen profundamente en su espíritu, jamás puede el abogado alzarse a mayor altura en la sincera estimación de sus conciudadanos, aunque le adornen, por otra parte, notables dotes de ingenio y saber.<sup>257</sup>

#### **4.2.6.4. Lealtad hacia su cliente**

Cuando se habla de lealtad hacia su cliente, en primer lugar el abogado debe pensar en que quiere que esa persona vuelva y busque sus servicios como profesional, lo cual hará si ha alcanzado la satisfacción en la resolución de su caso, pero si se analiza desde el matiz procesal, entraña aquel tipo de conductas en la que genere confianza y compromiso de su parte en el desarrollo del proceso.<sup>258</sup>

La lealtad obliga al abogado el cumplimiento de los siguientes deberes: decirle la verdad, hacerle conocer el alcance del problema mantenerlo informado sobre el avance del proceso, demostrar interés por la causa, actuar con agilidad, instruir al cliente sobre lo que debe hacer o decir<sup>259</sup>, presentar toda la prueba posible, no transigir ni renunciar derechos sin el expreso

---

<sup>256</sup> Ibidem.

<sup>257</sup> CAMPOS MONGE, Christian E., *Deber de Probidad y el Ejercicio de la Abogacía en la Función Pública*, Revista de Ciencias Jurídicas N° 109, S. E., S. Ed. Costa Rica, 2006, p. 23

<sup>258</sup> DE LA TORRE DIAZ, Francisco Javier, *Ética y Deontología Jurídica*, Ob. Cit. p. 41

<sup>259</sup> Sobre ese punto el Art. 70 C.P.C.M. dice "El poder se presume aceptado por su ejercicio. Desde su

consentimiento del cliente, secreto profesional, etc. La independencia del abogado le obliga a no ser partícipe de los intereses en conflicto y por eso no es conveniente el pacto de cuota-litis<sup>260</sup> así como la aceptación del mandato, porque el primero convierte al abogado interesado en la cuota-litis, y, el segundo le hace también litigante, haciendo proclive a que el proceso se revista de pasión y encono.<sup>261</sup>

Por otra parte si bien el abogado debe de velar por los intereses de su cliente, no por ello, actuará contra la ley.

Respecto de la lealtad hacia el cliente desde la perspectiva del juez, de todos es sabido que el juez no tiene clientes, pues la administración de justicia es gratuita, tal como lo prescribe el Art. 181 C.N., en consecuencia no pagan por el servicio que se les presta, sino mas bien, ante el juez existen usuarios de la administración de justicia, y en ese sentido puede decirse que el único compromiso del juez es con la Constitución y con las leyes secundarias, y cuando el juez faltare a ese compromiso, estaría faltando a la lealtad hacia los usuarios, quienes desde el inicio esperan que su caso sea resuelto apegado a la norma y no a otros aspectos.<sup>262</sup>

#### **4.2.6.5. Lealtad hacia la contraparte**

Los deberes del abogado con el adversario o contraparte se refieren a la lealtad en la contienda, a la independencia, al respeto y solidaridad profesional. La lealtad en la contienda significa la defensa honesta de la causa, utilizando el lenguaje forense que no debe confundirse con el lenguaje vulgar.

---

aceptación el procurador deberá prestar el asesoramiento y defensa jurídica a la parte en el proceso y la representará en la realización de sus distintos actos procesales, actuando en nombre y por cuenta de ésta, salvo cuando deban ser realizados personalmente por la parte.

<sup>260</sup> **MOSSET ITURRASPE, Jorge y Ricardo Luis LORENZETTI**, *Contratos Parte Especial*, Rubinzal - Culzoni Editores, Santa Fe, Argentina, 2003, p. 56. Definen cuota litis como un convenio por el cual quien debe comparecer en juicio para patrocinar o representar a otro, ejecuta su trabajo a cambio de una parte de lo que corresponda a su cliente en caso de triunfar en el litigio.

<sup>261</sup> <http://www.monografias.com/trabajos66/lealtad-abogado/>, sitio visitado el 18 de septiembre de 2013.

<sup>262</sup> **ALFARO PERDIDO, Thelma Idalia Esperanza**, *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en*

El respeto y la solidaridad obligan al abogado a mantener con el colega adversario relaciones de cordialidad, sin que eso signifique renuncia de la independencia, no se debe olvidar la célebre frase: "tratemos como nos gustaría que nos traten", esta frase encierra el punto básico de la lealtad con la contraparte, mas aun cuando está en discusión un derecho y se produce por tanto un conflicto de intereses o una incertidumbre jurídica, está en los abogados demostrar sus valores morales y éticos, actuando no solo con lealtad, sino con veracidad, compromiso y sobre todo con una profunda convicción a la justicia, todos los artículos expuestos por Couture se relacionan el uno con el otro y son una extensa cadena de principios que deben y deberían ser cumplidos por todos los profesionales, no solo por los abogados, la deontología profesional inculca estos principios y está en el profesional seguirlos o no.<sup>263</sup>

En relación al abogado, en la lealtad hacia la contraparte, podría pensarse que por no estar velando por los intereses de la contraparte no le corresponde serle leal; sin embargo en actuaciones como cuando realiza algún tipo de negociación a fin de dar por terminado el proceso, haciéndolo sin el consentimiento de su poderdante, sería como sostener negociaciones no serías pues carece de la facultad, igual situación podría pensarse en el caso en donde el abogado trate de llegar a una terminación del proceso negociando no con el abogado sino con la parte material dejando de fuera en el asesoramiento al abogado de la contraparte, o bien en aquellos casos donde los abogados dan explicaciones a los jueces de los casos en ausencia de la contraparte, estos y otros casos que en la práctica tribunalicia podrían presentarse pueden y deben ser impedidos en primer lugar por la propia iniciativa del abogado, caso que su ética no se lo dicte el juez debe impedirla pues implica actividad ilícita en el proceso.<sup>264</sup> De la misma manera, el juez, aunque no tenga contraparte en el proceso, por ser un sujeto procesal que se ubica super partes, debe lealtad a ambas partes en el proceso, en el sentido que no puede dar asesoramiento a ninguna de las partes sobre la tramitación del proceso, puesto que además de estar esa conducta sancionada en el código penal como

---

*materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria*, Ob. Cit. p. 42

<sup>263</sup> <http://www.monografias.com/trabajos66/lealtad-abogado/>, sitio visitado el 18 de septiembre de 2013.

<sup>264</sup> **ALFARO PERDIDO, Thelma Idalia Esperanza**, *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria*, Ob. Cit. p. 43.

prevaricato, en el Art. 310 C.P.C.M., estaría el juez faltando a una norma ética, que no solo acarrea responsabilidad penal sino profesional.<sup>265</sup>

#### **4.2.6.6. Lealtad hacia el Proceso**

El procurador también tiene los deberes de lealtad siguientes: respeto a al juez o tribunal; la autoridad, el juez o tribunal son dignos de todo respeto por la investidura y función que ejerce independientemente de la persona; el abogado debe hacer del proceso una síntesis de la verdad descubierta con la investigación a fin de que el juez pueda tener seguridad de administrar justicia; el abogado tiene que demostrar su fe en la justicia y en el ejercicio de la profesión frente a la autoridad; además la independencia del abogado en el ejercicio del derecho le permite actuar con responsabilidad, con sensibilidad, con sentimiento altruista, con desinterés, con delicadeza y con modestia.<sup>266</sup>

En la lealtad de las partes hacia el proceso, los procuradores faltan a la lealtad cuando realizan conductas como, inducir a error al juez, citando jurisprudencia para robustecer sus argumentos de forma maliciosa, que aunque cierta pero está superada, presentar escritos ofensivos, sea que estas ofensas sean para con el tribunal o su contraparte, conducta que ya ha sido prevista por el legislador, imponiendo el deber de abstención, tal como se establece en el Art. 160 C.P.C.M.,<sup>267</sup> también cuando se plantean incidentes, oposiciones y recursos innecesarios o improcedentes con el único motivo de dilatar mas el proceso, sancionándose con la imposición de costas, tal como se prevé en el Art. 260 inciso 3 C.P.C.M.,<sup>268</sup> o bien cuando se presenten

---

<sup>265</sup> Ibidem.

<sup>266</sup> El principio de independencia judicial implica, en su aspecto externo, que el Órgano Judicial no está supeditado a los otros Órganos del Estado, en lo que se refiere al ejercicio de las funciones que la Constitución y las Leyes le confieren; y en el aspecto interno, que los Jueces y Magistrados actúen autónomamente y que sus decisiones sean respetadas, siendo sometidas a análisis por los superiores jerárquicos, únicamente, cuando se ejerzan algunos de los mecanismos procesales de revisión o impugnación de resoluciones judiciales, estatuidos en nuestro orden jurídico”.

<sup>267</sup> La referida disposición legal expresa: “Los escritos será legibles, evitar cualquier expresión ofensiva, consignar en el encabezamiento los datos identificadores del expediente, expresar con la debida claridad lo que se pretende y ser suscritos y sellados por el abogado que los presenta.

<sup>268</sup> “...El incidente de oposición se resolverá en dicha audiencia y sólo será recurrible la decisión que estima

recursos, para evitar la firmeza de la decisión, según el Art. 275 del mismo cuerpo de ley; así como, valerse de pruebas falsas, emplear ardid o maniobra dolosa que induzca a error al tribunal, interponer ante el tribunal su influencia personal o la de un tercero para lograr sus propósitos, casos que están previstos y sancionados por el legislador como fraude procesal, tráfico de influencias entre otras figuras delictivas, debiendo entonces actuar en el proceso de tal manera conforme a la lealtad que incluso sean capaces de develar las pruebas que tuvieren como en el caso de las estipulaciones probatorias, contenidas en el Art. 321 inciso tercero C.P.C.M., y no ocultar la prueba pues incluso, se pone de manifiesto que es con la presentación de la demanda que debe anexarse materialmente toda la prueba documental que se tuviere precluyendo además el derecho de presentarla.<sup>269</sup>

De nuevo, la lealtad hacia el proceso, pero ahora observada por el juez, implica que el juez tiene deberes en el proceso que no debe dejar de cumplir, entre estos esta la obligación de resolver contenida en el Art. 12 C.P.C.M., la cual no puede dejar de cumplir, ni aplazar, dilatar, o negar la decisión, puesto que su compromiso es la administración de justicia de una forma pronta y cumplida lo que dejara de hacer si se rehúsa a resolver, y que trae como consecuencia la no lealtad hacia el proceso por parte del juez, y que se proyecta en la responsabilidad judicial.<sup>270</sup>

#### **4.2.7. Principio de Publicidad de la Prueba**

Según éste, las pruebas que reposen en el informativo deben ser conocidas por el contribuyente e inclusive puede intervenir en su práctica en muchos casos y objetarlas y discutir las en todos los eventos. Este principio se encuentra muy ligado al de la contradicción de la prueba puesto que este es el paso necesario para que igualmente se de cumplimiento a

---

justificada la oposición. Entre otro caso se ordenará la continuación de los trámites, imponiendo al requerido el pago de las costas que hubiera generado el incidente...”

<sup>269</sup> ALFARO PERDIDO, **Thelma Idalia Esperanza**, *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria*, Ob. Cit. p. 44.

<sup>270</sup> *Ibidem*, p. 44.

ese principio. En derecho tributario se desarrolla desde la etapa de investigación puesto que el contribuyente conoce y participa, en la generalidad de los casos, en la obtención de la prueba, como sucede en la inspección tributaria. Luego, en las etapas de determinación y discusión necesariamente tiene conocimiento de ellas y por eso en ambas oportunidades puede discutir las, solicitar otras demostraciones o allegarlas, en algunas de las cuales puede participar en su obtención.<sup>271</sup> Este principio tiene las siguientes manifestaciones: se les debe permitir a las partes intervenir en el procedimiento probatorio, y en el análisis de las pruebas debe ser conocido por las partes y cualquier otra persona que se interese en el juicio. Se relaciona ampliamente con los principios de contradicción e igualdad de la prueba.<sup>272</sup>

#### **4.2.8. Principio de Formalidad y Legalidad de la Prueba**

Este alude a una serie de aspectos morales y éticos que implican la ausencia de vicios en su obtención dentro de proceso o fuera de él; esto es, la prueba debe estar libre de dolo, error, violencia e inmoralidad, lo que equivale a revestir la prueba de requisitos intrínsecos para su propia existencia y validez como elementos de convicción para el funcionario del conocimiento. Requiere de la honestidad del funcionario al recaudar y valorar la prueba, así como de la del contribuyente o el tercero al rendirla.<sup>273</sup>

Este principio implica que dependiendo de la clase de proceso, la prueba debe estar revestidas de los requisitos extrínsecos e intrínsecos que exige la ley para su producción.<sup>274</sup>

El procedimiento administrativo se establece tanto en beneficio de la administración como en el de los particulares, por eso la administración tiene la pretensión de dictar sus actos conforme a derecho, esto es, que se cumplan las formalidades preestablecidas para dar seguridad jurídica.

---

<sup>271</sup> MARTINEZ B., Jorge Luis, *Manual Probatorio en Materia Tributaria*, Ob. Cit., p. 11.

<sup>272</sup> ESCOBAR FORNOS, Iván, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Ob. Cit. p. 260.

<sup>273</sup> MARTINEZ B., Jorge Luis, *Manual Probatorio en Materia Tributaria*, Ob. Cit. p. 13.

<sup>274</sup> ESCOBAR DE GUCH, Esmeralda Beatriz y Marvin Adalberto GUCH MAJANO, *Innovaciones Derivadas de la Oralidad en la Producción de la Prueba Testimonial en el Código Procesal Civil y Mercantil*, Tesis de grado

En virtud del principio de formalidad y legalidad de la prueba, las pruebas están sometidas a un procedimiento que debe seguirse en cada tipo de proceso, aunque en materia procesal constitucional el formalismo es atenuado. Por otra parte deben ser excluidos los medios probatorios e inmorales y las pruebas viciadas de dolo, error y violencia.<sup>275</sup>

El dato debe ser legal, como presupuesto indispensable para su utilización en abono de un convencimiento judicial válido.<sup>276</sup>

Su posible ilegalidad podrá originarse en dos motivos: por su irregular obtención o por su irregular incorporación al proceso.<sup>277</sup> Aunque no hubiera reglamentación expresa, la tutela de las garantías individuales constitucionalmente reconocidas, exigirá que cualquier dato probatorio que se obtenga en violación de ellas, sea considerado ilegal y, por ende, carezca de validez para fundar la convicción del juez: para eso están las garantías; para eso está la sanción de nulidad.<sup>278</sup>

Este importante aspecto no ha sido siempre bien advertido, pues frente a la importancia conviccional de la prueba ilegalmente obtenida, a veces se ha intentado aprovecharla olvidando que no puede intentarse la utilización de ningún acto contrario a la ley, so pretexto de hacer cumplir la ley, sin incurrir en una contradicción fundamental, y que compromete la buena administración de justicia el pretender constituirla en beneficiaria de un hecho ilícito. No

---

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 2010 p. 40.

<sup>275</sup> **ESCOBAR FORNOS, Iván**, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Ob. Cit. p. 260-261.

<sup>276</sup> Este principio lo recoge el Art. 316 C.P.C.M., el cual establece lo siguiente: "Las fuentes de prueba deberán obtenerse de forma lícita, quedando expedita a las partes la posibilidad de denunciar su origen u obtención cuando sea contrario a la ley. Las fuentes de prueba obtenidas con vulneración de derechos constitucionales no serán apreciadas por el juez al fallar, y en este caso deberá expresar en qué consiste la violación. La práctica de los medios Probatorios en forma contraria a lo previsto por las leyes procesales determinará la nulidad del medio correspondiente. Sin embargo, la fuente de prueba podrá ser utilizada siempre que su aportación se hubiera realizado conforme a las normas legales.

<sup>277</sup> Al primero de ellos se refiere el último inciso del Art. 2 C.P.C.M. cuando en señala que "las pruebas que se hubieren obtenido, directa o indirectamente, con infracción de derechos o libertades fundamentales, no surtirán efecto. No obstante esos dos motivos están recogidos en los últimos dos incisos del Art. 316 C.P.C.M.

<sup>278</sup> **CAFFERATA NORES, José Ignacio., y Otros**, *Manual de Derecho Procesal Penal*, Ediciones Universidad Nacional de Córdoba, Buenos Aires, Argentina, S.F. p. 335.

hay lugar a Maquiavelismo en materia probatoria: nunca el fin de castigar a un culpable justificará utilizar un medio ilícito.<sup>279</sup> Armijo Sancho define la prueba ilícita como: “aquellas que se han obtenido o valorado con vulneración de derechos constitucionales e implican un perjuicio real y efectivo para alguna de las partes del proceso”<sup>280</sup>

La doctrina explica los frutos del árbol envenenado, referido a que la tacha de ilegalidad deberá alcanzar no sólo a las pruebas que constituyan en sí mismas el corpus de la violación a la garantía constitucional (v. gr., la confesión obligada), sino también a las que se pudieran coleccionar gracias a aquel quebrantamiento; es decir, a las que sean sus consecuencias necesarias e inmediatas –pruebas ilícitas por derivación–, siempre que éstas no hubiesen podido obtenerse igualmente sin la vulneración de aquélla. Lo contrario importaría una interpretación indebidamente restrictiva del ámbito de actuación de la garantía constitucional, pues se la reduciría a los casos de quebrantamiento palmario y evidente, privándola de operatividad en las hipótesis de vulneración larvada o encubierta, legitimando el fruto de su violación, lo que alteraría su esencia. Además, al otorgarle a la violación de la Constitución alguna eficacia (aun indirecta), significaría estimularla en la práctica.<sup>281</sup>

Cierto es que estas soluciones pueden llevar a la impunidad de algún delito. Pero no es menos cierto que el orden jurídico ha optado en muchos casos por ella, si éste fuera el precio de la tutela de otros valores o intereses que ha considerado más valiosos que el castigo del ilícito, dándoles una protección de rango constitucional (y a veces también a través de legislación de jerarquía inferior).<sup>282</sup> La aplicación del principio de legalidad, demanda que la prueba sea aportada al proceso en la forma que manda la ley, y que ésta declare admisible.<sup>283</sup>

En la doctrina se habla de la regla de la exclusión y la teoría de los frutos del árbol venenoso.

---

<sup>279</sup> Ibidem.

<sup>280</sup> **ARMIJO SANCHO, Gilbert**, *Garantías Constitucionales, Prueba Ilícita y la Transmisión al Nuevo Proceso Penal*, 1ª. Ed., Colegio de Abogados de Costa Rica, San José, 1997, p. 120.

<sup>281</sup> **CAFFERATA NORES, José Ignacio., y Otros**, *Manual de Derecho Procesal Penal*, Ob. Cit. p. 336-337.

<sup>282</sup> Ibidem, p. 338.

La primera es conocida como la exclusionary rule y la segunda es extensión de la primera. Según la regla de exclusión no puede aceptarse como válido que se utilicen pruebas directamente relacionadas con otros elementos de prueba ilícitos, para sustentar una posición contraria a la del imputado o acusado en un procedimiento<sup>284</sup>.

Según la doctrina del fruto del árbol venenoso o árbol emponzoñado (fruit of the poisonous tree doctrine), que prima en el sistema norteamericano, cuando el procedimiento inicial es violatorio de garantías constitucionales, esa ilegalidad se va a proyectar a todos los actos que resulten consecuencia de este. Así se prohíbe valorar todas las pruebas derivadas de la prueba ilícitamente obtenida<sup>285</sup>. De esta forma, si ha de evitarse todo efecto en el proceso de los materiales probatorios o informaciones que han sido obtenidos de modo irregular, igualmente deberá proscribirse la admisión de informaciones o materiales obtenidos gracias a la previa irregularidad acaecida.<sup>286</sup>

En la misma línea de pensamiento, Carbonell apunta que de la regla de exclusión de la prueba ilícitamente obtenida deriva la teoría del “fruto del árbol envenenado”, “según la cual es nulo también todo lo que derive de una prueba obtenida ilícitamente, siempre que entre la violación inicial y las pruebas adicionales haya una conexión lógica”<sup>287</sup>.

Para Cafferata Nores, la exclusión de la prueba ilícita, puede llevar a la impunidad. “Pero no es menos cierto que el orden jurídico ha optado en muchos casos por la impunidad, cuando ello ha sido el precio de la tutela de otros intereses que ha considerado más valiosos que el castigo del ilícito, dándoles una protección de rango constitucional”<sup>288</sup>.

---

<sup>284</sup> **SALA DE LO CIVIL**, Sentencia Definitiva, Ref. 1479-2003 de fecha 17 de septiembre de 2003.

<sup>284</sup> La prueba ilícita en el Derecho Chileno en <http://www.monografias.com/trabajos65/prueba-ilicita-chile/prueba-ilicita-> sitio visitado el 1 de Octubre de 2013.

<sup>285</sup> Ibidem.

<sup>286</sup> **ARAYA VEGA, Alfredo**, *La Teoría de los Frutos del Árbol Envenenado*, Críticas e Interpretación en Costa Rica, S.E., S.F. p. 19.

<sup>287</sup> **CARBONELL Miguel**, *No admitamos las pruebas ilícitas*, en <http://www.miguelcarbonell.com/>, sitio visitado el 1 de Octubre de 2013.

<sup>288</sup> **CAFFERATA NORES, José I.**, *La prueba en proceso penal*, Ob. Cit., p. 13.

#### 4.2.9. Principio de la Carga de la Prueba

En virtud de este principio las partes soportan las consecuencias de no probar los hechos que constituyen el supuesto de hecho de la norma jurídica. Por otra parte, impide que el juez dicte sentencia inhibitoria de fondo.<sup>289</sup>

Para Jorge Luis Martínez, al contribuyente o responsable le incumbe probar los supuestos de hecho de las normas jurídicas cuya aplicación está solicitando.<sup>290</sup>

Quien invoca algo que rompe el estado de normalidad, debe probarlo, a quien afirma incumbe la prueba. Básicamente, lo que se quiere decir con este aforismo es que la carga o el trabajo de probar un enunciado, debe recaer en aquel que rompe el estado de normalidad, o sea el que afirma poseer una nueva verdad sobre un tema está obligado a probarlo.<sup>291</sup>

#### 4.2.10. Principio de Contradicción de la Prueba

De acuerdo a este principio las pruebas deben ser aportadas con conocimiento de las partes, para que esta pueda aceptarla, impugnarla, tildarla de impertinente, etcétera.<sup>292</sup> Cada parte interviniente en el proceso tiene un interés particular en él, eso es demostrar la verdad de sus

---

<sup>289</sup> ESCOBAR FORNOS, Iván, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Ob. Cit. p.262

<sup>290</sup> MARTINEZ B., Jorge Luis, *Manual Probatorio en Materia Tributaria*, Ob. Cit. p. 15.

<sup>291</sup> <http://www.monografias.com/trabajos71/teoria-general-prueba/>, sitio visitado el 1 de Octubre de 2013. Encontramos este principio en el Art. 321 C.P.C.M. que dice “La carga de la prueba es exclusiva de las partes. Sin embargo, respecto de la prueba que ya fue debida y oportunamente aportada y controvertida por las partes, el juez podrá ordenar diligencias con el fin de esclarecer algún punto oscuro o contradictorio; en tales diligencias no se podrán introducir hechos nuevos, bajo ninguna circunstancia, ni tampoco practicar ningún medio probatorio no introducido oportunamente por las partes. Las partes podrán estipular de manera previa determinados hechos que se consideren probados, y así lo comunicarán por escrito al juez, diez días antes de la celebración de la audiencia probatoria o en el acto mismo de dicha audiencia.”

En ese sentido se observa que la carga de la prueba corresponde a las partes, es decir, demandante y demandado. El Art. 203 del C.T., establece que “Corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor. Corresponde a la Administración Tributaria comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al contribuyente.”

<sup>292</sup> ESCOBAR FORNOS, Iván, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Ob. Cit. p.260.

afirmaciones o pretensiones. El actor afirmará los hechos que constituyan la causa de sus pretensión, aportando las pruebas que los verifiquen; del mismo modo el demandado hará lo propio respecto de los hechos que fundamenten su resistencia. Es como consecuencia de ese choque entre ambas partes, que se origina la necesidad de que se ejerza un control recíproco entre sí con el objeto de precautelar los respectivos derechos. Es así como surge esa contradicción.<sup>293</sup>

Existen ocasiones en que no todas las pruebas con que se cuenta son beneficiosas para lograr lo deseado, en ese caso las partes sólo aportan al proceso aquéllas que crean conveniente a su derecho. En la tarea de llegar a la verdad, las partes acercan pruebas al proceso, ejerciendo su deber de colaboración con el juez. Esa colaboración reviste un carácter parcial, pues obviamente, las partes sólo aportarán aquéllas pruebas que beneficien a su pretensión. Esa relatividad es subsanada por el ofrecimiento de pruebas de la contraparte, lo cual establece cierto grado de equilibrio en el proceso, brindado igualdad de oportunidades a las partes, ya sea para refutar las ofrecidas o para fortalecer el derecho defendido.<sup>294</sup>

Ese equilibrio, es el resultado del principio de contradicción, sin el cual se estaría frente a una actividad arbitraria del juzgador, pues el mismo estaría oyendo una sola campana. El principio de contradicción está implícito dentro de la garantía constitucional del debido proceso. Es por ello que a cada una de las partes se les debe brindar la oportunidad razonable de tomar posición, de pronunciarse, de contradecir las afirmaciones, pretensiones o pruebas presentadas por la otra parte, y así también pudiendo ofrecer las pruebas que hacen a su derecho. Las partes tiene la facultad de ejercer una rigurosa fiscalización entre sí pues la producción de una prueba secreta, es decir a escondidas de la contraparte es ineficaz. Esta tarea de inspección, de la cual se habla, puedes ser desarrollada a lo largo de todo el procedimiento probatorio. Es allí donde se ve la importancia de aportar pruebas al proceso y, la

---

<sup>293</sup> RAMIREZ SALINAS, Liza A., *Principios Generales que rigen la Actividad Probatoria*, <http://teoriadelaprueba.blogspot.com/>, sitio visitado el 3 de Octubre de 2013.

<sup>294</sup> *Ibidem*.

responsabilidad no sólo descansa sobre las espaldas de la parte a quién corresponde la carga de la prueba, pues así se estaría menoscabando el derecho en que goza el defendido, de ejercer control y vigilancia sobre el procedimiento probatorio. El Principio de Contradicción tiene por objeto potenciar el derecho del ciudadano a gozar de igualdad durante el proceso, para lograr la efectividad de su participación y culminar así, en la tan anhelada certeza.<sup>295</sup>

El denominado principio de Contradicción, de bilateralidad, o de controversia, es una consecuencia de principios como el de igualdad, de inviolabilidad de la defensa y del debido proceso,<sup>296</sup> mediante este principio se establece la oportunidad de contradecir lo argüido por el actor en su demanda o por el demandado en su contestación o contravención, respectivamente; intervenir en el proceso, o debatir en el proceso, pero ello no significa que necesariamente tiene el deber de defenderse, de ofrecer pruebas o de impugnar las resoluciones, basta que se tenga la oportunidad de hacerlo y si no lo hiciera no por ello el proceso adolecerá de vicio alguno.<sup>297</sup>

Este principio, es una derivación de la garantía de audiencia, puesto que tiene como presupuesto para que pueda ejercerse, el hecho que se le hubiese oído en el proceso.<sup>298</sup>

Devis Echandia, extraía las siguientes derivaciones de este principio: “ a) *Que dentro del proceso todas las partes deben de gozar de iguales oportunidades para su defensa;*... b) *Que*

---

<sup>295</sup> Ibidem.

<sup>296</sup> **BORTHWICK, ADOLFO E.C.** *Principios Procesales*, Ob. Cit., p. 49, en el que manifiesta el autor que dicho principio no es más que una aplicación del principio de igualdad, al conferírsele a las partes igualdad de oportunidades, tanto en la defensa como en el ataque y que si concediéndosela no la utilizare, no por ello se considerará vulnerado el principio de contradicción, ya que estaría en la aplicación del principio dispositivo, no es pues el ejercicio efectivo de contradecir cuando cobra eficacia este principio, sino en la posibilidad que tiene la parte de ejercitarlo, por eso el autor le asigna un carácter de eventual al principio de contradicción.

<sup>297</sup> **ALFARO PERDIDO, Thelma Idalia Esperanza**, *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria*, Ob. Cit. p. 37.

<sup>298</sup> **BORTHWICK, ADOLFO E.C.** *Principios Procesales*, Ob. Cit. p. 53, para el autor de la obra el principio de contradicción no tiene excepciones, porque no son excepciones las que se realizan, cuando se dicta una medida cautelar sin oír a la otra parte, sino lo que únicamente se da es que el acto del emplazamiento para oír a la otra parte se posterga, en ese sentido siempre hay que oír pero posteriormente, constituiría una excepción si realmente se diera una supresión de la garantía de audiencia.

*no son aceptables los procedimientos privilegiados en razón de raza, fortuna, nacimiento o religión.*<sup>299</sup>

En relación a la iniciativa probatoria del juez respecto de este principio, ha de formularse la siguiente interrogante: si la parte a quien le corresponde contradecir la prueba, no lo hiciera puede el juez en base a dicha facultad hacerlo, basados en que si puede ordenarla con mayor razón puede refutarla, se considera que la respuesta a esa interrogante es un no, ya que el contradecir la prueba le corresponde a la parte que no ha presentado la prueba y la iniciativa probatoria tiene su presupuesto en la duda interior que sintiere el juez, que no es precisamente el motivo de una contradicción.

#### **4.2.11. Principio de Preclusión**

En virtud de este principio, las pruebas deben presentarse y recibirse dentro de las audiencias, plazos o términos establecidos por la ley. Vencidas estas etapas se pierde el derecho de hacerlo.<sup>300</sup> Mediante la aplicación de este principio se impide sorprender al contribuyente con hechos y argumentos que no pueda controvertir y que por lo tanto sobre ellos no pueda ejercer su derecho de defensa.

Hace alusión a la oportunidad procesal de solicitar y adjuntar pruebas que tiene el sujeto pasivo del impuesto y de las sanciones, así como de ordenarlas oficiosamente practicarlas, por parte de la Administración.<sup>301</sup>

Dicho principio se pone de manifiesto en el Art. 200 C.T., el que dice: *“Podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, ésta prueba*

---

<sup>299</sup> *Ibíd.* p.51, el autor entiende que todas las personas son iguales ante ley pero que existen casos de determinados funcionario que en consideración a su investidura por razón del cargo, gozan de privilegio constitucional y podrán ser juzgados eventualmente por otro juez.

<sup>300</sup> **ESCOBAR FORNOS, Iván**, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Ob. Cit. p.261.

<sup>301</sup> **MARTINEZ B., Jorge Luis**, *Manual Probatorio en Materia Tributaria*, Ob. Cit. p.13.

*únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicios en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.”*

Transcurrido el término el administrado no podrá ofrecer prueba, y ese término en el proceso administrativo sancionador es de de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia,<sup>302</sup>

“Los actos procesales tienen lugar en el tiempo y en el espacio, su eficacia depende de que sean efectuados en la época oportuna. La ley reglamenta el tiempo, fijando límites a la actividad de la parte. Las resoluciones judiciales adquieren el carácter de preclusivas si no se actúa a tiempo. La doctrina entiende por preclusión el efecto que se da en el proceso cuando al abrirse una etapa del proceso, queda concluida, en forma definitiva la anterior”.<sup>303</sup>

#### **4.3. La Norma Jurídica o La Ley.**

En principio, es la ley que establece los límites a la facultad discrecional pues ésta supone la posibilidad de actuar dentro de cierto marco. Difíciles de precisar y de aclarar son los límites que impone la naturaleza misma de la discrecionalidad, consistentes éstos en una apropiada evaluación de los motivos o razones que provocan la emisión del acto, así como de los fines que se persiguen con éste. Es principalmente, en las facultades discrecionales y en el acto discrecional cuando se ejerce el punto donde entran en juego el mérito, la oportunidad y los fines que debe contener todo acto administrativo.<sup>304</sup>

---

<sup>302</sup> Art. 260 C.T. El Código Procesal Civil y Mercantil en su Art. 276 N° 9 establece que con la demanda deberá ofrecerse y determinarse la prueba. Por otra parte en la audiencia preparatoria se revisa la prueba ofrecida y se admite, Art. 292 C.P.C.M. Sobre los hechos nuevos o de nuevo conocimiento, las partes podrán ofrecer prueba Art. 307 -308 C.P.C.M.

<sup>303</sup> **SALA DE LO CIVIL**, Sentencia Definitiva, Ref. 329-2003, de fecha 16 de diciembre de 2003.

<sup>304</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 104-B- 2004 del día 15 de Agosto de 2005. La ley como primer límite formal a la actividad sancionadora de la Administración, trae consigo

La legalidad fundamental está basado en que son las leyes y no los hombres que gobiernan, dicho principio se formula sobre la base de que ningún órgano de estado, el rasgo que mejor tipifica al Estado de derecho que es el Estado Constitucional, es la sujeción de todos sus actos a la ley, asegurándose así el imperio de esta significa la supremacía absoluta o predominio de la ley o puesto a la influencia del poder arbitrario y excluye la existencia de lo arbitrario. En ese sentido el imperio de la ley se opone a todos los sistemas de gobierno por personas investidas de poderes amplios, arbitrarios o discrecionales.

Es decir que una decisión individual no puede ser adoptada sino dentro de los límites determinados por una ley material anterior, es así un principio esencial protector del individuo.<sup>305</sup>

La ley, entonces, como limite formal a la actuación de la Administración tributaria, tiene como expresión formal concreta el principio de reserva de ley,<sup>306</sup> el cual consiste en que todo acto discrecional de la actividad tributaria tiene que estar normado exclusivamente por una ley, y no por un reglamento u otra norma de derecho, principio regulado en el Art. 6 del C.T. Sin embargo, antes de proceder a analizar los límites de la ley formal en esta temática es necesario, partir de la premisa legal reguladora: La Constitución.

#### **4.3.1. Constitución de La Republica**

La Constitución como Norma primaria y fundacional del Estado prevalece sobre el resto del ordenamiento jurídico salvadoreño; en relación a la competencia orgánica de la Administración Tributaria, su Art. 226 establece que: *“El Órgano Ejecutivo, en el Ramo correspondiente*

---

que se debe actuar conforme a las atribuciones que la ley otorga; y que el administrado puede y debe defenderse según los derechos contenidos en la ley. Lo anterior se traduce en el sometimiento de la Administración al ordenamiento jurídico. Tal paradigma conlleva a que el ejercicio del poder público, debe ser desempeñando conforme a los estrictos principios y normas derivadas del imperio de la ley.

<sup>305</sup> <http://www.monografias.com/trabajos19/discrecionalidad/discrecionalidad.shtml>, sitio visitado el 12 de junio de 2013.

<sup>306</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 167-S-2003, del 14 de diciembre

*tendrá la Dirección de las Finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el presupuesto, hasta donde sea compatible en el cumplimiento de los fines del Estado.”*

Ya que por mandato constitucional la administración de las Finanzas públicas para tales efectos, en el Art. 230 C.N. en su inciso primero establece: *“Para la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos habrá un servicio General de Tesorería.”*

En esta disposición se establece la competencia en la recaudación de tributos los cuales forman parte de la Hacienda Pública: Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos; tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan.<sup>307</sup> Sin embargo en el caso de la facultad que tiene la Administración Tributaria al momento de aplicar sanciones<sup>308</sup> a los contribuyentes cuando estos caen en mora o no realizan obligaciones que la ley establece, se deben tomar una serie de presupuestos para aplicarlas. La facultad sancionatoria de la Administración forma parte del ius puniendi del Estado, como la capacidad que este posee de ejercer un control social coercitivo ante lo constituido como ilícito y se manifiesta en la aplicación de las leyes y en el caso de la actuación de la Administración Pública se manifiesta al imponer sanciones a las conductas consideradas como infracciones. Esta función basada en el ius puniendi, se conoce como potestad sancionadora de la Administración.<sup>309</sup>

Como otras formas de autoridad esta se ejerce dentro de un determinado marco normativo

---

de 2005.

<sup>307</sup> De acuerdo con el Art. 223 C.N. forman la Hacienda Pública: 1º.-Sus fondos y valores líquidos; 2º.- Sus créditos activos; 3º.-Sus bienes muebles y raíces; 4º.-Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos; tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan. Son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados.

<sup>308</sup> Artículo 14 C.N.: “Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por cinco días o con multa, la cual podrá permutarse por servicios sociales prestados Artículo 223 N° 4, C.N.

<sup>309</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 110-P-2001 de fecha 5 de julio de 2005.

proveniente para este caso de la Constitución. Es en ese sentido que tal potestad sancionatoria se sujeta en un principio a las reglas del Principio de legalidad en materia Administrativa y las reglas del debido proceso.<sup>310</sup>

En un sentido genérico el Art. 14 C.N., regula lo dispuesto a sanciones administrativas, estableciendo un límite objetivo a dicha facultad, en el sentido de que la Autoridad Administrativa solo puede imponer las sanciones de multa y arresto hasta por cinco días, con exclusión de cualquier otra, se fundamenta en que la Sala ha ido evolucionando con el transcurso del tiempo y adaptándose a las cambiantes exigencias de la realidad en el cambio de la realidad supuestamente se apoya la modificación de la interpretación de la constitución. Es decir que, las relaciones de la vida en sociedad se han alterado, no siendo la misma realidad que apoyó la interpretación original, lo que ha dado la pauta legitimadora de la nueva interpretación, que amplía a un número indeterminado el género de sanciones administrativas que disponen la administración Pública, sostienen adicionalmente las Sentencias que:<sup>311</sup> *“el Art. 14 C.N...de ninguna manera tiene carácter excluyente o restrictivo, como para sostener, que la autoridad demandada en el ejercicio de la función administrativa que naturalmente le compete, no puede ser facultada legalmente para imponer otra especie de sanciones ante las contravenciones correspondientes...”*<sup>312</sup>

Luego completa su argumentación aseverando que: *“La expresión que le sigue: No, obstante, usada en la segunda parte del Art.14 C.N., para facultar a la autoridad administrativa la*

---

<sup>310</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 55-F- 2002 de fecha 3 de marzo de 2005. Con relación a la legalidad en materia Administrativa el artículo 86 C.N. establece que la potestad sancionadora tiene su límite máximo en dicho mandato de legalidad, por lo cual en sujeción a este principio y a las leyes la potestad sancionadora de la administración sólo podrá funcionar cuando la ley la faculte, es decir que su uso no es discrecional, sino por el contrario una facultad reglada, puesto que estas actuaciones se configuran como un poder atribuido por ley y por ello ya delimitado.

<sup>311</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 95-D-2003 de fecha 12 de abril de 2005.

<sup>312</sup> *Ibidem*. Las soluciones a problemas de conflictos entre la legislación, se resuelven mediante la aplicación del principio de jerarquía normativa, conforme el cual una norma de rango inferior no puede contradecir a la superior. Esta regla se desactiva cuando la Constitución establece un reparto de competencias materiales. Esta labor se realiza por medio de normas infra constitucionales o constitucionales en cuyo caso opera el criterio de competencia.

*imposición de sanciones como el arresto y multa, por las contravenciones a las leyes o normas administrativas, sólo implica el recordatorio del origen penal de esas sanciones, pero de ninguna manera, se erija como la base para sostener, que son las únicas sanciones administrativas que la Constitución faculta a la autoridad administrativa en ejercicio de sus atribuciones legales. Esta interpretación como se colige, abona a considerar que la administración posee una amplia gama que requiere evidentemente del respeto al principio de legalidad, reserva de ley y tipicidad de posibilidades para desplegar su potestad sancionatoria".<sup>313</sup>*

Por su parte el Art. 11 C.N. establece como principio básico el derecho a un debido proceso sin duda alguna una garantía para el Administrado.

El debido proceso ha sido entendido, como un proceso en el que se respetan a las partes todos los derechos de naturaleza procesal constitucional que le asisten, entre los que se destacan: Derecho de audiencia, Igualdad procesal y Presunción de inocencia en relación al debido proceso, la sala de lo contencioso Administrativo, ha razonado en diversas ocasiones que en sede administrativa éste se manifiesta, entre otros, en el derecho a ser oído en el procedimiento administrativo.<sup>314</sup>

Por lo tanto para considerar que existe un debido proceso, es necesario que este 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.<sup>315</sup>

---

<sup>313</sup> Ibidem.

<sup>314</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref.231-R-2003 de fecha 31 de marzo de 2006.

<sup>315</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 177-S-2003 del 3 de marzo de 2005. El debido proceso encuentra concreción cuando los administrados plantean sus alegatos y tienen una real oportunidad de probados, y consecuentemente son tomados en cuenta por la administración Pública al momento de resolver. Ello se verifica cuando las pruebas son valoradas, aceptadas o rechazadas en función de razones y argumentos que, con convenzan o no, permiten conocer el sentido de la voluntad administrativa y el juicio lógico que la fundamenta.

### 4.3.2. Código Tributario

Constituye el ordenamiento jurídico esencial que regula las actuaciones de la administración tributaria mediante normas de derecho sustantivo y procesal aplicables al régimen administrativo sancionador en donde se desarrolla tanto el proceso administrativo sancionador como las facultades que tiene la Administración Tributaria y los límites que estos tienen en sus actuaciones al momento de resolver un proceso determinado a los contribuyentes.

Como límite establecido en la ley encontramos los principios antes mencionados, que la administración tributaria al momento de resolver lo hace en base a los principios generales contenidos en dicha ley,<sup>316</sup> así como los principios probatorios, los cuales sin duda constituyen límites a las actuaciones administrativas<sup>317</sup>.

La actividad sancionadora tiene como expresión administrativa materializada un acto administrativo, previo a su emisión con un respectivo proceso que debe entenderse sometido a los principios que instruyen todas las manifestaciones de la administración, una de las funciones básicas que establece la administración Tributaria referente a lo relativo a la aplicación de sanciones que nuestro ordenamiento jurídico Tributario establece en el Art. 23 lit. g); que la administración debe aplicar a un contribuyente.

En este caso es necesario diferenciar la facultad sancionadora de la Administración con la comisión de un delito, y las faltas sancionadas por la Administración, pues de ello dependerá la aplicación de sanciones. Ejemplo de ello es lo dispuesto en el artículo 251 del Código Penal, que establece que en ciertos casos especiales de delitos que constituyan evasión de

---

<sup>316</sup> Artículo 3 C.T.

<sup>317</sup> El Art. 20 C.T., define el acto administrativo como como la declaración Unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de tramite o definitivo, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad Administrativa. Este es el acto o conjunto de actos que realiza la Dirección General de Impuestos internos, en la potestad de la facultad sancionatoria a través de su Administración Tributaria por tanto le corresponde a la Administración Tributaria mediante el acto administrativo formal determinar la cantidad que en concepto de impuestos corresponde pagar, es decir efectúa la valoración de los hechos investigados y verifica su

impuestos, como declaración inexacta o falsa, exclusión de hecho generadores, o declarando como tales lo que no hubiesen acontecido, será requisito indispensable la conclusión de las diligencias administrativas, para proceder en materia penal, siendo que en los demás casos de Delitos de Defraudación al Fisco, en atención al Principio de prejudicialidad, absteniéndose de continuar conociendo del proceso administrativo, lo cual es un ejemplo de límite legal a la actuación de la administración tributaria.

De lo cual se establece como consecuencia, que en caso de existir sentencia condenatoria, no habrá lugar la prosecución del procedimiento administrativo. Sin embargo, de no cumplirse el requisito relativo la cuantía o la conducta como tal no constituya delito no se liberará al sujeto de la responsabilidad administrativa sustantiva.<sup>318</sup> Este pronunciamiento por parte del Juez en el que declare la inexistencia de responsabilidad penal no inhibe la facultad de la Administración Tributaria para determinar la responsabilidad tributaria sustantiva del contribuyente en sede administrativa, liquidando el impuesto y accesorios respectivos, reiniciando el computo del plazo de caducidad a que se refiere el artículo 175 C.T., el día de la notificación de la resolución que decreta el sobreseimiento en materia penal.<sup>319</sup>

En los casos que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa se estará a lo

---

conformidad con lo establecido en la ley.

<sup>318</sup> Es precisamente a estos casos que se refieren los incisos finales del artículo 23 C.T., los cuales expresan “en los casos que no sea necesario el agotamiento de la vía administrativa que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para la investigación de delitos de evasión de Impuestos, Apropiación Indevida de Retenciones o Percepciones Tributarias y obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, el monto de los impuestos evadidos, retenciones, percepciones apropiadas indebidamente y de reintegros, compensaciones o acreditamientos indebidos se harán constar en el correspondiente informe de auditoría, y el Juez establecerá la existencia o no del delito y se pronunciará sobre el monto de los sumas evadidas o apropiadas indebidamente, imponiendo la pena que corresponda cuando hubiere lugar a ello. En los delitos de falsedad se hará constar en el informe de auditoría los documentos que la contienen. Para ese efecto, la Administración Tributaria cuando en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de Delitos de Defraudación al Fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República, para que ésta inicie la investigación del delito y ejerza la acción judicial respectiva.”

<sup>319</sup> **FLORES HERNÁNDEZ, Alba Orquidea, Nancy Yamileth RIVERA SOSA, y Karen Johana ROMERO CABALLERO, *El Delito de Evasión de Impuestos en la ciudad de San Miguel período 2006-2009*, tesis de grado, Universidad del Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, San Miguel 2009, p. 74.**

dispuesto en el código penal.<sup>320</sup> Hay que resaltar que como límite legal en el proceso administrativo sancionador el Código Tributario establece una serie de infracciones con la respectiva sanción, la cual no queda al arbitrio del administrador, según el principio de legalidad, ya analizado.<sup>321</sup>

La potestad sancionatoria de la administración se basa en primer lugar, en principios que sirven de límites a su actividad, estos son equivalentes a los que rigen en materia penal, con los matices propios del derecho administrativo.<sup>322</sup>

La Sala de lo Contencioso Administrativo hace una clasificación en dos límites importantes de naturaleza general aplicables en todos los supuestos: “a) *Límites Externos: referido a la facultad legal establecido en las leyes y reglamentos de la administración para aplicar un régimen de sanciones a los sujetos que infrinjan el ordenamiento jurídico. En otras palabras la admisión de los medios probatorios está sujeta al plazo de diez días, de conformidad a lo dispuesto por el art. 186 del C.T., y los requisitos de admisión dispuestos a partir del art. 204 del C.T.* b) *Límite Interno: Dentro de la competencia funcional de la administración existe una potestad disciplinaria, que es necesaria para el mantenimiento de sus funciones, que de no aplicarse devendría en una falla de las funciones y consecución de sus fines, y que tiene su límite en su actuación misma. Esta titularidad le permite el cumplimiento de una serie de derechos y obligaciones, con el propósito de conservar el orden interno y garantizar el ejercicio de la función pública.*<sup>323</sup>

Con respecto al régimen sancionatorio de la administración tributaria se establece que efectivamente existe un hecho que le da origen. Esto ocurre cuando un contribuyente se

---

<sup>320</sup> Art. 186 C.T.

<sup>321</sup> A partir del Art. 235 C.T., se enuncian las infracciones con su respectiva sanción, en este caso la administración deberá determinar si se ha cometido la infracción ahí consignada y no podrá fijar una sanción mayor o menor ni diferente de la establecida para determinado incumplimiento.

<sup>322</sup> Dentro de estos principios se encuentra: El principio de legalidad, dignidad humana, presunción de inocencia, derecho de defensa, principio de única persecución, igualdad, publicidad, inmediatez entre otros.

<sup>323</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva Ref. 104-B- 2004 de fecha 15 de

encuentra frente a una Infracción,<sup>324</sup> siendo esta definida: “Constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este 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”.<sup>325</sup>

Es necesario, aclarar que casi en su totalidad las facultades de la administración se encuentran regladas, pero por excepción, algunas si contiene una facultad discrecional, haciéndose referencia en estos casos.

Es el artículo 200 C.T., el cual inicia el acápite relativo a la prueba en el régimen sancionatorio, el cual desde su inicio establece un límite importante en materia probatoria, este relativo a la Admisión de la Prueba. Establece: “Podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, ésta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicios en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.”

Este es un ejemplo claro de cómo la norma jurídica regula una facultad discrecional en la admisión de la prueba, pues el uso de la prueba testimonial sólo será admisible en los casos en los cuales la administración considere que son admisibles por ajustarse al supuesto de la norma jurídica.

Otra potestad discrecional conferida a la Administración dentro del proceso sancionador se

---

agosto de 2005.

<sup>324</sup> VILLOTA QUIÑONEZ, Luis Fernando y Otros, *Manual de Procedimiento Tributario y Régimen Sancionatorio para Entidades Territoriales*, Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Bogotá, 1° Edición, S.E. Colombia, Agosto 2011, p.252.

<sup>325</sup> TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Ref.C1207009.M, de

encuentra en el literal b) del artículo 202 C.T., el cual establece que dentro de los momentos procesales oportunos para la presentación de prueba, se encuentran el momento de audiencia, y el trámite del recurso de apelación, es en este último caso en donde se podrán recibir pruebas que no han sido ofrecidas, y que no fueron producidas, justificando ante la administración las razones de por qué no estuvieron disponibles, lo cual fija que será a discrecionalidad de la administración, la aceptación de dichas pruebas, el uso de dicha facultad deberá estarse a la pertinencia conducencia e idoneidad de la prueba, así como observar el proceso, principios y leyes que rigen la actividad sancionatoria y en este caso también probatoria. A este respecto es el Art. 7 C.P.C.M. que contiene el principio de aportación, que norma que la actividad probatoria es una potestad de las partes, lo que incide en los momentos procesales de la admisión de la prueba pues ya el citado Art. 202 C.T.<sup>326</sup> indica los momentos para su aportación lo que constituye otro límite importante para la admisión de prueba. Ese ejemplo también demuestra que el citado artículo se refiere sobre la no disponibilidad de la prueba. Es precisamente esa no disponibilidad, la que justificada ante la administración tributaria le permite a dicha administración decidir sobre la admisión de prueba no producida ante esta.

El artículo 227 C.T. como norma genérica constituye una limitante con respecto al incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente ya que la norma menciona que ante el incumplimiento de cada obligación tributaria aunque tengan origen en el mismo hecho se sancionarán de forma independiente, lo que trae consigo que en cada sanción se respeten los principios y normas procesales.

La sanción en su caso es definida por El Código Tributario como: *“la medida pecuniaria,*

---

fecha 28 de agosto de 2013.

<sup>326</sup> Las pruebas deben aportarse para su apreciación, en los momentos y bajo los alcances siguientes: a) En el desarrollo del proceso de fiscalización o en cumplimiento de las obligaciones de informar que establece el presente Código; y, b) Dentro de las oportunidades de audiencia y defensa concedidas en el procedimiento de liquidación oficiosa o de imposición de sanciones que contempla este Código, al igual que dentro del trámite del recurso de apelación. En este último caso, se podrá recibir pruebas ofrecidas que no fueron producidas ante la Administración Tributaria, cuando se justificaren ante esta como no disponibles.

*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 este Código o en las leyes tributarias respectivas. En todo caso, se aplicará la sanción prevista para cada infracción específica.*<sup>327</sup>

También se entiende como sanción a la consecuencia o efecto de una conducta que constituye a la infracción de una norma jurídica.<sup>328</sup>

Es necesario mencionar que la doctrina señala, que el proceso sancionador es el conjunto concatenado de actos que deben seguirse para imponer una sanción administrativa. Dicho procedimiento tiende, fundamentalmente a cumplir dos objetivos, en primer lugar, constituye un mecanismo de corrección de la actividad administrativa, pues permite al órgano con potestad sancionadora comprobar fehacientemente si se ha cometido un ilícito, e imponer así la sanción correspondiente; y en un segundo término, es el medio que asegura al presunto infractor ejercer su Derecho a la defensa, alegando y probando lo que resulte favorable y controlado, a la par, la actuación inquisitiva de la Administración,<sup>329</sup> además los principios constitucionales y legales que rigen sin excepciones el procedimiento administrativo sancionador se encuentra el principio de inocencia, el cual ha de ser respetado en la imposición de cualquier sanción ; pues el ejercicio del ius puniendi estatal en sus diversas manifestaciones está condicionado al juego de la prueba. En consecuencia, toda resolución sancionadora sea penal o administrativa, requiere certeza sobre los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargos, y certeza del juicio de culpabilidad sobre los mismo hechos<sup>330</sup>.

---

<sup>327</sup> Art. 228 C. T.

<sup>328</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Sancion\\_\(Derecho\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Sancion_(Derecho))

<sup>329</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva Ref. 94-D-2003 de fecha 13 de noviembre de 2004.

<sup>330</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 31-2005, de fecha 9 de julio de 2007. Es por ello que la Administración tributaria debe probar en forma directa, fehaciente y rigurosa con los medios probatorios idóneos, la conducta reprochable del Administrado, es decir las pruebas de la infracción no deben fundamentarse en suposiciones o sospechosas, no deben instituirse sino obtenerse directamente, es por ello que existen limitantes dentro de esto proceso sancionatorio.

Por las infracciones a las normas contenidas en el código tributario y demás leyes tributarias deba imponer la administración tributaria, se decretarán previo el cumplimiento del procedimiento establecido en el Art. 260 y Sgtes C.T.,<sup>331</sup> las sanciones antes mencionadas, salvo la sanción de arresto en que se aplicará la Ley de Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos.<sup>332</sup>

Con relación a este proceso el artículo 260 C.T., establece que para la apertura del término probatorio las pruebas que se consideren idóneas y conducentes deberán presentarse por escrito, cuya admisión en el proceso quedará sujeta al criterio de la administración de forma discrecional, tomando en cuenta los parámetros establecidos por la ley para la valoración de prueba.

Siempre dentro del ámbito de las infracciones aisladas otra de las limitantes que se encuentran en la norma tributaria, es que se aplicarán sanciones de acuerdo a la infracción que el contribuyente haya cometido considerando también las circunstancias atenuantes.<sup>333</sup> Respecto de materia probatoria, es importante puntualizar que el contribuyente sepa que medios probatorios utilizará o debe de presentar en el proceso administrativo sancionador, la ley establece que para la presentación de pruebas los contribuyentes podrán ejercer por cualquier medio de prueba permitido por la ley su derecho de defensa dentro del plazo establecido en los artículos 186 y 260 de este Código, aportando la prueba fehaciente para la respectiva admisión y valoración por parte de la administración tributaria.

---

<sup>331</sup> Corresponde a la Administración Tributaria la imposición de sanciones ante una infracción Art. 259 C.T., en el procedimiento deberá otorgar audiencia y término de prueba.

<sup>332</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 66-L- 2001 de fecha 3 de febrero de 2005.

<sup>333</sup> Art. 261 C.T. "Las sanciones serán atenuadas en los casos y formas siguientes: 1) Cuando el infractor subsanare en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere 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, según sea el caso, la sanción será atenuada en un setenta y cinco por ciento; y, 2) 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 efectuare transcurrido el plazo dispuesto en el numeral anterior, no habrá lugar a la aplicación de las atenuantes aludidas.

Las pruebas deberán ser presentadas por medio de escrito que contenga las alegaciones que puedan convenir a su derecho cuya fuerza probatoria será evaluada por la administración sino que además, está crea todo un conjunto de normas que venga a permitir recaudar, administrar y fiscalizar el cumplimiento de la carga tributaria propiamente tal.<sup>334</sup> Cabe resaltar lo que establece el Art. 37 C.T., referente a presentación de prueba, el cual otorga a la administración tributaria la facultad discrecional de evaluar la fuerza probatoria de los medios de prueba aportados.

#### **4.3.3. Reglamento de Aplicación del Código Tributario**

El reglamento tiene por objetivo desarrollar con carácter general los alcances del código tributario, garantizando su correcta aplicación. Sin embargo, su incidencia dentro de esta temática, es sumamente breve. Respecto al régimen probatorio en el Reglamento de Aplicación del Código Tributario encontramos el Art.130, el cual para efectos de valoración de la prueba define la idoneidad como: *“Para efectos de lo dispuesto en el artículo 201 del Código Tributario<sup>335</sup>, se entenderá que existe idoneidad en los medios de prueba cuando éstos sean pertinentes y se ciñan al asunto de que se trata.”*

El reglamento regula a la DGII como el competente para todo lo relacionado con la actividad tributaria además se encuentra facultado de la potestad resolutoria. En virtud de ella se encuentra obligada a conocer y resolver las infracciones y recursos en la materia.

#### **4.3.4. La ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos**

*“La Dirección General de Impuestos Internos, es un organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna*

---

<sup>334</sup> ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manuel de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica ConoSur Ltda, S. Ed., Santiago de Chile, marzo 1998, p. 170.

<sup>335</sup> “La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común.”

*dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado.”<sup>336</sup>*

Las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de Resoluciones en sus distintos grados.<sup>337</sup> Dentro de las funciones de Dirección General de Impuestos Internos se encuentra la designación de auditores, en los casos y forma que la ley prescriba,<sup>338</sup> siendo una atribución propia del Director General.

De lo anterior se desprende una facultad discrecional que incide en el régimen sancionatorio, que es la designación de auditores, los cuales son encargados de realizar los actos correspondientes a fin de determinar la existencia de infracción alguna. La discrecionalidad radica en que esta designación puede realizarse por un funcionario delegado por la Dirección General de Impuestos Internos, ya sea por el Director o Subdirector de la misma, lo que constituye un acto lícito, y se encuentra dentro de sus atribuciones e indirectamente reglada y no arbitraria, su importancia dentro del proceso sancionador radica en que el nombramiento de estos auditores, en forma incorrecta puede derivar en vicios del acto administrativo, causando repercusiones dentro del proceso sancionador de no hacerse dentro de los límites que la ley prescribe para toda facultad discrecional.

---

<sup>336</sup> Art. 2 L.O.D.G.I.I.

<sup>337</sup> **SENTENCIA DEFINITIVA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Ref. 66-L- 2001 de las 15:05 del día 3 de febrero, de 2005.

<sup>338</sup> Art. 6 L.O.D.G.I.I.

## CONCLUSIONES

Luego de haber analizado los temas que conciernen al presente trabajo de investigación, se concluye, en primer lugar que dentro de las funciones básicas del Ministerio de Hacienda se encuentra el registro, control del cumplimiento tributario, clasificación de los contribuyentes y los que no tienen capacidad contributiva, fiscalización, liquidaciones oficiosas de impuestos, gestiones de cobro de impuestos, aplicación de sanciones y todo lo relacionado con materia de tributos.

Para el cumplimiento de las funciones que la ley le encomienda, el Ministerio de Hacienda está organizado por diferentes direcciones encargadas de ejecutar las funciones y con las facultades que la ley le confiere a la Administración Tributaria, pues es así que el Art. 21 del C.T. establece que: *“cuando en las normas del presente Código se haga alusión a la expresión “Administración Tributaria”, deberá entenderse que se hace referencia al Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación de impuestos.”* Y en el Art. 22 C.T. *“compete a la Administración Tributaria la potestad de administrar la aplicación de este Código y las leyes tributarias que regulan los tributos internos, de una manera general y obligatoria.”*

Dentro de las direcciones del Ministerio de Hacienda está la Dirección General de Impuestos Internos, encargada de administrar y controlar dentro de su competencia lo relacionado a tributos, en ello fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar, inclusive tiene facultades para verificar incumplimientos y sancionar si fuese el caso, previa configuración de infracciones, conforme al Art. 229 C.T., concluyendo que tiene estas facultades conforme a los artículos primeramente mencionados y los artículos 23, 173 y 174 C.T.

De esa manera se determinó en el presente trabajo la facultad de sancionar que tiene la Dirección General de Impuestos Internos, de ahí se advierte la importancia del papel que desempeña la DGII en el proceso administrativo sancionador que es de juzgar ante el

cometimiento de una infracción de la norma tributaria en lo que respecta sus funciones antes indicadas.

Por otra parte, la DGII para imponer sanciones debe seguir el procedimiento que el Código Tributario establece para tal efecto, con lo cual se respeta el “principio del Juicio previo” establecido en el Art. 11 C.N., dicho procedimiento se encuentra a partir del Art. 259 C.T., y que en lo medular consiste en que constatada la infracción se da audiencia al sujeto pasivo dentro del plazo de 3 días hábiles y se le entrega una copia del informe de auditoría o de infracción, para que éste pueda ejercer su defensa, y en el mismo acto se abrirá a pruebas por los 8 días siguientes, sin perjuicio de sus facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido este término de pruebas, la Administración Tributaria a través de la Dirección General de Impuestos Internos dictará resolución.

También se advierte que dentro de ese procedimiento cuando se abre a pruebas, es la oportunidad del sujeto pasivo de contradecir, haciendo sus alegaciones por escrito y aportando las pruebas idóneas y conducentes para su defensa Art. 202 lit. b), en esta etapa existen dos momentos, el de admisión de la prueba y una vez admitida, la valoración de la misma. En el presente trabajo la etapa de la admisión de los medios de prueba en el procedimiento administrativo sancionador que regula el Código Tributario en el Art. 260, es importante dado que como antes se expresó el sujeto pasivo puede presentar pruebas idóneas, y para ello deben de ser conducentes y pertinentes, la primera se refiere al medio de prueba que la ley establece para probar determinado hecho o calidad, y la segunda a la relación de la prueba con el hecho a probar por ejemplo no se puede probar con una factura en un proceso sancionador por la *omisión de registrar las operaciones y hacer o asentar anotaciones o datos falsos, inexactos o incompletos*, sino que deberá presentarse los registros asentados en los libros contables, balances financieros, estados de resultados.

Se concluye además que los medios de prueba mayormente utilizados en las ramas del derecho (prueba documental, prueba pericial, inspecciones, etc.) pueden ser invocados en el

referido proceso administrativo sancionador con restricciones en relación a la prueba testimonial, ya que esta según el Art. 200 C.T. únicamente será admitida en los casos de desviación de poder o de inmoralidad administrativa, así también se estudió el medio de prueba peculiar de la materia, la cual vale aclarar es prueba documental y se encuentra establecida en el Código Tributario en los Arts. 209 y 210, siendo esta la Prueba Contable, compuesta por los libros de contabilidad, libro diario, libro mayor, de inventarios y balances, declaraciones, facturas, informes de fiscalización, etc.

Así mismo se estableció en esta investigación que en la etapa de admisión de prueba el funcionario o autoridad que dirige el procedimiento, tiene potestades al momento de admitir la prueba, y dentro de ellas, se concluye que las más importantes en el tema central son la potestad reglada, la potestad discrecional, la potestad tributaria y la potestad sancionatoria, esta última como ya se expresó, está dada a la Administración Tributaria para que la ejerza a través sus direcciones, según lo dispuesto en el Art. 14 C.N., y el lit. g del Art. 23 y 260 C.T., se le otorga esta potestad que en síntesis consiste en la atribución dada por la ley a la administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción administrativa como aquel castigo para un administrado como consecuencia de una conducta ilícita, con la finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber.

Dado que la potestad tributaria es la que faculta al Estado a crear, modificar, o suprimir unilateralmente tributos, y estos creados y modificados obligan a las personas sujetas a pago, esto implica también la creación y aplicación de las normas que fuerzan al sujeto pasivo de la obligación tributaria a entregar o pagar sus tributos que servirán al estado para atender necesidades públicas, como resultado de dicha potestad podemos encontrar el Código y las leyes tributarias, en los cuales, vale aclarar, aparece la potestad reglada de la administración pública la cual también fue estudiada en el presente, y se reduce a la constatación de parte de la Administración Tributaria, del supuesto de hecho definido en la ley de manera completa y a la aplicación en presencia del mismo lo que la propia ley ha determinado, aquí el margen de

valoración por parte de la administración a la hora de aplicar esa potestad es nulo, ejemplo de ello es en la determinación de las sanciones, ante la infracción de no fijar o no informar lugar para recibir notificaciones por medio de formulario respectivo o en declaración de Impuesto Sobre la Renta o de Impuesto Sobre Transferencia de Bienes Raíces, la sanción a imponer ya está determinada por el legislador la cual es multa de nueve salarios mínimos mensuales y así encontramos otras disposiciones legales en las que se reflejan potestades que vienen predeterminadas en la norma jurídica.

No se puede dejar inadvertida la potestad discrecional, ya que como se observó en esta investigación, es una de las potestades más importantes conferidas a la Administración Pública, la cual consiste en que la autoridad tiene un cierto margen de libertad de apreciación para decidir en qué momento debe actuar o cómo debe actuar; o sea el ejercicio de una potestad legal que permite a la Administración ciertos parámetros de apreciación, que pueden arribar a diferentes soluciones, pero siempre respetando los elementos reglados que se encuentran presentes en la potestad, con el objeto principal que debe de cumplir con la finalidad de la ley. Esta potestad discrecional que se otorga a la Administración de evaluar la prueba se la otorga el Art. 37 C.T.

La atribución de potestades regladas o discrecionales depende de la mayor o menor exhaustividad determinada por la Ley en los supuestos que rigen la actuación de la Administración, se constató que a la administración tributaria le es conferida esta potestad en la admisión de la prueba en el proceso sancionador que regula el Art. 260 C.T., puesto que la norma tributaria establece que se podrán presentar todos los medios de prueba admitidos en derecho con la excepción de la prueba testimonial ya expresada, así mismo establece que dicha prueba debe de ser idónea y conducente, cuya calificación para su admisión queda a discreción del funcionario que dirige el proceso, pues es éste el que va definir si es idónea y conducente y si cumple los demás principios y reglas de derecho, en ese sentido, este funcionario decide si admite la prueba para su valoración o la rechaza. Ante tal discrecionalidad se establecieron límites y es así que se concluye que son límites a dicha

actividad, los Principios Generales Aplicables a las Actuaciones Tributarias, los Principios Probatorios y la Norma jurídica o Ley.

En primer lugar y como fundamento de las normas jurídicas y mecanismos legales que encuentran su asidero en la normativa tributaria, **los Principios Generales Aplicables a las Actuaciones Tributarias**, constituyen límites a la actividad discrecional de la DGII en la admisión de prueba, en tanto que son los pilares fundamentales en el derecho tributario, debiendo ser respetados esos principios en cualquier actuación tributaria y ceñirse a ellos como lo dispone el Art. 3 C.T., ya sea esta actividad reglada o discrecional, pues el irrespeto a dichos principios evidentemente acarrea una ilegalidad que puede ser objeto de impugnación ante una autoridad superior, para el caso ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas.

Dichos principios son definidos en la citada disposición legal, no obstante también se definen de la manera siguiente:

1. Principio de justicia: Consiste en la recta aplicación de las normas que integran un determinado derecho positivo.
2. Principio de igualdad: Establece que las partes dispondrán de los mismos derechos, obligaciones, cargas y posibilidades procesales durante el desarrollo del proceso. Ante casos sustancialmente iguales, la administración tributaria no puede apartarse de su precedente, de lo contrario deberá ofrecer una fundamentación para ello.
3. Principio de legalidad: Implica que la Administración solo puede dictar resoluciones como por ejemplo la Admisión de algún medio probatorio cuando sea una atribución previamente conferida por ley.
4. Principio de celeridad: La administración tributaria deberá en la medida de lo posible

tramitar los procesos de una manera ágil para que el administrado pueda tener respuesta sobre su proceso el menor tiempo, así como la observancia del cumplimiento de los plazos; este principio supone una pronta y cumplida justicia.

5. Principio de proporcionalidad: Se refiere tanto a la configuración de la carga tributaria como para la imposición de sanciones, en las que la Administración deberá buscar las alternativas menos gravosas para la determinación del impuesto y considerar circunstancia en la imposición de sanciones como índole o gravedad de la infracción y reincidencia.
6. Principio de Economía: Este principio se refiere a la cuantificación económica de los gastos, por lo que cada etapa procesal ya se encuentra esbozada para reducir los gastos innecesarios de las costas procesales. Todo proceso en este caso el Administrativo Sancionador, trae consigo, gastos procedentes en la actividad procesal, lo que se pretende con este principio es minimizar lo más posible, los gastos en los que habrá de incurrirse no solo para los sujetos, sino para la administración misma la cual incurre en fuertes erogaciones económicas, producto de la tramitación de tales procesos.
7. Principio de Eficacia: La administración tributaria buscara siempre recaudar los tributos, ya sea siguiendo procesos sancionatorios para el cumpliendo con lo que establece la ley, siempre con respeto a los derechos fundamentales de los administrados.
8. Principio de Verdad Material: La verdad material en su aplicación concreta, supone la buena fe de la Administración en todo el desarrollo del procedimiento administrativo, y puede ésta realizar labores de investigación a fin de llegar a certeza de los hechos.

Otros límites a la discrecionalidad para la admisión de la prueba en el procedimiento administrativo sancionador antes mencionado, los **Principios Probatorios**, puesto que estos principios son propios de la actividad probatoria, y tienen como fin contribuir a la claridad y a la justicia en la aplicación de las normas sustanciales que regulan esta materia del derecho

probatorio general, si ellos no son aplicados la actividad desarrollada carecería de todo sustento, estos principios son de gran importancia al momento de decidir la admisión de una prueba, pues es ahí cuando se decide cuales serán los elementos de convicción objeto del procedimiento probatorio, análisis, producción y valoración, pues si el aplicador de la ley no permite el ingreso al proceso de una prueba que puede ser determinante para alguna partes, por admitir y rechazar arbitrariamente sin aplicar los principios, es decir que si la prueba no es tratada adecuadamente, se podría llegar a incurrir en la violación de los derechos del administrado; de tal manera que los principios probatorios que limitan la actividad discrecional de la DGII en la admisión de prueba, que han sido analizados en el presente trabajo, son los siguientes:

1. Principio de Necesidad de la Prueba;
2. Principio de Pertinencia de la Prueba;
3. Principio de Conducencia de la Prueba;
4. Principio de Unidad de la Prueba;
5. Principio de adquisición de la Prueba ó Principio de Comunidad de la Prueba;
6. Principio de Lealtad y Veracidad de la Prueba;
7. Principio de Publicidad de la Prueba;
8. Principio de Formalidad y Legalidad de la Prueba;
9. Principio de la Carga de la Prueba;
10. Principio de Contradicción de la Prueba y
11. Principio de Preclusión de la Prueba.

Otro límite lo constituye **la Norma Jurídica o Ley**, puesto que ahí se establecen otros límites, primeramente encontramos la Constitución de la República, la que le confiere la facultad a la administración de sancionar, pero como límite encontramos todos aquellos derechos fundamentales, por ejemplo el debido proceso, defensa, igualdad, principio de inocencia, principio de legalidad, que si bien es un principio, está regulado en la Constitución, y ahí encontramos la legalidad administrativa, que es otro límite, la cual consiste en que los órganos

del Estado no tienen más facultades que las que la ley les da, de tal forma que la discrecionalidad también está dada por la misma ley. Por otra parte dentro del Art. 14 CN se establece el límite a la Administración pública de imponer sanciones sólo de arresto y multa.

Por su parte el Código Tributario también establece otros límites, en primer lugar un límite de tiempo para admitir y valorar la prueba y es que el Art. 260 establece que se abrirá el plazo a prueba por 8 días hábiles, término en el cual se deberán presentar por escrito todas las pruebas, una prueba presentada fuera de ese término, no podrá ser admitida. Otro límite establecido en el referido cuerpo normativo es el establecido en el Art. 200 el cual claramente expresa que la prueba testimonial sólo podrá ser admitida en casos de desviación de poder y de inmoralidad administrativa que produzcan vicios en el acto administrativo y lo invaliden.

La Ley Orgánica de la Dirección General de Impuesto Internos, en cuanto a las resoluciones pronunciadas por ésta, las cuales deben estar apegadas a los procedimientos establecidos por la norma jurídica tributaria, limitándola en su actuación a no hacer mas de las facultades que la ley le otorga.

Los Límites a la discrecionalidad para la admisión de los medios de prueba en el proceso administrativo sancionador, evitan el cometimiento de ilegalidades y hasta el abuso de poder por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, ilícitos cuyo cometimiento no sólo puede ser por malicia o mala fe del funcionario encargado sino que también por una incorrecta apreciación o desconocimiento; por tanto esos límites garantizan al administrado que ante algún procedimiento en su contra el resultado no sea producto de una arbitrariedad e ilegalidad, sino de una resolución dictada conforme a las normas y principios legales.

## RECOMENDACIONES

Se realice una guía para los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, investidos de autoridad para admitir prueba en el proceso sancionador regulado en el Art. 260 C.T., en la cual se establezcan los límites mencionados en el presente trabajo.

El Ministerio de Hacienda realice capacitaciones e instructivos para establecer uniformidad en los criterios utilizados para la admisión de prueba en el proceso para imponer sanciones en las distintas dependencias de la Administración Tributaria.

Se establezcan los requisitos que debe cumplir la prueba contable, en vista de que esta es una prueba particular aplicable por lo general, al derecho tributario, ya que estos no se encuentran contemplados en la ley, y son necesarios para su incorporación a los procesos y posteriormente su valoración.

La Información brindada por la Dirección General de Impuestos Internos, referente a los procesos administrativos que se siguen ante dicha Dirección es muy escasa, limitando el conocimiento al sujeto pasivo de los procedimientos y normas que rigen sus actuaciones en dichos procesos, por lo que se recomienda a la administración girar guías tanto a nivel institucional como a la población en general mediante las cuales se brinde orientación referente a las normas, procedimientos y criterios aplicables en los procesos administrativos sancionadores tal como lo manda el Art. 27 del C. T.

## BIBLIOGRAFIA

### LIBROS

**ABREGO CRUZ, Mario Eduardo y otro.** *La Deuda Pública*, Tesis de grado, Universidad Francisco Gavidia, enero 2007.

**AMATUCCI, Andrea,** *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II. Editorial Temis, S.A. año 2001.

**ARAYA VEGA, Alfredo,** *La Teoría de los Frutos del Árbol Envenenado*, Críticas e Interpretación en Costa Rica, S.E., S.F.

**ARMIJO SANCHO, Gilbert,** *Garantías Constitucionales, Prueba Ilícita y la Transmisión al Nuevo Proceso Penal*, 1ª. Ed., Colegio de Abogados de Costa Rica, San José, 1997.

**AYALA, José María y Otros,** *Manual de Justicia Administrativa*, 1º Edición, San Salvador, El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2003.

**BARNES, Javier,** *El Principio de Proporcionalidad*, Cuadernos de Derecho Público número 5, INAP Septiembre-Diciembre, 1998.

**BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y María Teresa, SOLER ROCH,** *Derecho de Financiero*, 2ª. Ed. V. I, Librería Compas, Alicante, 1989.

**BORTHWICK, Adolfo E.C.** *Principios Procesales*, Editor Mario E. Viera, MAVÉ, Pellegrini 958, Argentina, S.F.

**CABAÑAS GARCIA, Juan Carlos, Et. Al,** *Comentarios al Código Procesal Civil y Mercantil*, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial", Julio 2010.

**CAFFERATA NORES, José Ignacio, y Otros**, *Manual de Derecho Procesal Penal*, Ediciones Universidad Nacional de Córdoba, Buenos Aires, Argentina, S.F.

**CAFERATA NORES, José Ignacio**, *La Prueba en El Proceso Penal*, 3° Edición Ampliada y reformada, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1986.

**CAMPOS MONGE, Christian E.**, *Deber de Probidad y el Ejercicio de la Abogacía en la Función Pública*, Revista de Ciencias Jurídicas N° 109, S. E., S. Ed. Costa Rica, 2006.

**CARNELUTTI, Francisco**, *La Prueba Civil*, Ediciones de Palma Buenos Aires, Argentina 2000.

**CLARÍA OLMEDO, Jorge A. y otros**, *La Prueba, en materia Procesal Civil*, Ed. Lerner, 1975 año

**DE LA TORRE DIAZ, Francisco Javier**, *Ética y Deontología Jurídica*, Editorial Dykinson, Madrid, 2000.

**DIEZ, Manuel María**, *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Plus Ultra, Buenos Aires, 1979.

**ECHANDÍA DEVIS, Hernando**, *Tratado de Derecho Procesal Civil. Parte Especial. Tomo VI. Clases y Medios de Prueba*. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 1969.

**ECHANDÍA DEVIS, Hernando**, *Teoría General de la Prueba Judicial*, Tomo I, 5ª ed., Buenos Aires, Víctor P. de Zavalía Editor, 1985.

**ENTRENA CUESTAS**, *Curso de Derecho Administrativo*, 5a. Edición, Madrid 1976

**FENECH, Miguel**, *Derecho Procesal Tributario*, Tomo III, 1° Edición, S.E., S.F.

**FORTÍN MAGAÑA**, René, Colección Jurídica, Volumen I, 1968.

**GAMERO CASADO, Eduardo**, *Derecho Administrativo Monografías*, 1 EDICION , C.N.J. Escuela de Capacitación Judicial, San Salvador, El Salvador, 2001.

**GARCIA ENTERRIA, Eduardo y Tomás Ramón FERNANDEZ**, *Curso de Derecho Administrativo I*, 15ª Edición, Ed. Civitas Ediciones S.L. S.F.

**GARCÍA, J.A. – FOS, TREVIJANO**, Tratado de Derecho Administrativo, Revista de Derecho Privado, S.E., S.F.

**GORDILLO, Agustín**, *Tratado de Derecho Administrativo*, Parte General, Tomo I, Buenos Aires, 1974.

**HANS Kelsen**, *Copias de Clase de Derecho Administrativo*, 1973.

**LARES MARTINEZ, Eloy**, *Manual de Derecho Administrativo*, 12º Edición, S.E., Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2001.

**LOMELI CEREZO, MARGARITA**, *Poder Sancionador de la Administración Pública en materia Fiscal*, 1º Edición, Editorial Continental, México, 1961.

**MAGAÑA, Alvaro**, *Derecho Constitucional Tributario, El Principio de Legalidad*, 1º Ed. Editorial UTE, El Salvador, 1991.

**MARCEL PLANIOL y GEORGES RIPERT**: *Traité Pratique de Droit Civil français (Tratado Practico de Doctrina Civil Francesa)*. Libreria Generale de Droit & de Jurisprudence. Paris, 1931. T. VII, § 1407.

**MARIENHOFF**, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, Buenos Aires 2ª Ed. 1975.

**MARTINEZ B., Jorge Luis**, *Manual Probatorio en Materia Tributaria*, Dirección de Impuestos Nacionales, Santa Fe, Bogotá, S.F.

**MONTERO AROCA, Juan**, *La prueba en el Proceso Civil*, Civitas, S.E., S.F.

**MOSSET ITURRASPE, Jorge y Ricardo Luis LORENZETTI**, *Contratos Parte Especial*, Rubinzal - Culzoni Editores, Santa Fe, Argentina, 2003.

**PARRA MANZANO, Galsuinda**, *Manual de Derecho Administrativo General*, 12 Edición, Editorial Vadel Hermanos C.A., Caracas, Venezuela 2001.

**PEREZ ROYO, Fernando, citado por KURI DE MENDOZA, Silvia Lizatte, Et. Al.**, *Manual de Derecho Financiero*, 1ra Edición, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial I, auspiciado por Agencia del Gobierno de Los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional USAID, El Salvador, 1993.

**RACIONERO CARMONA, Francisco**, *Modulo Instruccional de Temas de Derecho Administrativo I*, 1ra Edición, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, S. F.

**SANCHEZ ESCOBAR, Carlos**, *Límites Constitucionales al Derecho Penal*, Proyecto de Capacitación Inicial y Continua de Operadores Jurídicos Consejo Nacional de la Judicatura, Agosto, 2004.

**SANTAMARÍA PASTOR J.A.**, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, S.E., S.F.

**SENTÍES MELENDO, Santiago**, *La Prueba en El Proceso para Quien se Prueba*, S.E., S.F.

**TROYA JARAMILLO, José Vicente**, *Estudios de Derecho Tributario*, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, 1984.

**VASQUEZ LOPEZ, Luis.** Código de Comercio de El Salvador. Editorial Liz. El Salvador, 2010.

**VILLAR PALASÍ, J.L.** *Apuntes de Derecho Administrativo.* Tomo I Distribuidora Dykinson. Madrid 1977.

**VILLOTA QUIÑONEZ, Luis Fernando y Otros,** *Manual de Procedimiento Tributario y Régimen Sancionatorio para Entidades Territoriales,* Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Bogotá, 1° Edición, S.E. Colombia, Agosto 2011.

**ZAMBRANO PASQUEL, Alfonso,** *Conducta del Proceso, S.E., S.Ed., S.F.*

**ZAVALA ORTIZ, José Luis,** *Manuel de Derecho Tributario,* Editorial Jurídica ConoSur Ltda, S. Ed., Santiago de Chile, marzo 1998, p. 170.

## **TESIS**

**ALFARO PERDIDO, Thelma Idalia Esperanza,** *Los Límites Constitucionales del Juez con Competencia en materia Civil y Mercantil en la Iniciativa Probatoria,* Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador 2013.

**ESCOBAR DE GUCH, Esmeralda Beatríz y Marvin Adalberto GUCH MAJANO,** *Innovaciones Derivadas de la Oralidad en la Producción de la Prueba Testimonial en el Código Procesal Civil y Mercantil,* Tesis de grado Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 2010.

**FLORES HERNÁNDEZ, Alba Orquidea, Nancy Yamileth RIVERA SOSA, y Karen Johana ROMERO CABALLERO,** *El Delito de Evasion de Impuestos en la ciudad de San Miguel periodo 2006-2009,* tesis de grado, Universidad del Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, San Miguel 2009.

**JIMENEZ GUANDIQUE, Sabina Vanessa y Ally Carmelly ALVARENGA ANAYA**, *Potestad Discrecional y Desviación de Poder*, tesis de grado, Departamento de Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 2008,

**RIVAS SALINAS, Gladys Edelmira y otros**, *La Incidencia del Sistema de Valoración de la Sana Crítica en el Derecho de Familia*. Tesis de grado, Universidad de El Salvador Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Agosto 2001.

**SANCHEZ DE HERRERA, Alicia Concepción**, *Principio de Legalidad y la Potestad Discrecional en Derecho Administrativo*, Tesis Doctoral, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1998.

**SERAS PORTILLO, Karla y otros**, *Los Medios De Prueba en los Procedimientos Administrativos Tributarios en El Salvador*. Tesis de grado, Universidad de El Salvador, San Salvador.

**TORRES FLORES, Carlos Ernesto**, *Potestad Discrecional y Desviación de Poder*, Tesis de grado, Departamento de Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamérica José Simeón Cañas, San Salvador, 2008.

## **LEGISLACION**

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA

CODIGO TRIBUTARIO

CODIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL

LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE IMPUESTOS INTERNOS.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

REGLAMENTO DE APLICACIÓN DEL CODIGO TRIBUTARIO

## **JURISPRUDENCIA**

**SALA DE CASACIÓN CIVIL DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**, *Ponencia del Magistrado ANTONIO RAMÍREZ JIMÉNEZ*. Abril 2002.

**SALA DE LO CIVIL**, Sentencia de Recurso de Casación, Ref. 147-C-2007 de fecha 21 de julio de 2008.

**SALA DE LO CIVIL**, Sentencia Definitiva, Ref. 44-AP-2007 de fecha 14 de enero de 2008.

**SALA DE LO CIVIL**, Sentencia Definitiva, Ref. 1680-2005, de fecha 30 de mayo de 2005.

**SALA DE LO CIVIL**, Sentencia Definitiva, Ref. 1479-2003 de fecha 17 de septiembre de 2003.

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia Ref. 11-97 Ac de fecha 12 de julio de 2002.

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia Ref. 1-95 de fecha 9 de mayo del 2000.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 177-2008, de fecha 05 de septiembre 2011.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, de fecha 20 de marzo de 1997.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 76-A-95 de fecha 23 de septiembre de 1997.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 29-H-95 de fecha 17 de enero de 1997.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, con referencia N° 29-H-95, de fecha 17 de enero de 1997.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 29-H-95, de fecha 17 de enero de 1997.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 84-T-2003, de fecha 12 de Octubre de 2004.

**LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 104-B-2003 de fecha del 15 de agosto de 2005.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 110-P-2001 del 05 de julio de 2005.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 319-C-2003 de fecha 24 de febrero de 2006.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 63-I-2001 de fecha 24 de febrero de 2006.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 139-S-2002, del 20 de abril de 2005.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Referencia 245-2000, de fecha 30 de noviembre del 2001.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 55-f-20002 de fecha 3 de marzo de 2005.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 99-E-2003, de fecha 17 de marzo de 2003.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 139-S-2002 de fecha 20 de abril 2005.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 104-2006 de fecha 30 de noviembre de 2007.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 55-F-2002 de fecha 3 de enero de 2005.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 85-T-2003 de fecha 6 de julio de 2007.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 55-f-2002, de fecha 29 de agosto de 2012.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 114-D-2004, de fecha 23 de marzo de 2006.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 63-I, del día 24 de febrero de 2006. marzo de 2006.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 95-D-2003 de fecha 23 de abril de 2004.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 104-B de fecha 15 de agosto de 2005.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Referencia 32-Z-2004, del día 17 de Julio del 2006.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 225-R-2003 del día 6 de noviembre de 2008.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 193-2005, de fecha 20 de Agosto de 2008.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 90-2005 de fecha 10 de diciembre de 2007

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref. 167-S-2003, del 14 de diciembre de 2005.

**SALA DE LO PENAL**, *Sentencia Definitiva en Recurso de Casación*, Ref. 642-CAS-2007 de fecha 12 de enero de 2010.

**SALA DE LO PENAL**, *Sentencia Definitiva Recurso de Casación*, Ref. 235-CAS-2005de fecha 4 de noviembre de 2005.

**TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS**, Sentencia Ref. C1107016M, de fecha 23 de enero de 2012.

**TRIBUNAL DE APELACIONES DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS**, Sentencia Ref. Inc. C1112013M, de fecha 30 de mayo de 2013.

**TRIBUNAL DE SENTENCIA DE COJUTEPEQUE**, *Sentencia Definitiva*, Ref. 21 - 00 de fecha 22 de febrero del año 2000.

## **REVISTAS**

**CLIMENT DURAN, Carlos**, "Sobre el Valor Probatorio de la Prueba Pericial", Revista General de Derecho N° 547, Valencia, 1990.

## **DICCIONARIOS**

**CABANELLAS**, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo III. Editorial Heliasta SRL.

**CABANELLAS DE TORRES, Guillermo**, *Diccionario Jurídico Elemental*, Editorial Heliasta. 2003.

**DE PINA, Vara Rafael**, Diccionario Porrúa de la Lengua Española, Trigésima segunda edición, Editorial Porrúa, Colección I.S.B.N., INAH-SALVAT, S.A., Ciudad de México, 1991.

**OSORIO, Manuel**, *Diccionario de Ciencias Jurídicas*, Primera Edición.

## SITIOS WEB

<http://www.mh.gob.sv>

<http://www.eumed.net/rev/cccss/04/evrb.htm>, FUNDAMENTOS HISTÓRICOS Y FILOSÓFICOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, en Contribuciones a las Ciencias Sociales, junio 2009.

[andresmorey@morey1-1ab0ogados.com](mailto:andresmorey@morey1-1ab0ogados.com) p. 66. Sitio visitado el 19 de febrero de 2012.

Andrés MOREY JUAN, *Algunos Conceptos Básicos para el Derecho Administrativo; sus Matizaciones y Relación con la Organización*. Juricidad y Organización.

<http://www.monografias.com/trabajos35/administracion-publica-venezuela/administracion-publica-venezuela.sht> ml, sitio visto el 19 de febrero de 2012.

[www.morey-abogados.com/articulos/capitulo2.pdf](http://www.morey-abogados.com/articulos/capitulo2.pdf), sitio visitado el 20 de febrero de 2012.

[www.ugr.es/~rhuma/.../fpas/.../wsua13-7-2004\\_POTESTADES.doc](http://www.ugr.es/~rhuma/.../fpas/.../wsua13-7-2004_POTESTADES.doc), sitio visitado el 16 de noviembre de 2011.

<http://derechomx.blogspot.com/2012/03/las-potestades-administrativas.html>, sitio visitado el 20 de diciembre de 2011.

<http://html.rincondelvago.com/desviacion-depoder.html>. CARMEN CHINCHILLA, Derecho Administrativo Español. Potestades administrativas discrecionales y regladas. Adecuación de la resolución administrativa al ordenamiento. Vicios, Comentario sobre el estudio.

[www.jurisprudencia.gob.sv](http://www.jurisprudencia.gob.sv). Líneas y Criterios Jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso

Administrativo, 2008.

<http://html.rincondelvago.com/actos-administrativos-discrecionales.html>

<http://www.ambito-juridico.com>

<https://www.u-cursos.cl/derecho/2010/2/D124A0417/2/.../308475>

<http://www.dimensionempresarial.com/54/glosario-de-terminos-j-k-y-l/>.

<http://mariuxiabigail.blogspot.com/2013/01/libro-mayor-el-libro-mas-importante-en.html>

<http://www.monografias.com>

<http://nanogarcia.galeon.com/>

[http://es.wikipedia.org/wiki/Principios\\_generales\\_del\\_Derecho](http://es.wikipedia.org/wiki/Principios_generales_del_Derecho), sitio visitado el 28 de marzo de 2013.

**ZAMBRANO TORRES, Alex R.**, *Principios del Derecho Tributario*, <http://alexzambrano.webnode.es/>, sitio visitado el 13 de agosto de 2012.

<http://www.jurisprudencia.gob.sv/>, sitio visitado el 7 de septiembre de 2012

<http://www.monografias.com>, sitio visitado el 7 de septiembre de 2012.

**COSSIO ARRIBAS, Ignacio**, *Estudio sobre el Procedimiento para el Enjuiciamiento Rápido e Inmediato de Determinados Delitos*, Junio 2005, <http://noticias.juridicas.com/>, sitio visitado el 9 de septiembre de 2012.

<http://jimmerino.galeon.com/>, sitio visitado el 9 de septiembre de 2012.

<http://www.monografias.com/trabajos88/principios-del-procedimiento-administrativo-general/>,  
sitio visitado el 14 de septiembre de 2012

Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos, Formación de Capital Humano, Modulo 1, principios constitucionales Tributarios, 2012, [www.mh.gob.sv/portal/page/portal/](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/) sitio visitado el 13 de enero de 2013.

**ESCOBAR FORNOS, Iván**, *Valoración de la Prueba por el Juez Constitucional*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)  
<http://www.derechopedia.com/-la-prueba-en-el-proceso-civil.html>., sitio visitado el 13 de septiembre de 2013.

<http://semillerodederechoprocesal.blogspot.com//veracidad-de-la-prueba.html>, sitio visitado el 18 de septiembre de 2013.

<http://www.monografias.com/lealtad-abogado/>, sitio visitado el 18 de septiembre de 2013

<http://www.monografias.com/trabajos66/lealtad-abogado/>, sitio visitado el 18 de septiembre de 2013.

La prueba ilícita en el Derecho Chileno en <http://www.monografias.com/trabajos65/prueba-ilicita-chile/prueba-ilicita-> sitio visitado el 1 de Octubre de 2013.

**CARBONELL Miguel**, *No admitamos las pruebas ilícitas*, en <http://www.miguelcarbonell.com/>,  
sitio visitado el 1 de Octubre de 2013.

<http://www.monografias.com/trabajos71/teoria-general-prueba/>, sitio visitado el 1 de Octubre

de 2013.

**RAMIREZ SALINAS, Liza A.**, *Principios Generales que rigen la Actividad Probatoria*, <http://teoriadelaprueba.blogspot.com/>, sitio visitado el 3 de Octubre de 2013.

<http://www.monografias.com/trabajos19/discrecionalidad/discrecionalidad.shtml>, sitio visitado el 12 de junio de 2013.

<http://www.unl.edu.ec/juridica/wp-content/uploads/2010/03/Modulo-11-Regimen-Juridico-de-la-Administracion-Publica-2011-2012.pdf>. *Régimen Jurídico de la Administración Pública*, Modulo de Área Jurídica, social y Administrativa. Universidad Nacional De Loja, Ecuador. 2011-2012. Sitio visitado el 16 de septiembre de 2013.

<http://www.buenastareas.com/ensayos/Principio-De-La-Necesidad-De-La/5311150.html>, sitio visitado el 16 de diciembre de 2013.

<http://derechopenal-colombia.blogspot.com/2012/04/pertinencia-y-conducencia.html>, sitio visitado el 25 de diciembre de 2013.