

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO ADMINISTRATIVO Y POLÍTICAS PÚBLICAS



TEMA DE INVESTIGACIÓN:
**“LA APLICACIÓN DE LA NUEVA LEY DE PROCEDIMIENTOS
ADMINISTRATIVOS, EN RELACIÓN A LAS REGULACIONES DE PLAZOS,
REQUISITOS DE LAS LEYES TRIBUTARIAS VIGENTES, Y SUS EFECTOS”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE
MÁSTER EN DERECHO ADMINISTRATIVO Y POLÍTICAS PÚBLICAS

PRESENTADO POR:
EUGENIO TEVEZ CASTILLO

DOCENTE ASESOR:
NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIERREZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, 09 DE OCTUBRE DE 2023

TRIBUNAL CALIFICADOR

PRESIDENTE

MSC. HUGO DAGOBERTO PINEDA ARGUETA

SECRETARIO

DR. LUIS ALONSO RAMIREZ MENENDEZ

VOCAL

MSC. NELSON ARMANDO VAQUERANO GUTIERREZ

AUTORIDADES UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MSC. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO
RECTOR

PHD. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ
VICERRECTOR ACADEMICO

ING. JUAN ROSA QUINTANILLA
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

ING. FRANCISCO ANTONIO ALARCÓN SANDOVAL
SECRETARIO GENERAL

**AUTORIDADES FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS
SOCIALES**

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA
DECANA

DR. EDGARDO HERRERA MEDRANO PACHECO
VICEDECANO

DR. JOSÉ MIGUEL VÁSQUEZ LÓPEZ
DIRECTOR DE UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

ÍNDICE

RESUMEN.....	viii
ABREVIATURAS.....	x
INTRODUCCIÓN.....	xi
CAPITULO I.....	1
ANTECEDENTES DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE MATERIA TRIBUTARIA	1
1.1. Antecedentes históricos de la potestad sancionadora	1
1.1.1. Surgimiento histórico constitucional del Derecho Administrativo Sancionador en El Salvador	1
1.1.1.1. Constitución de la República de El Salvador de 1864.....	3
1.1.1.2. Constitución de la República de El Salvador de 1872.....	3
1.1.1.3. Constitución de la República de El Salvador de 1880.....	3
1.1.1.4. Constitución de la República de El Salvador de 1883.....	3
1.1.1.5. Constitución de la República de El Salvador de 1886.....	4
1.1.1.6. Constitución de la República de El Salvador de 1939.....	4
1.1.1.7. Constitución de la República de El Salvador de 1945.....	4
1.1.1.8. Constitución de la República de El Salvador de 1950 y 1962	4
1.1.1.9. Constitución de la República de El Salvador de 1983.....	5
1.1.1.10. Reforma de la Constitución de la República de El Salvador de 1992	5
1.2. Antecedentes del ejercicio de la potestad sancionadora en los procedimientos en materia tributaria.....	7
1.3. Antecedentes históricos del Ministerio de Hacienda	15
1.3.1. Estructura orgánica del Ministerio de Hacienda.....	16
1.3.1.1. Dependencias.....	16
1.3.1.1.1. Dirección General de Impuestos Internos	17
1.3.1.1.2. Tribunal de Apelación de Impuestos Internos y Aduaneros	19
CAPITULO II.....	21
MARCO DOCTRINARIO Y CONCEPTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POTESTAD SANCIONADORA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.....	21
2.1. Generalidades de la Administración Tributaria	21
2.2. Derecho Administrativo Sancionador.....	22
2.2.1. Elementos de la potestad sancionadora.....	24
2.3. Principios del procedimiento administrativo sancionador	25
2.3.1. Principios del procedimiento administrativo sancionador de acuerdo a la Ley de Procedimientos Administrativos.....	37

2.3.2. Principios del procedimiento administrativo de acuerdo al Código Tributario	40
2.3.3. Comparación de los principios regulados en la Ley de Procedimientos Administrativos y Código Tributario	44
2.4. El acto administrativo	47
2.5. La potestad administrativa sancionadora de la Administración Tributaria	57
2.5.1. Potestad sancionadora tributaria	57
2.5.2. Potestad disciplinaria interna	60
2.5.3. Diferencias entre la potestad sancionadora tributaria y potestad disciplinaria interna	62
CAPÍTULO III	64
MARCO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Y LA REGULACIÓN DEL PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO TRIBUTARIO..	64
3.1. Marco Normativo	64
3.1.1. Constitución de la República	64
3.1.2. Código Tributario	66
3.1.2.1. Regulación sobre el procedimiento sancionador tributario	66
3.1.3. Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos	68
3.2. Jurisprudencia	69
3.2.1. Sentencias sobre la potestad sancionadora de la Administración Pública	69
CAPITULO IV	77
APLICACIÓN DE LA LEY DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN EL MARCO DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR TRIBUTARIO.	77
4.1. Aspectos generales de la Ley de Procedimiento Administrativos	77
4.1.1. Destinatarios de la Ley de Procedimientos Administrativos	79
4.1.2. Finalidad de la Ley de Procedimientos Administrativos	81
4.2. Efectos y aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos	82
4.2.1.1. Efecto universal	82
4.2.1.2. Efecto complementario	83
4.2.1.3. Efecto derogatorio	84
4.2.1.4. Efecto supletorio	85
4.2.2. Aspectos novedosos incorporados por la Ley de Procedimientos Administrativos	85
4.2.2.1. Principios generales de la actividad administrativa	87
4.2.2.2. Nueva forma de actuar de la Administración Pública	89

4.2.2.3.	Pronunciamiento sobre los actos administrativos	89
4.2.2.4.	Regulación sobre el procedimiento administrativo	91
4.2.2.4.1.	Forma de inicio	91
4.2.2.4.2.	Medidas provisionales	92
4.2.2.4.3.	Generalidades sobre términos y plazos	94
4.2.2.5.	Consideraciones novedosas en el procedimiento administrativo sancionador	95
4.2.2.5.1.	Inicio del procedimiento administrativo sancionador	95
4.2.2.5.2.	Auto de inicio	96
4.2.2.5.3.	Medidas cautelares	96
4.2.2.5.4.	Plazos	97
4.3.	Aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos en la potestad sancionadora de la Administración Tributaria	98
4.3.1.	Alcances	98
4.4.	Aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos en el procedimiento administrativo sancionador tributario	101
4.4.1.	Potestad sancionadora tributaria y procedimiento tributario sancionador	101
4.4.2.	Aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos en el procedimiento administrativo tributario	102
4.4.3.	Regulación en cuanto a los plazos, requisitos y efectos, según la LPA y CT	104
4.4.3.1.	Plazos	104
4.4.3.2.	Requisitos	110
4.4.3.3.	Efectos	114
4.4.4.	Regulación del procedimiento sancionador, según LPA y Código Tributario.	115
4.4.4.1.	Fase inicial del procedimiento sancionador	116
4.4.4.2.	Notificación	117
4.4.4.3.	Plazo de audiencia y apertura a prueba en caso de imposición de sanciones aisladas	117
4.4.4.4.	Resolución	118
4.5.	Aspectos que incorpora la Ley de Procedimientos Administrativos en el procedimiento administrativo sancionador tributario	119
4.5.1.	Incorporación de principios que deben ser aplicados en el procedimiento sancionador tributario	119
4.5.2.	Regulación de nulidades absolutas o de pleno Derecho	119
4.5.3.	Atribución de responsabilidad a las personas jurídicas	120

4.5.4. Autoría y participación.....	120
CONCLUSIONES.....	122
RECOMENDACIONES	124
BIBLIOGRAFÍA.....	125

RESUMEN

Se inicia haciendo una descripción de los antecedentes históricos que sientan las bases de la actual Administración tributaria, a cargo del Ministerio de Hacienda, mediante el cual se relatan los hechos y corrientes principales que impulsan la creación de dicho aparato estatal, así como los antecedentes históricos que fundamentan la potestad sancionatoria, aplicada a la Administración tributaria.

Se desarrolla una explicación de la estructura orgánica que conforma el Ministerio de Hacienda, haciendo un enfoque específico en las dependencias que son de mayor interés para el desarrollo de la temática, los cuales son la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduana del Ministerio de Hacienda, ya que ambas guardan mayor relación en la emisión de actos administrativos de liquidación oficiosa e imposición de sanciones. Haciendo además un análisis en la regulación de la potestad sancionadora tributaria, haciendo alusión a las leyes tributarias creadas en el contexto histórico de la legislación salvadoreña, la cual tiene por propósito examinar el tratamiento que se le ha dado a la potestad sancionatoria en el devenir histórico en la legislación tributaria, ya que de esa manera se pone mejor en perspectiva los avances que implicó la entrada en vigencia de la Ley de Procedimientos Administrativos.

Se hace un abordaje de los aspectos doctrinales principales cuya explicación es necesaria para el desarrollo de la temática en cuestión, haciendo un análisis de los principios generales del procedimiento administrativo, el abordaje de la regulación de los principios sancionadores según la LPA y el Código Tributario, el acto administrativo, el debido procedimiento como parámetro de la investigación, en donde este deriva de los elementos de la potestad sancionadora, funciones de la potestad administrativa sancionatoria de la Administración pública, las cuales son las bases del ejercicio de la potestad administrativa tributaria, y por último hacer una diferenciación entre la potestad tributaria y la potestad disciplinaria interna.

Asimismo, se hace una recopilación de las principales normas y jurisprudencia relevante que guardan relación directa con la potestad administrativa sancionatoria tributaria.

Finalmente, se explica y fundamenta la aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos y cómo incide en la potestad administrativa sancionatoria tributaria, en un primer momento introduciendo de forma genérica los efectos de la aplicación de dicha ley, así como los efectos novedosos que introduce la entrada en vigencia de la misma, finalizando con una comparación entre el procedimiento sancionador tributario según el Código Tributario y como regula la LPA el procedimiento sancionador, destacando aspectos relacionados de la LPA. Todo con el objeto de introducirse propiamente a la aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos en la potestad administrativa sancionatoria de la Administración tributaria, analizando de qué forma incide en la regulación de plazos, requisitos y efectos en las leyes tributarias.

También, se deja constancia de las fuentes bibliográficas utilizadas en la realización de esta investigación.

ABREVIATURAS

AP	Administración Pública
Art.	Artículo.
Arts.	Artículos
Cn	Constitución de República
CT	Código Tributario
D.L.	Decreto Legislativo
D.O.	Diario Oficial
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
Etc.	Etcétera
Inc.	Inciso
LITBR	Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces
LISR	Ley de Impuesto sobre la Renta
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
LOFTIIA	Ley de Organización y Funcionamiento del del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas
LPA	Ley de Procedimientos Administrativos
LSC	Ley de Servicio Civil
Lit.	Literal
No.	Número
Ord.	Ordinal
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas

INTRODUCCIÓN

La Ley de Procedimientos Administrativos, vino a procurar unificar la dispersión de procedimientos que se encontraban regulados en las leyes especiales de cada ente público, y es que por mucho tiempo ha existido ausencia de la misma, generándose así diversos problemas para el ejercicio de los derechos de los particulares, ahora llamados destinatarios de la referida ley; y es que si bien es cierto no había una falta absoluta de preceptos legales, pero si se estaba ante la presencia de vacíos legales, debiendo recurrirse supletoriamente al Código Procesal Civil y Mercantil.

Es importante recalcar que la entrada en vigencia de la referida ley, ha traído pautas positivas e innovadoras al ejercicio de la Administración pública, sin dejar de tomar en cuenta la importante supletoriedad y necesaria coordinación con los demás cuerpos legales, no dejando de lado lo previsto en el Código Procesal Civil y Mercantil, dándose así un paso importante en el Derecho Administrativo respecto a la actividad de la Administración Pública, respetando los principios básicos en que se fundara el procedimiento, pero sin dejar de lado los principios especiales que contenga cada ley por su exclusividad del régimen adoptado por las mismas; resulta importante destacar que el procedimiento administrativo sancionador, regula un procedimiento administrativo uniforme, así como sienta los principios que determina principios aunque no armónicos con la Constitución de la República y detalla la estructura básica del procedimiento administrativo, siendo la LPA un cuerpo normativo novedoso y que promueve una modernización del Derecho Administrativo Salvadoreño, por lo que es necesario preguntarse:

¿Cuál es el alcance de la aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos en el procedimiento administrativo sancionador tributario del Ministerio de Hacienda de la Dirección General de Impuestos Internos, en relación a las regulaciones de plazos, requisitos de las leyes tributarios y sus efectos?

Ahora bien, respecto al objeto de estudio del presente trabajo se tiene una aproximación a la Administración Tributaria y la potestad sancionadora tributaria, y es que esta posee diversidad de funciones principales, pero resalta el enfoque en la implementación y exigencia del cumplimiento de regulaciones en materia tributaria; considerándose la misma como aquella parte de la Administración Pública la cual se encarga de la recaudación, planeación y control de los ingresos públicos, esto con la mera finalidad de ejercer la competencia tributaria del Estado, en concordancia con la legislación que regula esta materia.

Los objetivos planteados en el presente trabajo de investigación se encaminan a: Investigar el alcance de la aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos en el procedimiento administrativo sancionador tributario de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, en cuanto a los plazos, requisitos de las leyes tributarios y sus efectos; y de manera específica: Describir los antecedentes históricos de la potestad sancionatoria en el procedimiento tributario; Desarrollar los aspectos doctrinales y conceptuales de la Administración Tributaria y la potestad sancionadora tributaria; Determinar la incidencia de la Ley de Procedimientos Administrativos en los procedimientos sancionatorios de la Administración Tributaria.

El alcance de la presente investigación está enfocado en la aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos A los procedimientos administrativos en el ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria y su respectivo procedimiento retomada desde el ámbito bibliográfico- documental, definiendo y delimitando el alcance espacial y temporal sobre los que se indagara, logrando así los fines establecidos con la ejecución de la investigación en cuestión.

En cuanto a su delimitación espacial, el presente trabajo está referido al alcance de la Ley de Procedimientos Administrativos, esto en el marco de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, su ejercicio y la actuación de los entes Estatales con facultades para llevarla a cabo, retomando el marco jurídico que delimita la ejecución de actos o procedimientos administrativos para la aplicación de leyes tributarias; siendo que en un Estado de Derecho como el nuestro, la distribución de poder es a través de los tres órganos fundamentales que lo

conforman, siendo el Órgano Ejecutivo, Legislativo y Judicial los competentes para el ejercicio de las facultades tributarias, sin embargo, nos centraremos en el órgano ejecutivo a través de sus delegaciones tal como la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, por medio del procedimiento respectivo para lograr la aplicación de las normas tributarias y efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos.

Asimismo se dirige al abordaje de forma específica en la doctrina, jurisprudencia nacional y en Leyes vigentes y positivas del ordenamiento jurídico interno salvadoreño, partiendo del arraigo constitucional, retomando así el ejercicio de la Administración Pública que se establecía en el Código Tributario y por ende el alcance tanto teórico como práctico, a partir de la entrada en vigencia de la Ley de Procedimientos Administrativos, visualizando las innovaciones que trajo aparejadas con su creación, y la regulación del proceso a aplicar, así como las limitantes o reglas impuestas por su contenido normativo en materia tributaria, a partir de las competencias que los tres Órganos del Gobierno respectan, especificando sus atribuciones, obligaciones y procedimientos determinados por la ley en cuanto a la potestad sancionadora tributaria.

La ejecución del presente trabajo de investigación se compone de cuatro capítulos en los que se aborda la temática de la siguiente manera: El Capítulo Uno, en donde se retoma a grandes rasgos los antecedentes históricos de la Administración Tributaria, exponiéndose las razones y/o motivos por los cuales surge el Derecho administrativo y por ende la creación de leyes que regulen el procedimiento de la potestad sancionadora tributaria.

En el Capítulo dos, se hace referencia al marco doctrinario y conceptual de la Administración Tributaria, y de la potestad sancionadora, esto en relación a las generalidades, retomándose entonces el Derecho Administrativo Sancionador, principios y nociones del mismo; distinguiéndose los principios del procedimiento administrativo y los principios de la potestad administrativa, así como el acto administrativo, su incidencia, el debido procedimiento, la diferenciación de los principios sancionadores según la LPA con los previstos en el Código Tributario,

finalizando con la distinción de la potestad tributaria y la potestad disciplinaria interna.

En relación al Capítulo Tres, se ha tomado en consideración la importancia de dejar entre ver las consideraciones, análisis y comentarios brindados por los diversos tribunales integradores y concedores de la materia, es así como en este apartado se retoma marco legal y jurisprudencial de la Administración Tributaria y la regulación del procedimiento administrativo sancionador tributario.

Ahora bien, en el Capítulo cuatro, se hace una aproximación a las generalidades específicas de la Ley de Procedimientos Administrativos, tomando como punto de partida, aspectos característicos de la misma, desde sus destinatarios hasta sus efectos consecuentes a la entrada en vigencia de esta, así como los principios en los que se basa la misma, y por ende el procedimiento regulado en esta, y como punto relevante su aplicación a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.

Es así como en las conclusiones y recomendaciones plasmadas, se hace alusión al hecho que la LPA, es un cuerpo normativo novedoso, que a raíz de su entrada en vigencia genera ventajas e incide de forma directa en el procedimiento administrativo sancionador, lográndose de manera satisfactoria los objetivos plasmados inicialmente.

Por último, se fijan algunas conclusiones y se deja constancia de las fuentes bibliográficas analizadas para la realización de esta investigación.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE MATERIA TRIBUTARIA

1.1. Antecedentes históricos de la potestad sancionadora

1.1.1. Surgimiento histórico constitucional del Derecho Administrativo Sancionador en El Salvador

La disciplina del Derecho Administrativo Sancionador se desprende del Derecho Administrativo en general y del Derecho Penal en específico, por eso se considera que posee rasgos característicos de ambas disciplinas. Por eso es necesario destacar que el Derecho Administrativo Sancionador es producto del poder coercitivo de la Administración, reflejándose así en las ejecuciones forzosas, sanciones, entre otros.

Según el autor Eduardo García de Enterría establece que: *el ius puniendi del Estado puede manifestarse, tanto por la vía judicial como por la vía administrativa.*¹ El autor Alejandro Nieto García manifiesta que el Derecho Administrativo Sancionador es producto de la evolución del Derecho de Policía al Derecho Penal Administrativo, y de este último al Derecho Administrativo Sancionador actual.²

El Derecho Administrativo Sancionador tiene sus orígenes dentro del Derecho Administrativo, en Francia pos revolucionaria.³

En ese sentido, el origen del Derecho Administrativo Sancionador en España, se puede identificar en tres etapas: a) Paulatino reconocimiento y aceptación de la potestad administrativa sancionadora, b) Tendencia a la consolidación del Derecho Administrativo Sancionador, y c) Afianzamiento y expansión de los poderes represivos sancionadores de la Administración.

¹ Eduardo García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II* (Madrid: Tecnos, 1997), 165.

² Alejandro Nieto García, *Derecho Administrativo Sancionador* (Madrid: Tecnos, 2005), 172.

³ Hugo Dagoberto Pineda Argueta, *Derecho Administrativo Sancionador e Independencia Judicial en El Salvador* (San Salvador: Aequus, 2015), 172.

La consolidación del Derecho Administrativo en El Salvador, se originó a partir de la disolución de la Federación Centroamericana, en la cual El Salvador decreta su primera Constitución, en febrero del año 1841. A partir de ese suceso, inicia el constitucionalismo salvadoreño, dentro del cual, primero fue iniciado por la oligarquía y ésta utilizando el estamento militar, con la finalidad de hacer perpetuo el poder en el tiempo, vulnerando así el orden constitucional y principios fundamentales como lo son el de legalidad mediante los golpes de Estado constantes, y consecuencia de ello se dictaron diversas Constituciones de los años 1864, 1871, 1872, 1880, 1883, 1886, 1939, 1945, 1950, 1962 y la Constitución actual de 1983.

Partiendo de la constitucionalización del Derecho Administrativo, se hace imprescindible que el ejercicio de la potestad punitiva, se encuentre sujeta al Derecho y a la Ley, de igual forma, a las garantías constitucionales, así también a la no privación de la libertad de tránsito por su arbitrariedad, al respeto inminente del derecho de defensa, y el sometimiento de esa potestad punitiva a un control superior jerárquico judicial.

Se frecuente ver a la potestad punitiva, como auxiliar de la potestad penal del Estado, misma que surge como consecuencia del fracaso de la primera.⁴

Ulteriormente, se planteó el Derecho Administrativo Penal; el cual está conformado por normas administrativas que contienen infracciones y sanciones contravencionales, las cuales poseen carácter de penas que sirven como un medio de ejecución forzosa con el objetivo de castigar vulneraciones, transgresiones e ilícitos administrativos que dan cabida a la aplicación de medidas de policía.

El llamado Derecho Administrativo Penal es un capítulo del Derecho Administrativo, aplica sanciones a las contravenciones administrativas, mientras que el Derecho Penal aplica sanciones a los delitos⁵ referidos o relacionados con la Administración.

⁴ *Ibíd.*, 177.

⁵ José Roberto Dromi, *Manual de Derecho Administrativo, Tomo II* (Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1987), 191.

Sobre lo anterior, es por ese motivo que se considera que, se debe de aplicar al Derecho Administrativo Sancionador principios regulados por el Derecho Penal.

La potestad sancionadora del Derecho Administrativo en el marco constitucional ha experimentado una trayectoria, por lo cual, se puede reflejar en las constituciones siguientes:

1.1.1.1. Constitución de la República de El Salvador de 1864

La potestad sancionadora encuentra su origen en el poder de policía, el cual estaba basado en dotar a la Administración Pública de mecanismos de control y vigilancia para el cumplimiento de los fines del Estado. En ese sentido, en el artículo 40 ordinal 7, se le atribuyó a la Corte Suprema la potestad de suspender por causas graves a los abogados y escribanos, por lo que, se puede considerar como el germen del Derecho Administrativo Sancionador.

1.1.1.2. Constitución de la República de El Salvador de 1872

Esta Constitución retoma la anterior potestad sancionadora, y se encuentra conferida en el artículo 109 ordinal 6, en donde se le atribuye a la Corte Suprema la potestad de suspender por causas graves a los abogados.

1.1.1.3. Constitución de la República de El Salvador de 1880

La potestad sancionadora se le otorga al poder judicial, y es específicamente a la Corte Plena quien se le atribuye la facultad de determinar la responsabilidad de los jueces y empleados del correspondiente poder, la cual, se encuentra conferida en el artículo 104 ordinales 4 y 13 de la Constitución.

1.1.1.4. Constitución de la República de El Salvador de 1883

La potestad sancionadora en esta Constitución fue conferida a la Corte de Casación, regulada en el artículo 107 ordinales 6 y 7, la cual consistía en suspender a los Magistrados, por faltas graves en el ejercicio de sus funciones, con conocimiento de causa, y suspenderlos del ejercicio de la profesión, y aún retirarles sus títulos.

1.1.1.5. Constitución de la República de El Salvador de 1886

La potestad sancionadora se le otorga al poder judicial, y es específicamente a la Suprema Corte de Justicia, consignada en el artículo 102 ordinal 6, la cual radicaba en suspender por causas graves a los abogados.

1.1.1.6. Constitución de la República de El Salvador de 1939

La potestad sancionadora se le otorga al poder judicial, y es específicamente a la Corte Suprema de Justicia, consignada en el artículo 112 ordinal 6, la cual radicaba en suspender por causas graves a los abogados o inhabilitarlos.

1.1.1.7. Constitución de la República de El Salvador de 1945

La potestad sancionadora se le otorga al poder judicial, y es específicamente a la Corte Suprema de Justicia, consignada en el artículo 97 ordinal 6, la cual radicaba en suspender por causas graves a los abogados o inhabilitarlos.

1.1.1.8. Constitución de la República de El Salvador de 1950 y 1962

Ambas Constituciones contenían un orden constitucional distinto al actual, dichas Constituciones regulaban la potestad sancionadora en el artículo 167, en el cual dicho texto constitucional estipulaba que: *“Corresponde únicamente al Poder Judicial la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por quince días o con multa, y si ésta no fuere pagada se permutará por arresto, el cual no excederá de treinta días.”*

Por medio de las Constituciones de 1950 y 1962, se reconoce por primera vez el ius puniendo a la Administración Pública, dejando el constituyente la posibilidad de que, en El Salvador, exista por medio del Órgano Judicial una jurisdicción especialmente Contencioso Administrativa, la cual fue instaurada en enero del año 1979; creándose así la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

1.1.1.9. Constitución de la República de El Salvador de 1983

Con la actual Constitución de 1983, se regula en disposiciones legales las facultades que le otorga a la Administración Pública de imponer sanciones, disposición que se encuentra expresamente en el artículo 14, dentro del cual establece lo siguiente: *“Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el juicio correspondiente, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por quince días o con multa, la cual podrá permutarse por un periodo igual.”*

1.1.1.10. Reforma de la Constitución de la República de El Salvador de 1992

Posteriormente sobre el artículo 14 de la Constitución, surge en el año 1992 una reforma constitucional, en donde, dicha disposición expresa que: *“Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por cinco días o con multa, la cual podrá permutarse por servicios sociales prestados a la comunidad.”*

Como se observa en las Constituciones antes mencionadas, fueron las primeras en establecer de forma clara y precisa la facultad de la Administración Pública de imponer sanciones, y a lo largo de dichas Constituciones se puede decir, que dicha potestad sancionadora ha tenido cambios, en lo relativo al tema del periodo de la privación de libertad, teniendo como parámetro el respeto de las garantías constitucionales.

A partir del artículo 14 que establece: se podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas. Esta premisa de habilitación indudablemente extensible a la materia sancionadora, deviene en la exigencia de un mandato normativo que brinde cobertura a todo ejercicio de potestad.

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, aclaró extensamente el contenido del artículo 14 de la Constitución en cuanto a la potestad sancionadora de la administración al determinar que la existencia de una potestad sancionadora de la administración es imprescindible para el correcto funcionamiento de la función administrativa.

El ius puniendi del Estado, 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; esta es la que se conoce como potestad sancionadora de la administración.

Potestad que se ejerce dentro de un determinado marco normativo que deviene primeramente de la Constitución de la República en su Art. 14, pero sobre todo, en congruencia con los fundamentos del Estado Constitucional de Derecho, respetándose el debido proceso; la potestad sancionadora encuentra su límite máximo en el mandato de legalidad que recoge el inciso primero del Art. 86 Cn., así pues, en virtud de la sujeción a la ley, la administración solo podrá funcionar cuando aquella la faculte, ya que las actuaciones administrativas aparecen antes como un poder/deber atribuido por la ley, y por ella delimitado y construido. Esta potestad materializa actuaciones que traducen un mal infringido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal. La finalidad que guía tal potestad, es la protección o tutela de los bienes jurídicos precisados por la comunidad jurídica en que se concreta el interés general.

En los últimos años se han generado cambios importantes en la concepción de la potestad sancionatoria de la Administración Pública, dejando atrás el énfasis del poder de policía en el marco de un Estado intervencionista, para dar paso a un Derecho Sancionatorio preventivo, tendiente a tutelar intereses de carácter general y dotado de sólidos principios garantistas. Las normas sancionatorias no han de

pretender reprimir, sino, que el daño no se produzca. Para evitar el daño debe evitarse previamente el riesgo.⁶

Es menester tener en cuenta que, antes de la entrada en vigencia de la nueva Ley de Procedimientos Administrativos del año 2019, cada institución o entidad se caracterizaba por tener su propio procedimiento sancionador regulada en sus diversos cuerpos normativos, lo cual trae como consecuencia la indefensión de determinados derechos al no existir un procedimiento previamente establecido, ante dicha situación, se consideró imprescindible la creación de una ley que tuviera como finalidad la codificación y uniformidad que regulara la actuación y funcionamiento de la Administración Pública.

1.2. Antecedentes del ejercicio de la potestad sancionadora en los procedimientos en materia tributaria

Dejando de lado los tributos que se tenían que pagar a la corona española en la época colonial, es preciso enfocarse en los tributos que el Estado salvadoreño comenzó a percibir como Estado independiente y el tratamiento que se le daba en cuanto al ejercicio de la potestad sancionadora tributaria. El objeto de análisis del presente apartado es únicamente leyes derogadas, en virtud que a las leyes vigentes y su aplicación conforme a la Ley de Procedimientos Administrativos se analizará en capítulos posteriores.

Primera Ley de Impuesto sobre la Renta de 1915⁷.

Se creó con el objeto de aliviar la situación económica que el país estaba atravesando, producto de la deficiente tributación que existía en la época. El Fisco tenía las facultades necesarias para intervenir y evitar fraudes, por lo que también podía imponer sanciones.

⁶ Hugo Dagoberto Pineda Argueta, *Derecho Administrativo Sancionador e Independencia Judicial en El Salvador* (San Salvador: Aequus, 2015), 178.

⁷ Publicada en el Diario Oficial número 147, tomo número 78, fecha 25 de junio de 1915.

La mención que hace esta Ley, en materia sancionadora se encuentran contenidas en su artículo 10, que habilita a la Administración Tributaria a imponer multas cuando el contribuyente haya declarado una renta insuficiente, es decir una renta inferior a la real, este estaba obligado enterar un monto adicional en proporción al monto no declarado. En esta ley no se plantearon procedimientos o plazos para aplicar estas sanciones a los contribuyentes y en oportunidades posteriores lo que ocurrió fue la emisión de reformas y nuevas leyes en la materia, dejándolo en suspenso a una posterior ley especial, tal como lo planteó el artículo 18, que establecía *“Una ley especial determinará los funcionarios, autoridades y procedimientos aplicables a la percepción del impuesto sobre la renta y los recursos que se establezcan en favor de los contribuyentes”*.

Ley Reglamentaria del Impuesto Sobre la Renta de 1915⁸.

Esta ley complementaba y daba un sentido más extenso a la ley anterior, regulando los procedimientos y señalando los funcionarios y autoridades que habrían de intervenir, los mismo que los recursos correspondientes a que podían acudir los contribuyentes de la renta.

Esta ley reguló en cierta medida procedimientos referidos al establecimiento, modo de recaudar y modo de percibir el impuesto. Sin embargo, en cuanto a la potestad sancionadora dirigida a los contribuyentes, se limitó a establecer que la multa señalada en el artículo 10 LISR, podrá elevarse a tres veces el monto de la tasa frustrada, cuando hubiera un ánimo de fraude, de conformidad al artículo 66 LISR.

Ley de Impuesto sobre la Renta de 1916⁹.

La Ley de esta fecha ya adapta un parámetro de control para la imposición de multas a los contribuyentes del impuesto, señalada en el artículo 27 inciso 1 en relación con el inciso 4, de la siguiente forma, inciso 1: *“Caso que un contribuyente haya*

⁸ Publicada en el Diario Oficial No. 118, Tomo 78 de fecha 19 de mayo de 1915.

⁹ Publicada en el Diario Oficial No. 140, Tomo 80 de fecha 21 de junio de 1916.

pagado impuestos inferiores a los que corresponden a su renta verdadera, además de completar el pago de la cuota correspondiente, sufrirá una multa de cinco a doscientos pesos, prudencialmente determinada, según el caso, por la autoridad respectiva” (...) Inciso 4: *“Cuando resultare comprobado, después de asignada la cuota, que la declaración de una renta es menor que la verdadera, por haber ocultado, por ejemplo, una fuente de ingresos, la cotización correspondiente a la diferencia se hará en el mismo año o en los subsiguientes, con el recargo de la multa.”*

Una de las varias reformas de esta Ley, fue la de 1940 que introdujo aspectos en cuanto a la forma de realizar la recaudación de las multas a los contribuyentes, pero no expresa nada en cuanto a los plazos a aplicar.

Ley del Impuesto de Alcabala de 1928¹⁰.

Esta ley nace como un gravamen para las diferentes mercancías, es decir, ha servido para regular el impuesto a las ventas y permutas de bienes inmuebles, y a otras figuras jurídicas; ha sido caracterizada por gravar el valor real de los bienes inmuebles, los cuales debían cumplir el requisito de ser objetos de enajenación a través de venta, permuta, dación en pago, remate judicial.

Esta ley tuvo aplicación como antecedente la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, sin embargo, al ser un impuesto indirecto, el mismo se encontraba sujeto al Registro de la Propiedad Raíz e Hipoteca. Por tal razón, la ley solo regula sanciones a los registradores del referido registro y no a servidores públicos vinculados propiamente al Ministerio de Hacienda.

En esta ley determina como sanción en el caso de la inscripción de contratos, remates o adjudicaciones autorizados por los cartularios y jueces, el registrador debe exigir la entrega de la boleta duplicada de alcabala para poder realizar la

¹⁰ Creada según Decreto Legislativo de fecha 24 de julio de 1928, publicada en el Diario Oficial No. 200, Tomo 105 de fecha 01 de septiembre de 1928.

inscripción debiendo remitirse al Tribunal Superior de Cuenta, junto con el informe respectivo de las inscripciones, en tal caso por la omisión de tales obligaciones el registrador siendo el servidor público, se hace acreedor de una multa de doscientos colones, sin perjuicio de destitución del cargo en caso de reincidencia de conformidad a los artículos 5 y 6 LIA.

Otra sanción relevante es la que determine el artículo 21 LIA, que indica que los registradores no pueden hacer inscripciones de instrumentos de enajenación o traspaso que generen impuesto si no se presenta la boleta de pago del impuesto, caso contrario puede hacerlo acreedor de una multa de doscientos colones y destitución del cargo en caso de reincidencia. Asimismo, la referida ley tipifica otras infracciones para tales servidores, sin embargo, no determina plazos aplicables a la administración pública para la imposición de las respectivas sanciones.

Para concluir, es preciso destacar que, en lo concerniente a las leyes tributarias vigentes y su regulación aplicada a las sanciones dirigidas a los contribuyentes, ya existe una regulación de plazos para su imposición, con la entrada en vigencia del Código Tributario, supliendo tal deficiencia.

Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951¹¹.

Es creada según Decreto Legislativo No. 500 de fecha 10 de diciembre de 1951, publicada en el Diario Oficial No. 232, Tomo 153 de fecha 17 de diciembre de 1951.

Con la entrada en vigencia de la referida Ley se incorporan modificaciones básicas en el régimen de tributación dado que se hace una diferencia entre personas naturales y jurídicas, como sujetos obligados al pago del impuesto en su art. 1, estableciéndose *“las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, aun cuando no tengan domicilio en la Republica (...)”*

Asimismo, se estableció un tratamiento especial para las sociedades anónimas y los socios; lo cual está contenido en el Título III referido al Cálculo del Impuesto, de

¹¹ Es creada según Decreto Legislativo No. 500 de fecha 10 de diciembre de 1951, publicada en el Diario Oficial No. 232, Tomo 153 de fecha 17 de diciembre de 1951.

ya que para efectos de imposición sobre la Renta la ley no distinguía entre sociedades nacionales o extranjeras, pero si distinguía entre domiciliadas y no domiciliadas. Las personas domiciliadas tributaban de acuerdo con la tabla cuyo porcentaje máximo era del 15% y en cambio las no domiciliadas en el país debían tributar el 20% sobre la Renta Imponible en El Salvador. Con el objetivo de una mejor redistribución del ingreso.

Esta ley introduce aspectos relevantes en cuanto a lo que se entiende por evasión no intencional y evasión intencional del impuesto, descrita en sus artículos 49 y 50, aplicándose como sanción la imposición de una multa que no exceda de veinticinco colones para la primera, y en el caso de la evasión intencional se aplicaría un veinticinco por ciento a tres tantos del impuesto evadido o tratado de evadir.

En el Título IX, referido a las sanciones se observa que estas se traducen en multas y/o recargo, para el caso el art. 46 refiere a multa por no presentar en tiempo la declaración, art. 47 en relación a recargos por mora en el pago de los impuestos; y así sucesivamente en los artículos que preceden encontrando multas por no llevar contabilidad o registros, o llevarlos incorrectamente entre otros.

Asimismo, un aspecto determinante en la presente ley es lo previsto en el art. 53, el cual establece *“las multas que establece esta ley deberán entablarse dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que cause estado la resolución respectiva”*, es decir que la misma introduce por primera vez un plazo, no para imponer la multa como tal, pero al menos un plazo para enterarlo, el cual se encuentra descrito en el artículo, el que es aplicado al contribuyente, no al servidor público; y la imposición de estas será facultad de la Dirección General o del Tribunal de Apelaciones según sea el caso, admitiendo tales resoluciones recursos.

Con la presente es derogada completamente la Ley de Impuesto sobre la Renta del 19 de junio de 1916, publicada en el Diario Oficial N° 140, Tomo 80, del 21 de junio de 2016.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 1963¹².

Con la presente se pretendía superar las ambigüedades con las que contaba la Ley de Renta de 1951, especialmente en lo referente a la imposición de las sociedades anónimas, obtener incremento en los ingresos fiscales, exigir más a quienes tenían más, castigar la evasión y redistribuir la Renta Nacional, alentar la inversión y el ahorro, e Introducir nuevas situaciones que den origen al impuesto, tal como las rentas obtenidas en el extranjero por las personas naturales del país, tal como se establece en su art. 1, en relación a los sujetos en relación a las personas naturales domiciliadas en el Salvador tendrían que pagar sobre el total de las rentas obtenidas dentro o fuera del territorio salvadoreño, aunado a ella en relación a las personas jurídicas estas responderían sobre el total de las rentas obtenidas en el territorio nacional, cuando estas estuvieren domiciliadas en el país, siendo este un rasgo distintivo de la ley que precede, dado que estas tendrían que responder de acuerdo a las rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional, sin establecerse un porcentaje distintivo como se hacía en la Ley de 1,951, adecuándose según proviniera la renta. Asimismo, se establecen reglas especiales para la determinación de la renta para sociedades a partir del art. 8 al 24.

En el Capítulo II, se introduce el concepto de la Renta Neta, en el art. 25 el cual prescribe *“la renta se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que esta ley determine”*, estableciendo como deducciones de la renta bruta las enlistadas en el art. 26, en las que se enumeran contribuciones fiscales y municipales, primas, gastos, precio de arrendamiento, valor de materia prima, salarios, entre otros.

Las sanciones encontradas en el Título IX, son establecidas en términos similares a la forma en que se preveían en la Ley de 1951, haciendo hincapié en la última al

¹² Creada según Decreto Legislativo No. 472 de fecha 20 de diciembre de 1963, publicada en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 de fecha 21 de diciembre de 1963.

sujeto que cometiere la infracción, es decir la forma de proceder en caso que la misma fuese cometida por una sociedad art. 98 inciso final.

Asimismo, el ente facultado para la imposición de las sanciones previstas en el Título IX, era la Dirección General o el Tribunal de Apelaciones, siendo que de igual forma se habilita la interposición de recursos contra las multas mayores de cien colones, en la forma prevista en la referida ley Art. 105.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 1991¹³.

Es establecido el hecho generador, en su art. 1, siendo *“La obtención de rentas por los Sujetos Pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta Ley”*

En esta ley se amplía de gran manera las exenciones, siendo el punto diferenciador de la anterior, y es que a partir del artículo 3 se establece que productos o utilidades serán excluidos del pago de la renta siendo valores recibidos por el trabajador del patrono con la finalidad de realizar las funciones que le fueran encomendadas, sean estos en dinero o especie; asimismo, en el artículo 4 se habla de las rentas no gravables, entre las que están las que hayan sido determinadas por Decreto Legislativo, aquellas remuneraciones o compensaciones recibidas por los diplomáticos en cumplimiento de sus funciones, y así sucesivamente determinadas por el artículo en cuestión.

En sintonía con lo anterior, en el Título II, en relación a los sujetos de igual forma se hace mención de aquellos que se encuentran obligados al cumplimiento de la obligación sustantiva y formal, en el art. 5 así como la exoneración de otros, siendo el caso del art. 6 en cuando refiere a los sujetos no obligados al pago del impuesto

¹³ Creada según Decreto Legislativo No. 134 de fecha 21 de diciembre de 1991, publicada en el Diario Oficial No. 242, Tomo 313 de fecha 18 de diciembre de 1991.

sobre la renta, englobándose el Estado, Municipalidades, y aquellas corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

Esta ley aun en vigencia regulaba en el Título XII, el Capítulo Único denominado Sanciones; iniciando así con la determinación de las sanciones en el art. 99, con la infracción de no presentar en tiempo la declaración. Lo cual también regulaba el reglamento de la misma ley en su Título IX, determinando en su art. 102, a las sanciones como de naturaleza administrativa y de carácter penal; comprendiendo dos categorías: regladas, que se constituían cuando la sanción estaba predeterminada y era aplicable directamente sin más consideración que la realización de los supuestos previstos por la ley; y discrecionales, comprendidas cuando la sanción estaba enunciada y se aplicaba previa consideración de circunstancias atenuantes o agravantes que concurrían en la realización de los supuestos previstos en la ley.

En cuanto al procedimiento para la imposición de sanciones, estaba regulado en el art. 106 en el que se contemplaba que era facultad de la Dirección General, determinar si las infracciones eran leves o si tenía que disminuir o eximir la sanción al infractor, de acuerdo a ciertas circunstancias que se encontraban reguladas en el art. 104 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, entre las que se encontraban, la no reiteración en la comisión de infracciones; la no reincidencia en la comisión de infracciones; la cuantía del impuesto evadido o tratado de evadir; las circunstancias en las cuales se cometió la infracción; la circunstancia de caso fortuito o fuerza mayor; y cualquier circunstancia que la Dirección General estimaba como determinante para atenuar la sanción.

Para concluir, es preciso destacar que, en lo concerniente a las leyes tributarias vigentes y su regulación aplicada a las sanciones dirigidas a los contribuyentes, ya existe una regulación de plazos para su imposición, con la entrada en vigencia del Código Tributario, supliendo tal deficiencia.

1.3. Antecedentes históricos del Ministerio de Hacienda

El Ministerio de Hacienda, es creado 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 y 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, quien fungió en el cargo hasta el 23 de enero de 1834. En ese contexto, se considera a Barberena y a Córdova como los precursores de dicha cartera.

En mayo de 1838, el vicejefe del ejecutivo, Don Timoteo Meléndez, nombró Ministro General al ilustre patricio don Antonio José Cañas, quien organizó definitivamente la Administración Pública de El Salvador 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.

Posteriormente se integra el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 1 de marzo de 1950, queda funcionado el Ministerio de Hacienda independientemente.

El Ministerio de Hacienda fue fundado mediante Decreto No. 517, de fecha 28 de febrero de 1950¹⁴, publicado en el Diario Oficial No. 49 Tomo No. 148 del miércoles 1 de 1950, esto por el Consejo de Gobierno Revolucionario de la República, el cual en su artículo 1 establece: Los ramos administrativos de economía, hacienda, créditos públicos, industria y comercio, se refunden en dos ramas que se denominan “Ramo de Hacienda” y “Ramo de Economía”, los cuales se encomiendan a dos ministerios distintos, que a su vez se llamarán “Ministerio de Hacienda” y “Ministerio de Economía”. Cada uno de los referidos ministerios estará a cargo de un ministro y de un subsecretario de Estado. Esto en consecuencia del desarrollo institucional

¹⁴ “Ministerio de Hacienda: Decreto de Creación del Ministerio de Hacienda de la República de El Salvador”, acceso el 12 de agosto de 2021. <https://www.mh.gob.sv/wp-content/uploads/2020/10/PMHDC8001.pdf>

que se tuvo en ese momento, que pretendía que la administración en términos genéricos se entendiera como algo separado de lo tributario.

En síntesis, desde 1829 el Ministro 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.¹⁵

1.3.1. Estructura orgánica del Ministerio de Hacienda

La estructura organizativa del Ministerio de Hacienda está compuesta a nivel directivo por el Despacho de los Titulares. La Secretaría de Estado se complementa con la Unidad de Asesoría Técnica y Legal, Auditoría Interna, Comunicaciones, Dirección de Política Económica y Fiscal, Dirección Nacional de Administración Financiera e Innovación, la Dirección Financiera, la Unidad Normativa de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública. A partir de diciembre 2011 se incorpora la Unidad de Acceso a la Información Pública.

Asimismo, del Ministerio de Hacienda depende administrativamente el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

El nivel gerencial se integra con las Direcciones Generales de Aduanas, Inversión y Crédito Público, Presupuesto, Tesorería, Contabilidad Gubernamental, Impuestos Internos y Administración.

Adscritas al Ministerio se encuentran: La Lotería Nacional de Beneficencia (LNB), el Fondo Salvadoreño para Estudios de Preinversión (FOSEP) y el Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos (INPEP).¹⁶

1.3.1.1. Dependencias

En este apartado se destacarán las dos dependencias del Ministerio de Hacienda que hacen alusión a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, en un primer momento la Dirección General de Impuestos Internos -en adelante DGII-, y

¹⁵ “Ministerio de Hacienda: Portal de Transparencia”, acceso el 13 de agosto de 2021, <https://www.mh.gob.sv/marco-institucional/>

¹⁶ “Ministerio de Hacienda: Organigrama”, acceso el 13 de agosto de 2021, <https://www.mh.gob.sv/organigrama/>

de las resoluciones que emite la misma, es objeto de control por parte del Tribunal de Apelación de Impuestos internos y aduaneros, por lo que, en adelante se establecerá la trayectoria de creación de las mismas de la siguiente manera:

1.3.1.1.1. Dirección General de Impuestos Internos

La historia de lo que en la actualidad es la Dirección General de Impuestos Internos, se remonta al año de 1915 con la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la que se le confirió 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 la Dirección General de Contribuciones.¹⁷

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 No. 47 de fecha 15 de mayo de 1941, publicado en el Diario Oficial No. 109 del 20 de mayo de 1941, donde se promulga la ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones.

Al observar que la Dirección General de Contribuciones no había cumplido a satisfacción sus funciones se decide suprimirla, el 21 de diciembre de 1949, según Decreto Legislativo No. 459 del Consejo de Gobierno Revolucionario de El Salvador, se creó la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas de fecha 21 de diciembre de 1949, publicado en el Diario Oficial No. 279, Tomo 147 del 21 de diciembre de 1949, entrando en vigencia el uno de enero de 1950, en el cual se otorga a cada una de las Direcciones Generales la facultad y función que le competará en el quehacer tributario.

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

¹⁷ Patricia Verónica Martínez Pérez, *Guía del Sistema de Archivo de Secretaría de Estado del Ministerio de Hacienda* (San Salvador: Ministerio de Hacienda, 2012).
<http://www7.mh.gob.sv/downloads/pdf/PMHDC10898.pdf>

aplicación. Las dos dependencias encargadas de cumplir con lo establecido en las leyes fiscales se encontraban separadas por sus diferentes funciones.¹⁸

En ese orden de ideas, el 22 de febrero de 1990, según Decreto Legislativo No. 451, se fusionan las dos Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y se crea la Dirección General de Impuestos Internos con su Ley Orgánica, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda, publicado en el Diario Oficial No. 56, tomo No. 306 del 7 de marzo de 1990.¹⁹

La labor que desempeña la Dirección General de Impuestos Internos se encuentra contenido esencialmente en el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, el cual reza de la siguiente forma “*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...*”.

Es necesario destacar que, dentro de las Funciones que ostenta el Ministerio de Hacienda, se encuentra la función fiscalizadora, la cual se debe considerar como un principio reconocido que los Tributos que percibe el Estado, figuran un papel complejo, en el desarrollo de la actividad del mismo, siendo así que para poder concretizar los fines de un Estado y garantizar el bienestar de los ciudadanos, es necesario que los ciudadanos aporten en la materialización de recursos y sean administrados a modo de poder solventar necesidades básicas para la subsistencia.

En ese sentido, hay que señalar que los diferentes tributos que están plasmados en las respectivas leyes, declaran obligaciones formales para los administrados. Un común denominador que se puede identificar en toda ley tributaria es que por regla general todo ciudadano que se encuentre dentro del hecho descrito por la norma que motiva la imposición de un tributo estará obligado a declararlo y liquidarlo, bajo

¹⁸ *Ibíd.*

¹⁹ Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990).
<https://www.transparencia.gob.sv/institutions/dgii/documents/369720/download>

esta situación la Administración Pública para el efectivo cumplimiento de sus fines requiere que el Ministerio de Hacienda desempeñe sus actividades de forma eficaz y que logre que la mayor cantidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria liquiden sus tributos.

Es ahí donde entra la Función Fiscalizadora, la cual determina en primacía que el Ministerio de Hacienda despliegue todas las actividades necesarias para garantizar que todos los sujetos pasivos efectúen el pago de las diferentes impuestos, tasas y contribuciones a los cuales se encuentran obligados.

La referida función se materializa a través de un procedimiento, indicando el empleo del principio de Verdad Material, descrito en el Art. 3 lit. "h", del Código Tributario. Por otra parte, el Art. 174 en su inciso 7, da una definición de lo que podemos entender por este procedimiento, de la siguiente forma "*El proceso o procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones que la administración tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho*"

Esto se de una manera genérica e introductoria de lo que se debe de entender por esta facultad fiscalizadora del Ministerio de Hacienda.

Por otra parte, existe la potestad sancionadora del Ministerio de Hacienda, ejercida directamente por la Dirección General de Impuestos Internos, la cual, se configura a la imposición de una sanción, cuando se configura la concurrencia de una infracción tributaria, siendo dicha potestad objeto de análisis de la presente investigación que se desarrollará más adelante.

1.3.1.1.2. Tribunal de Apelación de Impuestos Internos y Aduaneros

Por su parte el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es un órgano administrativo que se rige por la: "Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos TAIL", creado por Decreto Legislativo No. 135 de fecha 18 de diciembre de 1991, teniendo autonomía funcional en todo lo que compete, no obstante se encuentra comprendido organizativamente

dentro del Ramo de Hacienda, hasta el 15 de febrero del 2006 estaba integrado por un Presidente y dos Vocales, como Tribunal Colegiado, nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda.²⁰

La intervención del Tribunal de Apelación de Impuestos Internos y Aduaneros, respecto de la potestad sancionadora que realiza la DGII, es que, ante la existencia de una inconformidad por la sanción que se puede imponer al contribuyente, es que se acude a un órgano superior, para que este pueda realizar una función revisoría, a través de la interposición de un recurso de apelación ante el mismo, para que pueda verificarse si la imposición de una sanción es o no acorde al ordenamiento jurídico y a las leyes tributarias.

Por lo que, se puede observar, que, en el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria del Ministerio de Hacienda, la regulación del procedimiento no se contemplaba en un primer momento en una ley especial, sino que el mismo se contemplaba inicialmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, posteriormente en la Ley de Alcabala hasta la aplicación de la actualidad en el Código Tributario en donde en el mismo se regula un procedimiento sancionador tributario ante el cumplimiento de una infracción tributaria regulada en las leyes tributarias, generándose de esa manera, su respectiva consecuencia jurídica, que en este caso, es la imposición de una sanción tributaria.

²⁰ “Ministerio de Hacienda: Portal de Transparencia”, acceso el 14 de agosto de 2021, http://www7.taiia.gob.sv/taiia/es/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Tribunal.html

CAPITULO II

MARCO DOCTRINARIO Y CONCEPTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POTESTAD SANCIONADORA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

2.1. Generalidades de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria posee diversas funciones principales; dentro de las cuales se enfocan en la implementación y exigencia del cumplimiento de regulaciones, y sobre todo en la legislación tributaria que se instaura en cada ordenamiento jurídico. Dentro de dichas funciones, se incorporan la identificación y registro de contribuyentes, evaluación de las obligaciones tributarias, el cobro de impuestos y servicios brindados a los contribuyentes.

Es indispensable definir lo que debe de entenderse por Administración Tributaria, son aquellas que administran los impuestos, implementan, hacen cumplir las leyes impositivas y reciben sus mandatos por ley.²¹

La Administración Tributaria se considera como aquella parte de la Administración Pública que se encarga de la recaudación, planeación y control de los ingresos públicos (tributos) por concepto de contribuciones, del ciudadano de la aplicación de las leyes tributarias, y de vigilar su cumplimiento, con la finalidad de ejercer la competencia tributaria del Estado, en concordancia con la legislación que regula esta materia.²²

La Administración Tributaria, de conformidad al artículo 21 del Código Tributario, establece que debe entenderse que se hace alusión al Ministerio de Hacienda, por medio de sus respectivas Direcciones, las cuales, son responsables de la Administración y recaudación de impuestos, destacándose la Dirección General de

²¹ Véase. Matthijs Alink y Víctor Van Kommer, *Manual de Administración Tributaria* (Amsterdam: Ciat, 2011), 97.

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_CIAT_IBFD_manual_administracion_tributaria_esp.pdf

²² Véase. Euroinnova International Online Education, *Administración Tributaria* (Ciudad de México: Euroinnova International Online Education, 2004), <https://www.euroinnova.sv/blog/que-es-la-administracion-tributaria>

Impuestos Internos, la cual, según el artículo 3 de la Ley Orgánica DGII, se encarga 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.²³

Las funciones básicas de la Administración Tributaria se encuentran en el artículo 23 del Código Tributario, dentro de las cuales se puede mencionar las siguientes: El registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la Administración cumplir eficazmente con su gestión; Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva; Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales; d) Control y designación de agentes de retención y de percepción; La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes; Las liquidaciones oficiosas del impuesto; Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora, y dentro de dichas funciones se encuentran **la potestad sancionadora**, la cual se materializa en la **aplicación de sanciones**, la cual es objeto del presente estudio.

2.2. Derecho Administrativo Sancionador

Es indispensable conceptualizar el término de Derecho Administrativo Sancionador, para lo cual, existen diversas aportaciones de doctrinarios, dentro de las cuales se han seleccionado aquellas que contemplan un mayor entendimiento.²⁴

²³ Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990), <https://www.taiia.gob.sv/download/ley-organica-de-la-dgii/>

²⁴ El autor Javier Rodríguez Ten, establece que el Derecho Sancionador es la rama del Derecho Administrativo que regula el ejercicio del ius puniendi que el legislador le ha atribuido a la

El Derecho Administrativo Sancionador es aquel conjunto de principios, normas jurídicas publicas internas, y valores que tiene por objeto, a través del Ius Puniendi del Estado ante la concurrencia de infracciones y fracciones tanto de los servidores (ad-intro) y administrados (ad-extra), la imposición de sanciones, con el objetivo de resguardar el interés público, mediante la aplicación del debido procedimiento.²⁵

El Derecho Administrativo Sancionador, tiene la finalidad o propósito de la prevención y desincentivar el cometimiento de infracciones administrativas y que a su vez permita vigilar, regular, disciplinar y eliminar las conductas económicas negativas en el mercado y en la Administración Pública, considerando los autores que es mejor disuadir antes que castigar. Siendo así importante el difundir la normativa administrativa que busca el cumplimiento eficiente de las actuaciones administrativas, para que los presuntos infractores tengan un conocimiento previo de las consecuencias producto de sus malas prácticas en las contrataciones públicas.²⁶

El Derecho Administrativo sancionador tiene por objeto de estudio y aplicación el ejercicio de la potestad punitiva realizada por los órganos del Poder Público actuando en función administrativa, requerida a los fines de hacer ejecutables sus

administración y no a los jueces y tribunales. Véase. Javier Rodríguez Ten, *Derecho Administrativo Sancionador* (Madrid: Reus, 2008), 17.

²⁵ El autor Henry Mejía, estima que es una rama del Derecho Administrativo que tiene por objeto establecer las infracciones y sanciones administrativas en dos regímenes; el de carácter externo (ad-extra) y el de carácter interno (ad-intro). De igual forma, como un conjunto de valores, principios y normas jurídicas publicas internas que tienen por objeto canalizar el ius puniendi del Estado que ejerce la administración sobre los servidores y administrados que infringen el ordenamiento que les rige, con el fin de resguardar o proteger el normal funcionamiento de esta y el interés público de ellos. Véase. Henry Salvador Orellana Sánchez, "Iuspublik: Derecho Administrativo Sancionador Salvadoreño: Aplicación de los Principios Constitucionales del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador", acceso el 15 de agosto de 2021, <https://www.iuspublik.com.sv/wp-content/uploads/2019/03/DERECHO-ADMINISTRATIVO-SANCIONADOR-SALVADOREN%CC%83O.pdf>

²⁶ La autora Daniela Paredes expresa que el Derecho Administrativo Sancionador regula el ejercicio de las potestades sancionadoras por parte de la Administración Pública. Se trata de una rama del Derecho Público, específicamente del Derecho Administrativo, cuyo objeto es la protección del interés público. Véase. Daniela Paredes Hurtado, "El Debido Proceso Administrativo: Análisis de los Procedimientos Sancionatorios de Telecomunicaciones, Sanitario y Eléctrico" (tesis de maestría, Santiago de Chile, 2013), 8.

competencias de índole administrativo, conferidas para garantizar el objeto de utilidad general de la actividad pública.²⁷

2.2.1. Elementos de la potestad sancionadora

De la definición descrita con anterioridad se pueden sustraer los elementos de la potestad sancionadora, en donde se encuentran los siguientes: a) Sustantivo: el cual hace referencia tanto a las infracciones como sanciones, b) Institucional: hace alusión a la autoridad competente, y c) Procedimental: es decir el debido procedimiento, sobre este último se hará un análisis ya que forma parte del objeto de investigación.

El artículo 14 Cn., nos dice que: *“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...”*.

El Debido Proceso puede ser definido como aquel conjunto de garantías en virtud del cual se asegura a las partes en todo proceso legalmente establecido y sin dilaciones injustificadas, la oportunidad razonable de ser oídas por un tribunal competente, predeterminado por la ley, independiente e imparcial, de pronunciarse respecto de las pretensiones y manifestaciones, de aportar pruebas lícitas relacionadas con el objeto del proceso y de contradecir las proporcionadas por la contraparte, de hacer uso de los medios de impugnación consagrados por la ley contra resoluciones judiciales motivadas y conforme a derecho, de tal manera que las personas puedan defender efectivamente sus derechos.

A la luz de este principio, la Constitución debe interpretarse siempre como un cuerpo o conjunto orgánico y sistemático, integrado por reglas y principios racionales e inseparablemente vinculados entre sí, por lo cual ninguna de sus cláusulas debe considerarse aislada, ni superfluamente sino como parte de un sistema.

²⁷Véase. Edgar José Moya Millán, *Manual de Derecho Administrativo Sancionador* (Bogotá: Grupo Ibáñez, 2021), 27.

Aunado a lo anterior, la prerrogativa que se encuentra en el art. 163 LPA, refiere que, a partir de su entrada en vigencia, la aplicación de la misma en todos los *procedimientos administrativos*, derogando así aquellos preceptos existentes en leyes generales o especiales que la contravengan. Sin embargo, deja la vigencia de los procedimientos administrativos regidos por su Ley Especial, siendo aquellos en materia tributaria, aduanal, de prestaciones de seguridad social, de expropiación forzosa, procedimientos seguidos por la administración militar, procedimientos de selección del contratista y procedimientos relativos al medio ambiente.

2.3. Principios del procedimiento administrativo sancionador

Sobre el Derecho Administrativo Sancionar la doctrina se encuentra dividida sobre su naturaleza jurídica puesto que ciertos doctrinarios consideran que es una rama del derecho público, especialmente del Derecho Administrativo, y otros juristas establecen que pertenece a la rama del Derecho penal por su manifestación del “ius puniendi”.²⁸ Sobre dicha discusión se debe de tener claro, que dicha disciplina posee rasgos característicos de ambas ramas del Derecho, predominantemente es de Derecho Administrativo, pero, existen ciertos límites y directrices que utiliza la Administración Pública en su actuar al momento de ejercer su potestad sancionadora.

Por lo cual, deberán de aplicarse al Derecho Administrativo Sancionador principios que rigen en materia penal, que sirven para establecer que su actividad de desarrollar de forma legítima; es decir, de acuerdo al ordenamiento jurídico, para garantizar el cumplimiento de los fines del Estado, y para garantizar los derechos de los administrados, debido a que ambos Derechos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.

En este sentido, se puede mencionar los principios del del procedimiento sancionador que de acuerdo a la Sala de lo Contencioso-Administrativo sostiene como fundamentales dentro de los cuales se pueden mencionar los siguientes:

²⁸ Carlos Navas Rondón, *Derecho Administrativo Sancionador en las Contrataciones Del Estado: Responsabilidades y sanciones* (Lima: Gaceta, 2013), 34

Principio de Legalidad, de Tipicidad Exhaustiva, de Irretroactividad, de Culpabilidad, de Proporcionalidad, de derecho a la Presunción de Inocencia y de Prescripción (Seguridad Jurídica).

La jurisprudencia Constitucional, sin ánimo de ser taxativo ha señalado los principios sustantivos de la Administración en el Procedimiento Sancionador son de dos tipos, unos de carácter formal y otros de índole material; así entre los primeros se encuentran los principios de Reserva de Ley, Legalidad y Prohibición de Retroactividad, los cuales limitan a las potestades de sanción de la administración y sólo reportan una protección superficial o formal al administrado, en cuanto al tipo de disposición los ámbitos de su aplicación, entre los segundos se encuentran los principios de Culpabilidad, Proporcionalidad, *ne bis in ídem*, los cuales también resultan de obligada observancia en el marco de la configuración y aplicación de infracciones administrativas ya que se renuncia a que la Potestad Sancionadora sea contenida por sus límites sustantivos en cuanto a qué prohibir, cómo prohibir, cuándo sancionar, bastaría con que esté previsto en una Ley y elija hacia las situaciones futuras con claridad para considerarse Constitucional.

En ese sentido, se debe de tener en cuenta que, todo proceso y procedimiento debe de ser acorde a la norma constitucional con el objetivo de proteger las garantías y derechos fundamentales, además se debe de cumplir con una diversidad de principios; los cuales constituyen directrices, reglas o lineamientos que sirven para orientar y poder resolver situaciones que se presenten.

Dentro de los principios que se utilizan en el procedimiento administrativo sancionador son los siguientes:

a) Principio de legalidad.

El principio de legalidad se encuentra regulado en el artículo 15 de la Constitución²⁹, y se considera inherente al Estado Constitucional de Derecho. Los límites del

²⁹ Art. 15 de la Constitución: "Nadie puede ser juzgado sino conforme a leyes promulgadas con anterioridad al hecho de que se trate, y por los tribunales que previamente haya establecido la ley."

ejercicio de las funciones de los poderes públicos se encuentran en el artículo 86 inc. 2 de la Constitución.

La Sala de lo Contencioso Administrativo ha establecido que este principio exige que la ley debe de ser cierta, *praevia, scripta et stricta*, (ley cierta, previa, y positiva). Esto obliga al legislador a garantizar la seguridad jurídica mediante el establecimiento de normas que permitan al ciudadano conocer de forma anticipada cuáles son las conductas prohibidas a modo que prevea las consecuencias de sus acciones.³⁰ De igual forma, el principio de legalidad se considera como un límite al ejercicio del *ius puniendi*, debido a que la exigencia de previsión y certeza de la norma impiden que su aplicador pueda ejecutar cambios interpretativos de su contenido.

En ese orden de ideas, este principio plantea la necesidad de que existan los procedimientos adecuados, a fin de que, en la esfera administrativa, los actos de autoridad pueden ser revisados para asegurarse de que hayan sido realizados conforme al ordenamiento jurídico. Este principio es consecuencia del principio de Reserva de Ley *ordinaria* o *absoluta*, en base al cual no cabrá la posibilidad de remitirlo a reglamentos u ordenanzas, la tipificación de infracciones o de sanciones administrativas, ni mucho menos que habrá la posibilidad de la existencia de reglamentos u ordenanzas que las regulen sin tener cobertura de una ley formal.

No obstante, lo anterior, jurisprudencialmente cabe la posibilidad de la colaboración reglamentaria en materia sancionadora, o sea que el reglamento o la ordenanza no podrá definir ilícitos administrativos o conductas sancionables, ni las sanciones aplicables, pero sí podrán los reglamentos u ordenanzas introducir especificaciones o graduación. Es el cuadro de infracciones o sanciones establecidas anteriormente por la ley sobre el principio de Legalidad contenido en el artículo 15 de la Constitución, la jurisprudencia constitucional ha manifestado que dicha categoría jurídica rige la actividad Estatal, siendo que tal principio no hace referencia sólo a la

³⁰ Francisco Lorenzo Hernández González, "La reserva de ley en materia sancionadora. Avances, retrocesos y contradicciones de la jurisprudencia del tribunal constitucional", *Revista de Administración Pública*, n. 166 (2005), 169-199.

legalidad secundaria, sino que se extiende al sistema normativo como unidad, es decir la legalidad supone al respeto al orden jurídico en su totalidad, lo que comprende desde luego a la Constitución; así mismo dicha jurisprudencia ha manifestado que toda ley que faculta privar de un derecho a una persona, debe establecer las causas para hacerlo y los procedimientos a seguir, de lo contrario estaría infringiendo la Constitución el principio de legalidad que rige a la Administración Pública, por lo que la actuación de todo funcionario o autoridad administrativa ha de presentarse necesariamente como ejercicio de una potestad o competencia atribuida previamente por la ley.

Su regulación se encuentra en el artículo 3 literal c) del Código Tributario.

b) Principio de taxatividad: nulla poena sine lege certa.

También conocido como principio de tipicidad, el cual exige que el comportamiento considerado como ilícito y su sanción respectiva se encuentre previamente descrita en la ley de forma clara e inequívoca, con el propósito de que el destinatario de la norma puede conocer de forma anticipada las consecuencias jurídicas que pueden suscitarse producto que su conducta que conlleva una infracción administrativa. Se trata de garantizar la seguridad jurídica de los administrados.

El principio de taxatividad constituye un aspecto material del principio de legalidad, puesto que obliga al legislador a determinar en su normativa el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica en el derecho administrativo sancionador, mediante la aplicación de un procedimiento previamente establecido por el legislador.

Su regulación se encuentra en los artículos 226, 235 y siguientes del Código Tributario.

c) Principio de Reserva de Ley.

Este principio supone una técnica de distribución de competencias normativas entre los distintos órganos del Estado, reservándose por regla general al Legislativo una exclusividad regulatoria de determinadas materias en razón de su carácter y procedimiento democrático y representativo.

La *reserva relativa* implica que la Ley no regula exhaustivamente la materia, sino que se limita a lo esencial y para el resto se remite Reglamentos, Acuerdos o Tratados que invita, ordena o habilita a colaborar en la normativa, la Ley puede limitarse a establecer lo básico de la disciplina o materia remitiendo el resto a otras normas. Lo esencial radica en la circunstancia de que la norma remitente en los casos habilitados renuncia deliberadamente a agotar toda la regulación y consciente de ello llama otra norma para que la complete, formando entre las dos un solo bloque normativo.

La *reserva absoluta* se le impone al legislador, con la obligación de regular el mismo la totalidad de la materia reservada. En sentido absoluto, implica que la Ley en sentido formal regula por sí misma toda materia reservada, de tal suerte que queda completamente exenta de la acción del ejecutivo y en consecuencia de sus productos normativos.

La reserva de una materia a la ley no supone siempre la prohibición total de acceso a la misma de otras potestades normativas en algunos supuestos la reserva de ley puede relajarse notoriamente admitiendo la colaboración de otros entes con potestades normativas.

De esta manera la Sala de lo Constitucional llega a la conclusión de que el Derecho Administrativo Sancionador es una materia en la que la reserva de ley opera de manera relativa, es decir que permite la colaboración reglamentaria ya que, si bien existe cierta tendencia a aplicar a esta rama del derecho Punitivo los principios del Derecho Penal, es generalmente la Doctrina de la existencia de una mayor flexibilidad en la regulación de la Potestad Sancionadora de la Administración Pública.

d) Principio de irretroactividad.

Se encuentra regulados en los artículos 15 y 21 de la Constitución, y es aplicable en el Derecho Administrativo Sancionador.³¹ La exigencia de ley previa contiene el

³¹ Artículo 139 LPA, exige que: “...solo podrán aplicarse las infracciones y sanciones vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa”.

principio de irretroactividad, de conformidad con el cual se exige que la construcción normativa de infracciones y sanciones sea anterior a la comisión del hecho.³²

El verdadero fundamento del principio de irretroactividad se encuentra en la seguridad jurídica como garantía de las libertades individuales que se afectarían al sujeto castigado sobre la base de una norma que no pudo tener en cuenta al momento de realizar su acción.

En la sentencia 29-IV-2013 inc. 18-2008³³, se sostuvo que la prohibición de retroactividad de las normas que aplica para cualquier materia del ordenamiento jurídico también extiende sus exigencias hacia el Derecho Administrativo Sancionador en virtud de dicho principio no es posible trasladar las consecuencias jurídicas sancionatorias a una infracción que no esté prevista en el momento que acontecen los hechos.

e) Principio de proporcionalidad.

Este principio presupone la existencia de un derecho respecto del cual funciona como un escudo. Su vigencia exige inexorablemente que los medios empleados en el ejercicio de la actividad administrativa correspondan al resultado obtenido en la satisfacción del bien público que tutela.

Este principio vincula tanto al legislador (proporcionalidad en abstracto) como al aplicador de la norma (proporcionalidad en concreto). En consecuencia, busca que tanto la descripción típica del ilícito y su correspondiente castigo, como la imposición concreta de este último estén informados por un ejercicio de ponderación con el hecho que se juzgue. Concretamente, en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Pública, el principio de proporcionalidad se traduce como la

³²María Jesús Gallardo Castillo, *Los principios de la potestad sancionadora. Teoría y práctica* (Madrid: Iustel, 2008), 132.

³³ Véase. Sala de lo Constitucional, Inconstitucionalidad, referencia: 18-2008 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2013). <https://www.jurisprudencia.gob.sv/visormlx/pdf/18-2008.pdf>

ineludible correspondencia entre la infracción y la sanción, proscribiendo toda medida innecesaria o excesiva.³⁴

Este principio en el Derecho Administrativo Sancionador tiene preponderancia en el ejercicio concreto de la potestad sancionadora de la Administración Pública, materializando en el momento de dictar el acto de imposición de la sanción, como también al estipularse normativamente de carácter general la respectiva sanción o consecuencia jurídica por el cometimiento del supuesto de hecho que se considera ilícito. Este principio está obligado a respetarlo, la Administración Pública como aplicador de la sanción, como el legislador, al momento de prever normativamente el supuesto de hecho a castigar y la sanción a imponer.

El principio de proporcionalidad brinda parámetros de decisión a los órganos del Estado cuando estos se ven en la necesidad de armonizar principios o bienes jurídicos que colisionan. Dicho principio a su vez está compuesto por tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

Esta conjunción de subprincipios exige comprobar si una medida que impide el ejercicio de un derecho es proporcional o no, mediante la constatación de los siguientes requisitos: (i) debe evaluarse si la medida objeto de estudio es susceptible de conseguir el objetivo propuesto; (ii) si su adopción es necesaria en tanto no exista otra medida más moderada -en relación a la afectación de un derecho- para la consecución de tal propósito con igual eficacia; y (iii) si la medida evaluada es proporcionada, en sentido estricto. Esto equivale a determinar si era ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto.³⁵

En la sentencia de fecha *de 29-IV- 2013 inc. 18-2008* se sostuvo que el principio de Proporcionalidad por su parte exige mecanismos por los cuales el Estado intervenga en el ámbito de derechos fundamentales de los administrados, se han utilizado en

³⁴ Tomás Ramón Fernández, Eduardo García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo, Tomo 1, 9ª edición* (Madrid: Civitas, 1999), 175.

³⁵ Carlos Bernal Pulido, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales* (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003), 687.

una proporción adecuada a los fines perseguidos y particularmente en el ámbito represivo impone una graduación de la respuesta punitiva en orden tanto al disvalor de acción como resultado así también en atención ponderada a la responsabilidad del autor.

Su regulación se encuentra en el artículo 3 literal e) del Código Tributario.

f) Principio de culpabilidad.

La Sala de lo Contencioso Administrativo ha establecido que: *“para la imposición de una sanción por infracción de un precepto administrativo, es indispensable que el sujeto haya obrado dolosa o cuando menos culposamente, es decir, que la transgresión a la norma haya sido querida o se deba a imprudencia o negligencia del sujeto”*.³⁶

El principio de culpabilidad ha sido enunciado bajo el aforismo *nullum crimen sine culpa* y es uno de los más controvertidos de cuantos componen el bloque de garantías constitucionales que informan el ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Este principio implica que previo a imponer un castigo debe demostrarse la culpabilidad del ciudadano, entendida esta como un comportamiento doloso o culposo, por lo que no es suficiente que se le atribuya la imputación objetiva de un resultado, sino también que la acción haya sido cometida con intención, o al menos de forma imprudente.³⁷

El principio de culpabilidad conlleva que la sanción sea impuesta a la persona que cometió la infracción (principio de personalidad de las sanciones); que se castigue únicamente por hecho y no por personalidades (principio de responsabilidad por el hecho); y que la sanción sea impuesta por hechos cometidos por un sujeto responsable a título de dolo o culpa (principio de exigencia de dolo o culpa).³⁸

³⁶ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 306-A-2004* (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2008).

³⁷ María Jesús Gallardo Castillo, *Los principios de la potestad sancionadora: Teoría y práctica* (Madrid: Iustel, 2008), 154.

³⁸ M. Rebollo Puig, et al., *Derecho Administrativo Sancionador* (Madrid: Lex Nova, 2010), 250.

En las resoluciones 15-VI-2004, 19-VII-2007, 19-V-2010 y 8-VII-201 emitidas en los amparos 117 - 2003 332 - 2006 404 - 2008 y 725 – 2008, se sostuvo que el principio de Culpabilidad implica que, en todo ordenamiento sancionador, rige el criterio que la responsabilidad puede ser exigida solo si en el comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo o culpa.

El artículo 12 de la Constitución de la República inciso 1 señala que toda persona a quien se le impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa al principio garante de la presunción de inocencia, excluye la posibilidad de imponer penal o administrativamente sanciones en base a criterios de responsabilidad objetiva, es decir prescindiendo de la existencia de dolo y culpa, y si la infracción es imputable al sujeto.

g) Principio de Contradicción y Defensa.

Las afirmaciones deben probarse por quien que las hace, siempre y cuando exista controversia sobre ellas, sin embargo, los hechos probados, los que afirman ambas partes y los admitidos por una de las partes y afirmados por la otra no necesitan ser probados, y su reconocimiento puede ser de forma expresa o tácita.

Este es uno de los principios que rigen la actividad probatoria y tiene dos grandes implicaciones, las cuales son: la primera, el hecho de que la parte pueda verse afectada por una prueba, esta exige que la conozca con el fin de gozar de la oportunidad para discutirla; y la segunda implicación es que la prueba no pueda ser apreciada por el órgano decisor si no se ha celebrado con audiencia con conocimiento de parte.

h) Principio de Buena Fe y Lealtad Procesal o de Confianza Legítima.

Según este principio, las partes deben someterse a las reglas, evitando cometer actos impropios que distorsionen la verdad, se debe evitar todo comportamiento dilatorio de las partes y por ende las pruebas deben de ofrecerse desde el inicio del procedimiento, ya sea en la apertura del instructivo o en la contestación del administrado o responsable, según sea el caso.

i) Principio de Verdad Material.

Con este principio lo que se busca es evitar el fraude contractual de la administración, que suele incorporar en sus instituciones a servidores públicos a realizar labores cotidianas u ordinarias, negándoles los beneficios de la carrera a que pertenecerían si ingresaran por nombramiento u otro medio. Dicho principio lo que busca es hacer valer las cosas como son y no como dicen ser.

Su regulación se encuentra en el artículo 3 literal h) del Código Tributario.

j) Principio de Congruencia.

Este es un principio normativo procesal que exige identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones planteadas por las partes en el procedimiento. Las resoluciones pronunciadas por la administración deben ser claras, precisas y coherentes respecto de las pretensiones que constituyen el objeto de petición. Dicho principio está vinculado intrínsecamente con el derecho constitucional de petición, reconocido en el art. 18 Cn.

k) Principio de Acceso al Expediente.

Bajo este principio se postula que el administrado sobre el cual se inicia el procedimiento sancionador, debe de tener el acceso al expediente y al contenido de los informes y acuerdos que recaigan o se relacionen con este a fin de enterarse de lo que está aconteciendo, y con eso poder ejercer las acciones que se le habiliten.

Este principio es una extensión del derecho de defensa y del de publicidad procesal.

Su regulación se encuentra en el artículo 4 literal c) del Código Tributario.

l) Principio de Audiencia.

El funcionario u órgano administrativo encargado de la tramitación del procedimiento, debe dar audiencia a todas aquellas personas cuyos derechos o intereses puedan afectar por las resoluciones que se vayan a adoptar, posibilitando la participación real y efectiva de los interesados, haciendo de su conocimiento la existencia del procedimiento y dándoles la oportunidad de abordarlo.

Su regulación se encuentra en el artículo 259 y siguientes del Código Tributario.

m) Principio de Oficiosidad.

Este principio postula que el procedimiento administrativo sancionador se ha de iniciar e impulsar por el mismo órgano o funcionario competente de tramitarlo, sin que sea necesario que el interesado lo promueva. Este principio impide que el sujeto sobre el cual recae el procedimiento, influya en el particular y desista en su tramitación.

El procedimiento administrativo puede iniciarse de oficio; y tal procedimiento, es necesario que sirva de cauce y que permita el respeto de los derechos de contradicción y defensa del administrado o del servidor en contra de quien se instruye el mismo.

n) Principio de Supremacía Constitucional.

Al referirse a la ubicación de la Constitución en la escala jerárquica de las normas jurídicas de un Estado, aparece que en lo interno existe el principio de Supremacía o Supra Legalidad de la Constitución, la cual ocupa la cima del orden jurídico del Estado; con esto se quiere decir que la Constitución es la ley suprema, por lo cual las leyes secundarias se encuentra subordinadas la Constitución y prevalecerá sobre todas las leyes, incluyendo Tratados según el artículo 144 y reglamentos tal y como lo disponen los artículos 149, 174, 185 y 246 de la Constitución.

ñ) Principio de Non Bis In Ídem.

No podrán sancionarse los hechos constitutivos de infracción administrativa que ya hayan sido sancionados en los casos que se observa identidad de sujeto, hecho y fundamento; este principio es una de las garantías procesales indispensables para el mantenimiento de la seguridad jurídica reconocida en el artículo 11 de la Constitución, en esencia está referido a la garantía o principio que le asiste a toda persona de no ser objeto de dos decisiones que afecten de modo definitivo su esfera jurídica por una misma causa, entendiendo por esta a una misma pretensión esto puede darse tanto en tribunales penales, en órganos de la Administración pública o entre un tribunal Penal y un órgano Administrativo.

La jurisprudencia ha sostenido que no se pueden imponer dos o más sanciones por un mismo hecho siempre, que se aprecie identidad de sujeto, de hecho y de fundamento, la Sala de lo Constitucional ha señalado que este principio pretende en términos generales en: *un derecho a no ser juzgado dos veces por una misma causa* la Sala de lo Constitucional ha dicho que para que exista doble enjuiciamiento es preciso que un hecho sea constitutivo de dos o más fracciones y por tanto susceptible de dos acciones distintas a la misma persona, pero además las dos sanciones deben tener el mismo fundamento, es decir encausada a la protección del mismo.

De acuerdo con la sentencia 25-XI-2011 emitida inc. 150-2009³⁹, una de las garantías que integran el debido proceso es el *ne bis in ídem*, el cual ha sido reconocido de manera expresa en el artículo 11 inciso primero de la Constitución y de esa manera la jurisprudencia constitucional ha definido como una prohibición dirigida a las autoridades jurisdiccionales y administrativas de pronunciar más de una decisión definitiva, respecto de un mismo hecho y en relación con una misma persona específicamente, referida a la imposibilidad de modificar el contenido de una resolución Estatal que desee de manera definitiva una situación jurídica determinada.

Tiene como finalidad proporcionar a la persona contra quien se siguió un proceso o procedimiento la seguridad jurídica de que una vez emitido un pronunciamiento definitivo no ser enjuiciada por los mismos hechos o motivos y además evitar una doble o múltiple persecución juzgamiento con base en una pretensión en la que se concurre a la identidad de sujetos donde el demandante y demandado son las mismas personas identidad de objeto cuando los asuntos debatidos en los procesos o procedimientos son los mismos e identidad de causa identidad de causa el sustrato fáctico y fundamento jurídico son coincidentes.

³⁹ Véase. Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad, referencia: 150-2009* (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2011), <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2010-2019/2011/11/941E4.PDF>

El derecho que una persona no se enjuiciada dos veces por la misma causa se proyecta en dos vertientes, una simultánea y otra sucesiva; la primera implica la prohibición de tramitar dos procesos o procedimientos al mismo tiempo (litispendencia) y la segunda consiste en la prohibición de iniciar un proceso o procedimiento nuevo cuando aconteció otro por el cual se dirimió definitivamente una pretensión (cosa juzgada).

o) Principio de Seguridad Jurídica.

La seguridad jurídica es un principio del Derecho, universalmente reconocido, que se basa en la “*certeza del derecho*”, tanto en el ámbito de su publicidad como en su aplicación, y que significa la seguridad de que se conoce, o puede conocerse, lo previsto como prohibido, ordenado o permitido por el poder público.

La seguridad jurídica es, en el fondo, la garantía dada al individuo por el Estado de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán violentados o que, si esto último llegara a producirse, le serán asegurados por la sociedad, la protección y reparación de aquellos. En resumen, la seguridad jurídica es la “*certeza del derecho*” que tiene el individuo de modo que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y conductos legales establecidos, previa y debidamente publicados.

2.3.1. Principios del procedimiento administrativo sancionador de acuerdo a la Ley de Procedimientos Administrativos

La Ley de Procedimientos Administrativos hace un abordaje más amplio respecto de los principios, en donde en un primer momento se hace alusión a principios generales identificados como: “*de la actividad administrativa*” y no solamente a la configuración del procedimiento administrativo, aunque en su mayoría también aplicarían a la actividad procesal de la Administración.

Si bien es cierto el art. 3 de la Ley de Procedimientos Administrativos se interrelaciona al art. 3 del Código Tributario en cuanto a los principios generales de la actividad administrativa; la Ley de Procedimientos Administrativos hace especial hincapié en el Título V de la Potestad Sancionadora, Capítulo Primero en relación a

los *Aspectos Generales para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora*, haciendo énfasis en los principios de la misma, es así como en el art. 139 de la referida ley, retoma los siguientes:

- **Reserva de Ley:** la cual responde a la idea de *la ley como instrumento normativo exclusivo de creación del tributo*, al ser la fuente de derecho que refleja con mayor fidelidad las exigencias del llamado “principio democrático”, decidiendo los criterios mediante los cuales se reparte el financiamiento de los gastos públicos a través del deber de contribuir de los ciudadanos.⁴⁰

Destacándose que la potestad sancionadora de la Administración Pública se practicará en el marco del reconocimiento de una norma con rango de Ley, y por medio del procedimiento debidamente establecido.

- **Principio de Tipicidad:** solo podrán sancionarse las infracciones e imponerse las sanciones previstas como tales en la Ley, de manera clara, precisa e inequívoca.

La tipicidad impone la necesidad de que la acción u omisión constitutiva de la infracción tributaria sea formulada con claridad y precisión en los elementos definitorios de su estructura; la ley debe definir con contornos precisos los tipos de las infracciones, permitiendo a sus destinatarios conocer claramente el mandato o prohibición y la sanción aplicable a la violación de uno u otro, y restringir dentro de los límites reducidos la discrecionalidad.⁴¹

- **Irretroactividad:** solo podrán aplicarse las infracciones y sanciones vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa; *la irretroactividad, se erige como un límite mediante el cual se prohíbe tal aplicación hacia el pasado. La irretroactividad exige entonces que las leyes*

⁴⁰ “Centro de Documentación Judicial, Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”, Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 18 de agosto de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2015/08/B41E8.HTML>.

⁴¹ Gabriel Martín Alvarado Brenes, “Potestad Sancionadora De La Administración Tributaria”, *Revista De Derecho*, n. 14 (2013):151-89. <https://doi.org/10.5377/derecho.v0i14.1020>.

*deben proyectar sus efectos únicamente hacia el futuro, salvo excepciones. En nuestro marco constitucional la irretroactividad se establece como regla general, a la cual se establecen dos excepciones en los términos siguientes: “Las leyes no pueden tener efecto retroactivo, salvo en materias de orden público, y en materia penal cuando la nueva ley sea favorable al delincuente”.*⁴²

- **Presunción de Inocencia:** constituye un derecho subjetivo fundamental del que son titulares los administrados dentro de un procedimiento administrativo sancionador.

Se considera como una garantía constitucional que impide que se trate como a un culpable a la persona a quien se le atribuye un hecho punible o una infracción administrativa, cualquiera que sea el grado de verosimilitud de la incriminación, hasta que el Estado en el ejercicio del ius puniendi, por medio de los órganos establecidos para exteriorizar su voluntad en esta materia, no pronuncie mediante decisión que declare su culpabilidad y la someta a una sanción.⁴³

- **Responsabilidad:** solo podrán ser sancionados por hechos constitutivos de infracción las personas naturales y jurídicas que resulten responsables a título de dolo, culpa o cualquier otro título que determine la Ley; es decir, las consecuencias de la infracción no pueden ser exigidas más que a las personas que con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la misma infracción, en otras palabras la responsabilidad por infracciones tributarias es personal y por consiguiente no es transmisible.⁴⁴
- **Prohibición de Doble Sanción:** entendido como la restricción de sanción por hechos que ya hayan sido sancionados, siempre que se aprecie identidad del

⁴² “Centro de Documentación Judicial, Caducidad del Procedimiento”, Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 19 de agosto de 2021,

<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2019/01/E32BB.HTML>

⁴³ “Centro de Documentación Judicial, Presunción de Inocencia”, Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 20 de agosto de 2021,

<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2018/03/CF281.HTML>

⁴⁴ Gabriel Martín Alvarado Brenes, “Potestad Sancionadora De La Administración Tributaria”, *Revista De Derecho*, 30.

sujeto, hecho y fundamento; este principio básico del Derecho sancionatorio aplicable a las sanciones tributarias. Se trata, también, de un principio exigido por la justicia y por la lógica jurídica: no dos sanciones por la misma infracción jurídica ni al mismo sujeto ni a otros sucesivamente cualesquiera que sean sus destinatarios, al respecto cuando alguna persona sea responsable de diversas infracciones, por cada una de ellas se aplicará la sanción respectiva.⁴⁵

- **Proporcionalidad:** en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por parte de la Administración Pública, se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de infracción y la sanción aplicada.

Es decir, sirve como limite a la discrecionalidad de la actividad administrativa, implica la prohibición de exceso de las medidas normativas de índole sancionatorio administrativo, que sólo podrán ser materializadas cuando su cuantía y extensión resulte idónea, necesaria y proporcionada en estricto sentido para la consecución de fines constitucionalmente legítimos.⁴⁶

En específico, una sanción administrativa será idónea si es capaz de conseguir los fines perseguidos por el legislador con su adopción; será necesaria si dentro del catálogo de medidas posibles no existen otras que posean igual grado de idoneidad con respecto a la finalidad advertida y que sean menos lesivas o dañinas a los derechos fundamentales involucrados; y, finalmente, será proporcionada en estricto sentido si, superados los juicios de idoneidad y necesidad, es adecuada en relación con la magnitud o lesividad del comportamiento del infractor.⁴⁷

2.3.2. Principios del procedimiento administrativo de acuerdo al Código Tributario

⁴⁵ Ibid., 29.

⁴⁶ Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad, Referencia 175-2013* (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2016).

⁴⁷ Ibid.

Los principios regulados por el Código Tributario constituyen parámetros generales, a partir de los cuales se deben fundamentar las actuaciones de la Administración Tributaria.

Ésta, en aplicación de dichas normas, se entiende facultada para realizar vastas labores de investigación y fiscalización, entre las cuales encontramos: pedir informes al contribuyente, informes a terceros (personas naturales, jurídicas o Instituciones Públicas) incluso cruzar información, sobre todo y la primordial para el objeto de estudio de la presente investigación **el imponer sanciones**; los cuales sirven como directrices para la aplicación de la potestad sancionadora tributaria y deben de manifestarse en el respectivo procedimiento, y están regulados en el art. 3 de dicho cuerpo normativo, dentro de los cuales se encuentran:

- **Justicia:** significa que la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias; siendo que la justicia tributaria es el resultado de la aplicación concreta del contenido esencial de cada uno de los principios que lo integran, presentes cada uno de ellos en el dictado constitucional.⁴⁸
- **Igualdad:** se debe entender en el sentido que 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, es decir no hacer distinciones de ninguna índole en el ejercicio y aplicación del marco normativo de la administración tributaria, respetando en todo momento al contribuyente y los derechos que le amparan.

Es el derecho de los contribuyentes a no ser tratados jurídicamente de manera diferente de quienes se encuentran en la misma situación, ya dicho principio exige que a iguales supuestos de hechos se aplique iguales consecuencias jurídicas, y en

⁴⁸ *Ibíd.*

este caso, el contribuyente no ha puntualizado con respecto a que hecho o sujeto se ha pronunciado un acto de manera desigual que vulnere sus derechos.⁴⁹

- **Legalidad:** la Administración Tributaria, y su actuar se encuentra reglado a partir de la Constitución, es decir actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento, es decir no podrá exceder su actuación y realizar funciones que no conciernen a las funciones previamente establecidas.

Dicho principio considerado como el límite formal de la potestad sancionadora tributaria, el cual se convierte en una garantía constitucional. En este sentido, el poder tributario se constituye en el elemento identificador de la soberanía del Estado frente a sus administrados, con relación a la aplicación de la norma tributaria.

- **Celeridad:** la Administración Tributaria procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible, debiendo respetarse de manera estricta los plazos establecidos para la tramitación de los diferentes procedimientos.
- **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, dicho en otras palabras la administración tributaria deberá adecuar sus actos administrativos para que fueran cualitativamente aptos a fin de dar una respuesta a la petición planteada conforme a derecho corresponde.⁵⁰

⁴⁹Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia 251-2006* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2010).

⁵⁰ *Ibíd.*

- **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, es decir el apearse a exigir los requisitos principales para el impulso y trámite de los actos que se pretendan ejecutar, sin la necesidad de imponer requisitos meramente formales e innecesarios que signifiquen un costo innecesario para el administrado.
- **Eficacia:** los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respeto 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.
- **Verdad Material:** pretende, 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.⁵¹

Este consiste en que la Administración está obligada a ajustarse a la verdad material de los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias autorizadas por la Ley.⁵²

En suma, la Administración Tributaria 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 verificación y de esa forma podrá determinar la obligación sustantiva del sujeto pasivo, y en caso de incumplimiento de las mismas, aplicar el procedimiento sancionador correspondiente.

⁵¹ “Centro de Documentación Judicial, Presunción de verdad material”, Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 23 de agosto de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2019/08/DE2B2.HTML>.

⁵² Ibid.

2.3.3. Comparación de los principios regulados en la Ley de Procedimientos Administrativos y Código Tributario

El debido proceso, es una garantía constitucional regulado en el art. 11 de la Carta Magna, es cual es aplicable a todo procedimiento administrativo independientemente sea sancionador o de otra naturaleza, en donde en relación a la administración tributaria, esta posee limites evidenciados en principios y/o reglas previamente establecidas en la legislación de la materia correspondiente.

En ese sentido, se puede observar como en el Código Tributario como se ha establecido en el art. 3 se regulan los principios que rigen la Actividad Administrativa a rasgos generales, es decir, los principios limitadores de la actuación administrativa como tal, entre los que se encuentran el principio de Justicia, legalidad, Celeridad, Proporcionalidad, y Economía, únicamente enumerándolos.

Ahora bien, respecto de la Ley de Procedimientos Administrativos en cuanto a la forma de referir a los principios hace una distinción en cuanto aquellos que regulan la actividad administrativa en general tal como se establece en el art. 3 los cuales tienen una aplicabilidad general, sin embargo, en el artículo 139 hace especial énfasis en los principios de la potestad sancionadora, lo cual es innovador en relación a la forma en que antecedian en el Código Tributario, inclusive reconociéndose principios que no habían sido retomados por el Código Tributario, los cuales tienen un aspecto novedoso con la creación de la LPA, los cuales perfectamente deben de aplicarse, tales como:

- **Principio de antiformalismo:** si bien es cierto los procedimientos y su forma de ejecución se encuentran previstos en la ley, el principio de antiformalismo hace alusión a la no exigencia de requisitos formales que no sean esenciales para la tramitación del acto, no siendo constitutivo de obstáculo para el inicio y tramitación del procedimiento.

El informalismo protege la idea “pro-actione” por el fondo, según la cual se deben eliminar los obstáculos puestos innecesariamente en el desarrollo de un

procedimiento propio de la Administración, a fin de que éste se realice de forma ágil, procurando que el asunto sea definido con la mayor celeridad. En consecuencia, el procedimiento administrativo debe orientarse a evitar lo complicado y excesivamente burocrático, prefiriendo un moderado formalismo, sencillez y flexibilidad.⁵³

- **Buena Fe:** las partes intervinientes en el proceso deberán contener un comportamiento leal, respecto de todos los intervinientes, sin mostrar conductas engañosas que tengan como finalidad la interrupción o no tramitación del procedimiento.
- **Principio de Reserva de Ley:** hace referencia a que el otorgamiento de las infracciones como sanciones deben de estar establecidas en leyes que ostentan el rango de Ley Formal, es decir que han pasado el proceso de formación de Ley, y que en la misma se encuentre el respectivo procedimiento.
- **Principio de Tipicidad:** significa que las infracciones y las sanciones previstas en la Ley Formal, deben de ser claras, precisas e inequívocas.
- **Principio de Irretroactividad:** la aplicación de las infracciones y sanciones serán aquellas que estuvieron vigentes al momento de cometerse la infracción administrativa, con la respectiva excepción en virtud del art. 21 de la Constitución de la República de El Salvador, en donde de forma excepción se aplica la ley de forma retroactiva.
- **Principio de Presunción de Inocencia:** significa que mientras se desarrolla el procedimiento se considerara a la persona inocente, perdiendo dicha calidad con la resolución dictada por la Administración, hasta que se decida si es responsable de una infracción o no.

⁵³ Karen Vargas López, “*Principios Del Procedimiento Administrativo Sancionador*”, acceso el 1 de septiembre de 2021, <https://www.binasss.sa.cr/revistas/rjss/juridica14/art4.pdf>

- **Principio de Responsabilidad:** hace alusión que, para el establecimiento de una sanción, es indispensable que la infracción se haya realizado a título de dolo o culpa.
- **Prohibición de Doble Sanción:** establece que no puede sancionarse dos veces los hechos que han sido objeto de sanción penal o administrativo, siempre y cuando se trate de la misma identidad del sujeto, hechos y fundamentos.
- **Principio de Coherencia:** también conocido como principio de congruencia, el cual exige que, la identidad jurídica entre lo resuelto, en cualquier sentido, con las pretensiones planteadas.

En consonancia a lo anterior, esto no quiere decir que unos principios sean excluyentes unos de otros, sino más bien se interrelacionan, ya que como bien es de conocimiento, excepcionalmente, la LPA tiene carácter supletorio para algunas materias o instituciones, tales como, materia tributaria y aduanal, de prestación de seguridad social, entre otros, según se puede concluir del análisis del artículo 163 inciso segundo LPA.

Aunado a lo anterior en relación a la potestad sancionadora, entendida como la facultad y/o atribución jurídica reconocida a la Administración Pública en virtud de la cual puede imponer sanciones a aquellos particulares sometidos a su control, que hayan cometido una infracción administrativa, siempre y cuando se respeten los límites establecidos legalmente, es ahí donde entra en juego el papel de los principios retomados por la Ley de Procedimientos Administrativos en los artículos 3 y 139, con el fin de garantizar el debido proceso o procedimiento, y la correcta aplicación de la ley, permitiéndose así la materialización de la justicia, así que si bien es cierto el desglose de los principios de Reserva de Ley, Tipicidad, Irretroactividad, Presunción de Inocencia, Responsabilidad, Prohibición de Doble Sanción y Proporcionalidad, no son retomados por el Código Tributario ya que el mismo establece los principios generales, es por ese motivo, que con el efecto que genera la LPA, específicamente su efecto supletorio y/o complementaria en el

ejercicio de la potestad sancionadora tributaria se pueden aplicar, es decir, pueden ser retomados por dicho cuerpo normativo.

Por lo que, el Código Tributario, da paso al cumplimiento de los principios generales establecidos en él, así como la unificación de los procedimientos y lineamientos generales para la aplicación de la normativa tributaria, esto a manera de regular los diferentes tributos, y cumplimiento de las obligaciones formales y/o sustantivas contenidas en este; es decir que se trata de la normativa sustantiva de la materia, que rige la actividad administrativa en general, la forma de llevarlo a cabo y las directrices a cumplir para su correcta concretización. Por otro lado, cuando se hace referencia a la Ley de Procedimientos Administrativos, se ve reflejado el principio de especificidad y la aplicación de la norma supletoria o complementariedad de la misma; es así que a diferencia del Código Tributario que visualiza los principios generales de aplicación a la materia y procedimientos regidos por tal normativa, tal como la potestad sancionadora, la Ley de Procedimientos Administrativos interpone una clasificación de aquellos principios generales aplicables a la actividad administrativa en general, sin embargo hace énfasis en aquellos de aplicabilidad especial a la potestad sancionadora, es decir, que por medio de la misma se viene a complementar a lo tipificado previamente en el CT, esto con la finalidad de dar cumplimiento al debido proceso, resaltando la forma en que se debe llevar a cabo el procedimiento administrativo sancionador y el trámite previsto en esta, así como la sujeción a los principios generales y especiales que rigen al mismo.

2.4. El acto administrativo

2.4.1. Conceptualización

Para la Administración Pública, el acto administrativo resulta indispensable para llevar a cabo la mayoría de actuaciones para la obtención de sus fines, por lo que el contenido de dicho acto es puramente la concreción de la función administrativa.⁵⁴

⁵⁴El autor Guido Zanobini expresa que el acto administrativo es cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio, emanada de un sujeto de la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa. Véase. Guido Zanobini, *Curso de Derecho Administrativo 5ta Ed. Vol. I* (Arayú: Buenos Aires, 1954).

En un primer momento hay que conceptualizar el acto administrativo, el cual se entiende como una declaración unilateral de voluntad, de conocimiento, de juicio o de deseo, el cual es dictado por la Administración Pública en el ejercicio de la potestad administrativa, generando los efectos jurídicos correspondientes.

Asimismo, la definición Jurisprudencial que se maneja ha adoptado similares elementos, cuando dice que un Acto Administrativo es: *“una declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”*⁵⁵.

La definición legal que señala la Ley de Procedimientos Administrativos en su art. 21 establece que: *“Para los efectos de esta Ley, se entenderá por acto administrativo toda declaración unilateral de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo, productora de efectos jurídicos, dictada por la Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa distinta a la reglamentaria.”*

Características del Acto Administrativo.

Las características del acto administrativo, nos ayuda a determinar de una mejor manera, los elementos que componen dicho acto, así como los efectos que se espera que este produzca, de los cuales pueden citarse los siguientes:⁵⁶

1. Unilateralidad: su contenido es una declaración unilateral de voluntad, juicio conocimiento o deseo. Que sea unilateral indica que no requiere mediación de voluntad del sujeto destinatario para que el acto alcance su validez.⁵⁷

2. Es de Derecho Público: es regulado por normas de Derecho Administrativo, específicamente por la Ley de Procedimientos Administrativos, cuyo contenido

⁵⁵ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia, Referencia: 442-2013 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, El Salvador, 2018).

⁵⁶ Gordillo, Agustín Alberto. *Teoría General del Derecho Administrativo, 1ra Edición* (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo. 2013),195.

⁵⁷ Eduardo Gamero Casado, *Derecho Administrativo: La Jurisdicción Contencioso Administrativo, El Acto Administrativo, monografías*, (Escuela de Capacitación Judicial, CNJ: San Salvador, 2001), 5.

desarrolla el acto administrativo; sin dejar de lado la aplicación supletoria del Derecho Común, en lo que resulte aplicable.

3. Lo emite la Administración Pública, o algún otro órgano estatal en ejercicio de la función administrativa. Sobre esto hay que hacer una consideración, porque tradicionalmente se ha concebido a la Administración Pública como equiparación del Órgano Ejecutivo, y siguiendo con el texto del artículo 21 LPA, determina que el acto administrativo es dictado por la Administración Pública. *En términos generales, la Administración Pública es la estructura orgánica compuesta por diversas instituciones a la que se le atribuye la función de gestionar los bienes, recursos y servicios estatales, mediante actividades encaminadas a la realización del bien común y del interés colectivo*⁵⁸. En ese sentido, el artículo 2 de la referida ley, sobre el “**ámbito de aplicación**, en la parte final de su inciso segundo expresa que aplica la ley a “*cualquier institución de carácter público, cuando excepcionalmente ejerza potestades sujetas al derecho administrativo*” Lo que indica la inclusión no solo del Órgano Ejecutivo y sus dependencias, sino también las demás instituciones públicas cuando estas ejerzan potestad administrativa.

Por lo que se afirma que entre las instituciones que conforman la AP, en tanto que realizan también actos administrativos, se encuentran: a) órgano ejecutivo y sus dependencias b) el órgano legislativo; c) órgano judicial; d) instituciones oficiales autónomas; d) entidades descentralizadas del Estado; f) organismos independientes; y g) los gobiernos locales, siempre que lo que hagan en el ejercicio de su potestad administrativa.

4. Es ejecutivo (obligatorio) y ejecutorio (se puede hacer cumplir mediante la coerción).

Es de obligatorio cumplimiento para el destinatario, la ejecutoriedad es la potestad de realizar coactivamente el acto, ante la oposición del gobernado. Se trata de la ejecución forzada del acto, para ello la Administración no requiere fallo previo de los

⁵⁸ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 109-2013 (Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, El Salvador).

tribunales, en razón de que es un privilegio a favor del acto administrativo, en virtud de perseguir el interés general. Tomando en cuenta la excepción descrita en el artículo 31 LPA inciso 1.

Cuando el particular considere que el acto no es perfecto, podrá evitar o suspender la ejecución por medio de algún recurso, del contencioso administrativo o del amparo.⁵⁹

5. Tiene a su favor una presunción de validez legal.

Como el acto administrativo está sometido al derecho esto significa que debe ser obedecido tanto por quien expidió (administración pública o de quienes ejercen funciones administrativas) como por el destinatario (el particular como titular del acto administrativo, por ejemplo). Igualmente, debe ser obedecido desde el momento en que comienza su eficacia (o publicidad) hasta que sea anulado por la Jurisdicción de lo Contencioso administrativo.

De esta manera, el acto administrativo se presume legal (o válido, para algunos) hasta que la Jurisdicción de lo Contencioso administrativo lo declare nulo.

Se concede entonces a la administración pública o de quienes ejercen funciones administrativas la presunción de legalidad de sus actos administrativos por razones de seguridad jurídica y eficiencia de las actuaciones administrativas. El acto administrativo como producto del ejercicio de la función administrativa se presume legal y es obligatorio para quienes intervienen en la relación jurídica concretada en dicho acto. Dicha presunción se predica de todos los actos administrativos sin distinción.⁶⁰

6. Es impugnabile.

Lo anterior implica que no es definitivo hasta que ha transcurrido el tiempo que la ley dispone o se ha agotado los medios previstos para su impugnación. Sobre este aspecto destacamos la otra cara de la presunción de legalidad, porque el Acto

⁵⁹ Rafael I. Martínez Morales, *Derecho Administrativo 1er Curso, 6ta ed.* (México D.F.: Oxford, 2012), 206

⁶⁰ Carlos F. Forero Hernández, *El Acto Administrativo, 2da ed.* (Bogotá: Ibáñez, 2021), 91-92.

Administrativo despliega sus efectos desde el momento en que se comunican a los interesados o bien desde su emisión si producen efectos favorables o no procede su notificación o publicación, de acuerdo a lo señalado en el artículo 26 LPA. De la misma forma que mantiene su presunción de legalidad mientras no se haya resuelto el recurso interpuesto, de forma que no quepa posibilidad de volver a procurar su impugnación.

Sobre su impugnabilidad hay que destacar dos momentos, el primero, es cuando se procura su impugnación en sede administrativa, y el segundo es cuando se persigue su impugnación en sede judicial, en un proceso contencioso administrativo.

En sede Administrativa.

El principio de la impugnabilidad en sede administrativa surge por lo demás, claramente, de toda la práctica administrativa, que ha establecido diversos criterios que lo consagran con amplitud⁶¹, estos son conocidos por la misma autoridad que emitió el acto o por el superior jerárquico en su caso, su contenido es desarrollado por la LPA.

En sede judicial o contenciosa administrativa.

Cobra plenitud de aplicación la garantía de la “*defensa en juicio*”, que no puede conculcarse sin grave lesión constitucional, es interpuesto y conocido ante los juzgados de lo contencioso administrativo, se desarrollan en la LJCA. Impugnación que requiere, generalmente el agotamiento de la denominada vía administrativa, art. 131 LPA.

7. Persigue, de manera directa o indirecta, mediata o inmediata, el interés público.

Se hace referencia al elemento causal por el cual tiene su fundamento el acto administrativo mismo, Rafael Bielsa sostiene que cuando se trata de actos

⁶¹ Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas, Tomo 8, 1ra ed., Teoría General del Derecho Administrativo, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013), 263

administrativos, “no puede hablarse de intención o causa impulsiva, ya que ella no puede ser sino el interés público, aun cuando sea genéricamente considerado.”⁶²

Otros autores agregan características del acto administrativo: fiscalizable, singular y concreto.⁶³ Además, que suelen agregar características como la tipicidad, imperatividad, estabilidad, impugnabilidad y la irretroactividad.⁶⁴

2.4.2. Elementos del acto administrativo

El autor Agustín Gordillo decía que: “El tratamiento de los elementos del acto administrativo presupone explicar las condiciones de su legitimidad, y con ellos los posibles vicios que los pueden afectar”. Siendo así que ambos aspectos se encuentran contenidos en la LPA, por un lado, las condiciones de legitimidad, las cuales son equiparables a los requisitos de validez contenidos en el supra relacionado artículo 22 LPA, y por el otro lado, están los referidos vicios que lo pueden afectar, determinados en el artículo 36 LPA, en cuanto a los motivos de nulidad absoluta o de pleno Derecho.

En ese sentido para que acto administrativo sea válido, se requiere que concurren en su formación una serie de requisitos regulados por el propio ordenamiento jurídico, se suele distinguir entre elementos esenciales o materiales, los primeros referidos a los presupuestos del acto, es decir a los elementos o requisitos que deben estar previo a la emisión del acto y a la manera en que dicho acto debe manifestarse. Por otro lado, los elementos esenciales o materiales están referidos a la sustancia del acto en sí, teniendo sustento legal en los art. 22, LPA, en relación a los art. 19, 21, 22, el Código Tributario, encontrándose entre estos los siguientes⁶⁵:

⁶² Rafael I. Martínez Morales, *Derecho Administrativo 1er Curso, 6ta edición*, 206.

⁶³ Eduardo Gamero Casado, *El Acto Administrativo* (San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2001), 7.

⁶⁴ Enrique Silva Cimma, *Derecho Administrativo Chileno y Comparado* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1995), 115-120.

⁶⁵ “Centro de Información Jurídica en Línea, Informe de Investigación Cijul, Elementos del Acto Administrativo”, acceso el 11 de octubre de 2021, <https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/portal/descargar.php?q=MTA1Nw==>

a) Elemento Subjetivo.

Hace referencia a los sujetos que intervienen en la relación jurídica administrativa, es decir por un lado el sujeto activo, que es el emisor del acto consisten en la Administración Pública que en el ejercicio de su potestad administrativa emite una declaración de voluntad, deseo, conocimiento o juicio; y por el otro lado, está el sujeto pasivo de la relación que es el destinatario de este acto, así como el sujeto sobre el cual recaen los efectos de la ejecución del mismo. Siendo así que se sigue la dualidad planteada entre la administración pública como sujeto activo y los administrados como sujeto pasivo.⁶⁶

En este tema adquiere una gran importancia el tema de la competencia, teniendo claro desde un primer momento que toda entidad pública requiere de una persona física como titular para que realice actos a nombre de esa entidad, por lo que, la competencia alude entonces a la facultad otorgada por el ordenamiento jurídico para producir o expedir un acto administrativo. De ahí que como advierte Laubadére (1984): “ningún agente público puede ejercer su actividad sino dentro del marco de la competencia jurídica que se le ha atribuido”. Tal cualidad jurídica debe estar establecida por la normatividad, de manera que las autoridades administrativas no pueden actuar sino dentro del marco jurídico de la competencia que le atribuya la norma. Por ello, un acto administrativo solo es legítimo cuando ha sido proferido por una autoridad administrativa (o funcionario) competente.⁶⁷

Se concretiza en este elemento el requisito de validez del acto administrativo señalado en el artículo 22 literal “a” LPA y arts. 21 y 22 del Código Tributario.

b) Elemento Objetivo.

Se refiere propiamente al contenido del acto administrativo, es decir a la declaración de deseo, juicio o conocimiento por parte de la autoridad pública.

⁶⁶ Eduardo Gamero Casado, *El Acto Administrativo*, 19.

⁶⁷ Rafael I. Martínez Morales, *Derecho Administrativo 1er Curso*, 116.

El objeto debe ser lícito y alcanzable, y estar contenido en lo que la ley le asigne como competencia al órgano, y dentro de lo que faculte al servidor público.⁶⁸ Este contenido asimismo exige para su configuración un “presupuesto de hecho”.

El presupuesto de hecho es un acontecimiento al que la norma le aparea una consecuencia jurídica: la posibilidad de dictar el acto administrativo. Es, por tanto, el precedente fáctico que permite la adopción del acto.⁶⁹ El referido presupuesto de hecho es uno de los requisitos de validez, descrito en el Art. 22 literal “b” LPA.

c) Elemento Finalista.

El fin es el atribuido por el ordenamiento a la concreta potestad administrativa ejercida al dictar el acto. Prevenir o reprimir las conductas ilícitas, en el caso de la sancionadora; velar por el cumplimiento de las normas, al ejercerla inspectora; estimular conductas alineadas con el interés público, al subvencionar.⁷⁰

El elemento finalista se encuentra contenido en el Art. 22 literal “c” LPA.

d) Elemento Causal.

Este elemento hace referencia a la finalidad de la actuación administrativa, al para qué del acto: la Administración actúa para satisfacer un interés público, y el fin o interés público al que se dirige el acto constituye su elemento teleológico o causal.

El fin sería la finalidad prevista en la norma para el acto administrativo, y la causa, la concreta razón o finalidad por la que se dicta el acto. Para que el acto administrativo resulte válido, el fin y la causa deben coincidir, esto es, el acto debe dirigirse precisamente a la finalidad prevista por el ordenamiento jurídico; en caso contrario, el acto se apartaría del fin contemplado por el ordenamiento, lo cual, como ya sabemos, constituye un vicio denominado desviación de poder.⁷¹ El elemento causal del acto administrativo se ve reflejado en el artículo 22 literal “c” de la LPA.

⁶⁸ *Ibíd.*

⁶⁹ Eduardo Gamero Casado, *El Acto Administrativo*, 21.

⁷⁰ Ricardo Rivero Ortega y María Guadalupe Fernández Ruiz, *Derecho Administrativo*, 2da ed. (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2019), 142.

⁷¹ Eduardo Gamero Casado, *El Acto Administrativo*, 22.

e) Motivación del Acto.

La motivación es la exigencia de hacer públicas las razones de hecho y de derecho que fundamentan el acto. Los motivos o presupuestos del acto, constituye, por lo tanto, la fundamentación fáctica y jurídica con que la administración entiende sostener la legitimidad y oportunidad de la decisión tomada y es el punto de partida para el juzgamiento de esa legitimidad. De la motivación sólo puede prescindirse en los actos tácitos, pues allí no hay siquiera una manifestación de voluntad; salvo en ese caso, ella es tan necesaria en los actos escritos como en los actos verbales e incluso en alguno de los actos expresados por signos.⁷² Se ve expresado en el artículo 22 literal “e” LPA.

f) Elemento Formal.

Es la manera como se exterioriza o expresa la voluntad del órgano administrativo.⁷³ Existen las siguientes formas de expresión del acto administrativo las cuales pueden ser: escrito, oral, mímica y acústica, automática. Este requisito se encuentra en el artículo 22 literal “g” LPA, como forma de expresión.

g) Procedimiento.

Consiste en el procedimiento que la ley determina para la emisión del acto administrativo. La emisión del acto puede ser que este o no reglado, pero en este segundo caso tiene que encontrarse vinculado con la competencia de la autoridad pública, ya que sin esta carecería de validez el acto emitido.

Se debe de tomar en cuenta, que toda actividad realizada por la Administración se releja mediante expresiones de voluntad de los mismos a través del dictado de actos administrativos. Para ello, es indispensable que deban cumplirse con ciertas formalidades previas a su dictado, las que en nuestra disciplina reciben el nombre

⁷² “Centro de Documentación Judicial, Motivación de los Actos Administrativos, Elemento Objetivo del Acto Administrativo”, Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 12 de octubre de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2014/03/AD97E.HTML>.

⁷³ José Carlos Laguna de Paz et al., *Derecho Administrativo e Integración Europea* (Paris: Reus, 2017), 34.

de procedimiento administrativo. De allí que a nuestro criterio se produce una fusión indisoluble entre actividad administrativa procedimiento administrativo y acto administrativo.⁷⁴

A su vez, el procedimiento administrativo deberá estar delineado conforme a las peculiaridades de la actividad administrativa y ello contribuirá a la concreción e inmediatez de ésta, a la eficacia de su actuar, permitiendo por ende su continuidad. En cuanto a su desarrollo se estructurará de acuerdo a la jerarquía que impera entre los órganos que lo utilizan, reglando el ejercicio de las prerrogativas públicas y de los derechos subjetivos y libertades públicas, protegiendo así su equilibrio.⁷⁵

El procedimiento administrativo se encuentra representado por un conjunto de actos, combinados entre sí, que representan el camino que inexorablemente debe transitarse para llegar al dictado del acto administrativo definitivo, célula motora de la función que permite a la administración concretar la satisfacción de necesidades colectivas. De allí que se haya afirmado que el procedimiento administrativo no es un acto complejo sino un complejo de actos, teniendo cada uno individualidad jurídica propia, pero relacionado con los demás actos, los cuales, a su vez, tienen vinculación con el acto final a dictarse.

De acuerdo a lo manifestado, este requisito se encuentra regulado en el art. 22 literal "f" de la LPA en el cual establece que antes de la emisión del acto debe cumplirse con los procedimientos previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Esto puede ser interpretado en el sentido que resultan esenciales los procedimientos regulados por la propia ley.⁷⁶

Este elemento es el sobresaliente de la presente investigación, ya que sobre él versa el desarrollo el objeto de estudio.

⁷⁴ Armando Canosa, *El Procedimiento Administrativo como Elemento del Acto Administrativo* (Buenos Aires: Rap, 2002), 2.

<https://fragmentosdederechoadministrativo.files.wordpress.com/2018/05/el-procedimiento-administrativo-como-elemento-del-acto-administrativo-armando-canosa.pdf>

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Ibid.

2.5. La potestad administrativa sancionadora de la Administración Tributaria

De forma introductoria se puede establecer que la Administración Pública, puede ejercer una potestad sancionadora, la cual puede ser aplicada, tanto a nivel interno como externo.

*(...) En general, la potestad sancionadora tiene una doble manifestación, externa e interna. **Externamente**, la Administración está facultada para aplicar un régimen de sanciones a los particulares que infrinjan el ordenamiento jurídico. **Al interior** de los órganos administrativos, estos detentan en términos generales una potestad disciplinaria sobre los agentes que se hallan integrados en su organización, en virtud de la cual pueden aplicarles sanciones de diversa índole ante el incumplimiento de los deberes y obligaciones que el cargo les impone, con el propósito de conservar la disciplina interna y garantizar el regular ejercicio de las funciones públicas (...)*⁷⁷

Resultado propio.

En ese orden de ideas, debe de destacarse que el objeto de la presente investigación es hacer el análisis de la potestad sancionadora tributaria (externa), es decir, la que realiza la Dirección General de Impuestos Internos en relación a los contribuyentes que incumplen con las obligaciones establecidas por las leyes tributarios, pero, para comprender estas dos potestades es necesario realizar una conceptualización de la potestad sancionadora tributaria y de la potestad disciplinaria interna.

2.5.1. Potestad sancionadora tributaria

Esta manifestación de la potestad administrativa sancionadora se verifica ante el incumplimiento de exigencias determinadas en el ordenamiento jurídico, las cuales están dirigidas a sujetos con independencia de su calidad, es decir, que es aplicable

⁷⁷ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia de Casación, Referencia: 113-P-2001* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, El Salvador, 2003); Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia de Casación, Referencia: 206-C-2001*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, El Salvador, 2004) y Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia de Casación, Referencia: 110-P-2005* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, El Salvador, 2005).

a particulares. Dicha potestad tiene por finalidad el mantenimiento de las decisiones de la administración y que respete el orden social de por parte de los particulares.

Ante la natural resistencia de los administrados al cumplimiento de los mandatos normativos, requiere de dotar a los órganos administrativos de potestades que garanticen el cumplimiento coactivo de sus decisiones. Varias son las leyes que con el fin de que la administración pública mantenga el orden social y logre el cumplimiento del régimen jurídico que rige a la sociedad, en el orden de satisfacer intereses generales-nacionales o locales, le permiten sancionar a los administrados o particulares. Esta potestad se expresa en las sanciones contravencionales, que pueden ser externas y regladas, de finanzas-económicas o de policías.⁷⁸

El poder tributario también denominado de potestad tributaria, es considerado como una manifestación de la potestad soberana del Estado y es inherente al poder político. El Estado a través del Poder Legislativo, está facultado para crear, modificar, extinguir tributos, así como también para establecer exenciones tributarias, es decir la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones, siendo una expresión de poder de imperio del Estado ejercido en los límites establecidos en la normativa jurídica.⁷⁹

En la doctrina mayoritaria suele hablarse de potestad tributaria en dos sentidos distintos que contemplan respectivamente, la acción del Estado como legislador y como administrador. En primer sentido, se habla de poder o potestad tributaria refiriéndose al Poder Legislativo que corresponde al Estado, expresión, en último término de su soberanía. En el segundo, se está aludiendo al poder o potestad de la Administración Pública tendiente a aplicar las normas tributarias.⁸⁰

⁷⁸ *Derecho Administrativo Sancionador e Independencia Judicial en El Salvador*, 203-204.

⁷⁹ Carlos Peralta, "Tributación y Derechos Fundamentales los Principios Constitucionales como Límite al Poder Tributario, Reflexiones a Partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica", *Revista de Ciencias Jurídicas*, n. 138 (2015): 98, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>

⁸⁰ Gabriel Martín Alvarado Brenes, "Potestad Sancionadora De La Administración Tributaria", *Revista De Derecho*, n. 14 (2013):4. <https://doi.org/10.5377/derecho.v0i14.1020>.

El ejercicio de la facultad tributaria se encuentra sujeta al principio de legalidad esto en base al art. 86 inciso final de la Constitución, en relación al art. 3 inciso primero literal c) del Código Tributario y artículo 3 LPA; es decir, que la facultad tributaria lejos de no reconocer más límites que los que se derivan de los preceptos constitucionales, más bien tiene como únicas facultades las que se otorgan en la constitución y las leyes secundarias de manera explícita y aquéllas que se consideran implícitamente otorgadas porque son indispensables para que pueda cumplir con las atribuciones regladas, pero fuera de este conjunto de facultades no tiene ninguna otra; el cual se ve manifestado en procedimientos de aplicación de tributos, el que tiene por objeto controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ahora, al respecto de la potestad sancionadora de la Administración, se materializa en actuaciones que traducen un mal infligido a un administrado, como consecuencia de una conducta ilegal que se traduce en una infracción.

Entendida la infracción como el comportamiento típico contraventor a lo dispuesto en una norma jurídica, previo al cometimiento de aquel, se consume ya sea por realizar lo prohibido o *no hacer lo requerido* (omisión del administrado); lo que apareja una sanción consistente en la privación de un bien o un derecho. De tal suerte que, el destinatario de la potestad sancionadora de la Administración sólo puede ser aquél a quien se le impute una infracción o ilícito administrativo, previamente señalado en la ley, dentro de los límites de la misma.⁸¹

La Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad sancionatoria, no puede omitir establecer la intencionalidad, gravedad o repetitividad, para establecer el quantum específico de una sanción a imponer a un administrado.⁸²

⁸¹ “Centro de Documentación Judicial, Potestad Sancionadora de la Administración”, Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 15 de octubre de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-L>

⁸² Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia 28-20-PA-SCA* (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2021).

Es decir, el Poder Tributario, a diferencia de la libertad, no es preconstitucional, en la medida en que tal poder es establecido expresamente por el constituyente originario en la Constitución, y debe ser ejercido dentro de los límites en ella establecidos.⁸³

La potestad tributaria es un poder jurídico que deberá ser ejercido respetando los principios constitucionales de la tributación, tanto formales como materiales, así como los demás principios constitucionales. Tales principios orientan y vinculan la actividad legislativa en materia tributaria. En esencia, dichos principios son un límite al ejercicio del poder tributario estatal.

De acuerdo, a la Sala de lo Contencioso Administrativo, manifiesta en relación a la potestad sancionadora externa: “... 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**”.⁸⁴

Se debe de entender que, el código tributario regula tanto las infracciones, sanciones que pueden imponerse, de igual forma contempla el régimen sancionatorio y el procedimiento a seguir que deberá de aplicarse a los contribuyentes, esto como materialización de la potestad sancionadora tributaria.

2.5.2. Potestad disciplinaria interna

⁸³ José María Martín se refiere a ese poder como la facultad inherente al estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución y que solo puede manifestarse por medio de las normas legales.

⁸⁴ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia, Referencia: 177-2008* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2008).

Se ha establecido que, la Administración está facultada para aplicar un régimen de sanciones a los particulares que infrinjan el ordenamiento jurídico al interior de los órganos administrativos, pero, por otro lado, estos detentan en términos generales una potestad disciplinaria sobre los agentes que se hallan integrados en su organización, en virtud de la cual, pueden aplicarles sanciones de diversa índole ante el incumplimiento de los deberes y obligaciones que el cargo les impone, con el propósito de conservar la disciplina interna y garantizar el regular ejercicio de las funciones públicas, a fin de mantener la disciplina interna de la organización.⁸⁵

Esto en virtud, que dichos servidores se encuentran regidos por una serie de obligaciones, deberes, prohibiciones y conductas que idealmente deben realizar o abstenerse, lo anterior porque el respeto a los mismos es de interés general, porque mantienen al servidor público en un parámetro de conducta que optimiza el funcionamiento de las diferentes instituciones de la Administración Pública.⁸⁶

La procedencia de la potestad disciplinaria en las relaciones entre Estado y servidores judiciales, dada su ámbito e índole, resulta virtualmente admitida por el funcionario judicial al aceptar su nombramiento o designación. Consecuente con lo anterior, es obvio que el poder sancionatorio es inherente a la potestad disciplinaria; es decir, la potestad disciplinaria debe aparejar la posibilidad de aplicar sanciones a los funcionarios o empleados por las faltas que, cometidas en el ejercicio de sus funciones, transgredan el régimen disciplinario.⁸⁷

Las sanciones que le aplican a los servidores públicos, en definitiva, sanciones administrativas calificadas por el tipo de relación jurídica sustantiva sobre el que operan, que a su vez está en función del tipo de organización y su propio fin,

⁸⁵ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia, Referencia 5-2010* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2010).

⁸⁶ Significa que la Administración Pública impone sanciones a los servidores públicos del ramo al cual dependan, por infracciones disciplinarias. Véase. Vicente Alexander Rivas Romero, *Jurisprudencia Constitucional sobre la Potestad Sancionadora de la Administración* (San Salvador: Tribunal Segundo de Sentencia de Sonsonate, 2018).

<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/4/2010-2019/2018/05/CBD35.PDF>

⁸⁷ Sala de lo Constitucional, *Sentencia, Referencia 6-95* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1999).

proteger el ordenamiento jurídico referido a la relación de empleo público y así el distinto alcance y, por tanto, el diferente régimen de la potestad disciplinaria en el seno de la Administración Pública.⁸⁸

En conclusión, la potestad sancionadora interna tiene por objeto sancionar aquellas infracciones cometidas por agentes de la Administración Pública en el ejercicio de sus funciones, sean estas de acción u omisión, con la finalidad de mantener la disciplina interna para lo cual está dotada la administración, es decir tutelar su propia organización y funcionamiento.

2.5.3. Diferencias entre la potestad sancionadora tributaria y potestad disciplinaria interna

En este apartado se puntualizará las diferencias existentes entre la potestad sancionadora tributaria y la potestad disciplinaria interna, de la siguiente manera:

Potestad Sancionadora Tributaria	Potestad Disciplinaria Interna
<p>Manifestación del Poder emanado del Estado en cuanto a las atribuciones asignadas a los órganos del Estado, para el caso aquel que tiene la facultad de aplicar tributos; Este poder que ejerce el Estado, según la proyección de sus propios poderes; se utiliza con el fin de obtener ingresos de manos de los particulares, para ayudar a financiar el gasto público en aras de la consecución del bien común. En consecuencia, implica esa facultad o posibilidad</p>	<p>Esta potestad ejerce sanciones relativas a la disciplina de la misma Administración, con la búsqueda de un orden interno en la organización de la Administración, dotada la misma de potestad disciplinaria para imponer sanciones a sus agentes (servidores públicos) en virtud de un régimen funcional.</p>

⁸⁸ Estas sanciones pueden ser leves, graves o muy graves; administrativas, civiles, éticas o penales; principales, accesorias o subsidiarias.

<p>jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.⁸⁹</p>	
<p>Tiene su fundamento y se limita al principio de legalidad, es decir, es necesaria una ley formal, en donde se verifica las infracciones, sanciones y el procedimiento respectivo regulado en el Código Tributario, en caso de no regulación se aplica la Ley de Procedimientos Administrativos.</p>	<p>Se enmarca dentro de la normativa interna de la institución que se trate, con aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos.</p>
<p>Atribución conferida por la naturaleza misma, ante el cometimiento de una infracción, las sanciones son aplicadas a los contribuyentes, por medio de la Administración Tributaria, en este caso a la Dirección General de Impuestos Internos.</p>	<p>Aplicada a los servidores públicos que cometen infracciones administrativas en el ejercicio de sus funciones.</p>

⁸⁹ Gabriel Martín Alvarado Brenes, "Potestad Sancionadora De La Administración Tributaria", *Revista De Derecho*, n. 14 (2013):18. <https://doi.org/10.5377/derecho.v0i14.1020>.

CAPÍTULO III

MARCO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Y LA REGULACIÓN DEL PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO TRIBUTARIO.

En el presente capítulo se abordarán de forma sistemática los diversos cuerpos normativos que regulan la potestad sancionadora tributaria y la incidencia que ostenta la Ley de Procedimientos Administrativos.

3.1. Marco Normativo

3.1.1. Constitución de la República

La potestad sancionadora estuvo regulada originariamente en el artículo 167 de la Constitución de la República del año de 1950, posteriormente fue regulada en la Constitución de la República de 1962, y últimamente en la Constitución actual de 1983 en el artículo 14 de nuestra Carta Magna.

Es a partir del año de 1996, mediante Decreto Legislativo No. 744 de fecha 27 de junio de 1996, publicado en el Diario Oficial No. 128, Tomo 332, publicado en el Diario Oficial No. 10 de julio de 1996, se reformó el artículo 14 de Constitución de la República quedando de la siguiente forma y que es lo que actualmente se regula de la potestad sancionadora: *“Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por cinco días o con multa, la cual podrá permutarse por servicios sociales prestados a la comunidad”*.⁹⁰

Se debe de tener en cuenta que, la potestad sancionadora se ejerce dentro de un determinado ordenamiento jurídico normativo que deriva precisamente de la

⁹⁰ La regulación de la potestad sancionadora de la Administración Pública, se encuentra en la misma redacción del artículo 14 de la Constitución de la República de El Salvador de 1983.

disposición legal mencionada previamente, pero, es menester destacar que dicha potestad que aplica en concordancia con los fundamentos del Estado Constitucional de Derecho, como lo es el debido proceso.

Además, la potestad sancionadora tiene su máximo límite en el principio de legalidad regulado en el artículo 86 de la Constitución de la República, puesto que, la Administración Pública únicamente puede intervenir cuando la ley expresamente la faculte.

Es de destacar que también existen otras disposiciones legales en donde se contempla la potestad sancionadora como lo son los siguientes que se mencionan a continuación:

- Artículo 68 de la Constitución de la República: en dicha disposición legal se faculta al Consejo Superior de Salud Pública a suspender el ejercicio de los profesionales de la salud bajo su control, cuando ejerzan la profesión con manifiesta inmoralidad o incapacidad.⁹¹
- Artículo 182 ordinal 12 de la Constitución de la República: en donde se faculta a la Corte Suprema de Justicia a suspender e inhabilitar a abogados y notarios que ejerzan la profesión con inmoralidad o incapacidad, entre otros aspectos.⁹²

Sobre las disposiciones citadas de la Carta Magna, el constituyente ha previsto un procedimiento administrativo previo para la imposición de sanciones.

⁹¹ Véase. Constitución de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Constituyente, 1983), artículo 68.

⁹² *Ibíd.*, artículo 182.

3.1.2. Código Tributario

El Código Tributario vigente emitido mediante Decreto Legislativo No. 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.⁹³

Se emitió con el objeto de unificar el tratamiento dado a los tributos que se encontraban en las distintas leyes dispersas, dotando de coherencia y mayor uniformidad al procedimiento aplicable por la administración tributaria en la liquidación a los contribuyentes.

La potestad sancionadora tributaria es la facultad de la administración tributaria la imposición de sanciones a los contribuyentes que incumplan sus deberes tributarios, facultad que se encuentra expresamente regulada en el artículo 23 literal g) del Código Tributario, la cual establece: “*Son funciones básicas de la Administración Tributaria: g) La aplicación de sanciones*⁹⁴”.

De igual forma en el literal g) de los arts. 23 y 175 CT, 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 mecanismo para determinar la imposición de sanciones por la comisión de una infracción del contribuyente.

3.1.2.1. Regulación sobre el procedimiento sancionador tributario

Hay que destacar que este Código Tributario tiene un Régimen Sancionatorio a partir del Capítulo VIII, el cual está conformado por cuatro secciones: la primera sobre disposiciones generales; la segunda y tercera está dirigido a la imposición de sanciones a los contribuyentes por el incumplimiento a sus obligaciones tributarias e infracciones de las leyes tributarias o el mismo Código, entendiéndose por

⁹³ Código Tributario de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001), acceso el 28 de noviembre de 2021.

<https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F2000-2009%2F2000%2F12%2F886E5.PDF&number=558821&fecha=22/12/2000&numero=CODIGO=TRIBUTARIO&cesta=0&singlePage=false%27>

⁹⁴ Ibid., artículo 23.

sanciones las medidas pecuniarias o multas, comiso, cierre temporal y de arresto, de conformidad a lo regulado en el artículo 228 inciso 1 del Código Tributario, y por último, del procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas.

El procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas se encuentra desarrollado en la sección cuarta del capítulo VIII del Código Tributario, en donde específicamente en el artículo 259 del CT, establece que le compete a la Administración Tributaria imponer sanciones por medio de una resolución fundamentada.

En ese sentido, constatada una infracción, se ordena el inicio del procedimiento sancionador tributario, posteriormente se concede audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, por lo que debe de entregarse una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

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

Finalizado el término probatorio, se dicta la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de la notificación, junto a la resolución respectiva, el informe de audiencia y apertura a pruebas, cuando de la valoración de los argumentos vertidos y pruebas presentadas se concluye que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.⁹⁵

⁹⁵ Código Tributario de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001), acceso el 29 de noviembre de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F2000-2009%2F2000%2F12%2F886E5.PDF&number=558821&fecha=22/12/2000&numero=CODIGO=T RIBUTARIO&cesta=0&singlePage=false%27>

Por lo que, en el presente apartado se reitera que la regulación del Código Tributario, únicamente regula lo concerniente al régimen sancionador externo, ambas dirigidas a contribuyentes del Fisco.

3.1.3. Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos

La Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos vigente emitida mediante Decreto Legislativo No. 451, del 22 de febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial No. 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990.⁹⁶

En el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, se encuentra regulado las diversas funciones que ejerce la misma, el cual establece lo siguiente: *“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...”*. Es por ese motivo que la DGII es el organismo encargado de poner en práctica esta potestad sancionadora, ya que de acuerdo a los Arts. 1,2 y 3 de la LODGII se considera como 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.

En cuanto al pronunciamiento por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, si existe inconformidad por parte de los contribuyentes, tiene la facultad de

⁹⁶ Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990). Consultado el 29 de noviembre de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F1990-1999%2F1990%2F03%2F88A21.PDF&number=559649&fecha=07/03/1990&numero=LEY=ORGANICA=DE=LA=DIRECCION=GENERAL=DE=IMPUESTOS=INTERNOS&cesta=0&singlePage=falso>

presentar un recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas de conformidad al art. 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, en donde este se considera como un: *“órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones que emita la Dirección General de Impuestos Internos; además, para conocer el recurso de apelación de las resoluciones definitivas que emita la Dirección General de Aduanas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías”*⁹⁷. por lo que, el Tribunal de Apelaciones cumple una función revisoría dentro del ámbito de impuestos internos, lo cual debe de actuar con objetividad e independencia funcional con el fin de garantizar el derecho de reclamación de los contribuyentes, y que sus decisiones sean conforme a derecho; y que el desenvolvimiento de la misma se ventile mediante un procedimiento administrativo, regido por principios.

En ese sentido, se establece que la DGII, se creó con la finalidad de obtener una óptima coordinación y control de la administración tributaria unificada y sus respectivas funciones, para garantizar así un manejo eficiente en los recursos que se le brindan, los cuales son asignados para lograr de forma eficiente la consecución de sus fines.

3.2. Jurisprudencia

3.2.1. Sentencias sobre la potestad sancionadora de la Administración Pública

De acuerdo a la jurisprudencia constitucional de El Salvador, la forma más tradicional de incidencia de la Administración Pública sobre el entorno social, es la

⁹⁷ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992). Acceso el 29 de noviembre de 2021, artículo 1. <https://www.transparencia.gob.sv/institutions/dgii/documents/413982/download>

intervención de la administración en las situaciones subjetivas constituidas a favor de los ciudadanos, es por ese motivo que la justificación de esta es la necesidad de coordinar aquellas situaciones, y en general, de la actividad privada.

La Sala de lo Constitucional ha establecido que la actividad de intervención es por naturaleza una actividad unilateral e imperativa o autoritaria, desarrollada por el Derecho Administrativo.⁹⁸ Regulación que se logra por medio de varias técnicas, una de ellas es la autorizadora, por la que concede o autoriza a los particulares, la realización de actividades que son propias de la administración; y que como consecuencia lleva inmersa la posibilidad de prohibirle a este su realización.⁹⁹

Se debe tener en cuenta que, de la potestad de limitación deriva la potestad sancionadora de la administración, para tal caso la jurisprudencia salvadoreña la define de la siguiente manera: *“como aquella que le compete para imponer correcciones a los ciudadanos o administrados, por actos de éstos contrarios al ordenamiento jurídico”*.¹⁰⁰

De igual forma se establece que: *“La potestad sancionadora de la Administración se basa en principios equivalentes a los que rigen en materia penal, con las particularidades o matices propios de la actividad administrativa, resultante de la aplicación de los principios rectores del ius puniendi al ámbito administrativo sancionador, lo cual tiene origen en la norma fundamental, en cumplimiento de los fines del Estado y en garantía de los derechos de los administrados.*

La doctrina señala que, el ius puniendi del Estado se concibe como la capacidad de ejercer un control social coercitivo ante lo constituido como ilícito, se manifiesta en la aplicación de las Leyes penales por los tribunales que desarrollan dicha jurisdicción, y en la actuación de la Administración Pública al imponer sanciones a

⁹⁸ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 14-1999/13-2000/15-2000/16-2000/17-2000/18-2000/20-2000/21-2000/23-2000/24-2000/25-2000* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2002).

⁹⁹ Hugo Dagoberto Pineda Argueta, *Derecho Administrativo Sancionador e Independencia Judicial en El Salvador*, 179.

¹⁰⁰ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 13-p-2001* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2003).

las conductas calificadas como infracciones por el ordenamiento. Dicha función administrativa desarrollada en aplicación del ius puniendi, se conoce técnicamente como potestad sancionadora de la Administración. Esta ha expresado en reiteradas ocasiones que, la potestad sancionadora de la Administración Pública puede definirse como aquella que le compete para imponer correcciones a los ciudadanos o administrados, por actos de estos contrarios al ordenamiento jurídico. Asimismo, se puede decir que la misma encuentra su límite supremo en el Principio de Legalidad establecido en el artículo 86 de la Constitución de la República y que se traduce en la afirmación que la Administración Pública sólo podrá actuar cuando la Ley la faculte, lo que garantiza que los particulares no serán mermados en sus derechos, salvo que una Ley lo prevea y después de que se siga un procedimiento administrativo”.¹⁰¹

Un aspecto importante y tal como se ha mencionado que esta potestad sancionadora de la Administración Pública está originada en el ius puniendi del Estado, en donde dicha potestad de acuerdo al criterio jurisprudencial de la Sala de lo Constitucional, inicialmente era eminentemente excepcional, taxativa y restrictiva, lo cual se comprueba al afirmar lo siguiente: *“Al analizar el Artículo 14 de la Carta Magna, aparece que se ha autorizado a la Administración -con carácter evidentemente excepcional- a imponer multa o arresto hasta por quince días, pero en ningún momento aparece que se le concedan a aquella otras potestades punitivas o sancionatorias; y es que habiendo sido establecidos en forma excepcional, tales facultades sancionatorias deben entenderse taxativas; y, en consecuencia, no puede hacerse una ampliación por vía legal, pues en tal caso la misma deviene en inconstitucional. Al contrastar la disposición legal con la normativa constitucional, esta Sala tiene la convicción que la autoridad administrativa no puede sancionar con el cierre de un establecimiento, local, negocio u oficina, la infracción a las leyes tributarias; pues al constituir*

¹⁰¹ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 415-2007 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2010).

materialmente una pena, ello es atribución judicial".¹⁰² Sobre lo anterior, quiere decir que la Sala de lo Constitucional entendía que solo las dos sanciones contempladas en dicha disposición legal- multa y arresto- podía imponer la Administración Pública, siendo así que dicha potestad era muy limitada.

Pero, a lo largo de los años la Sala de lo Constitucional ha evolucionado y cambiado su criterio, estableciendo de la siguiente manera: *"Esta Sala comparte el criterio sostenido por la Sala de lo Contencioso Administrativo, en el sentido que debe quedar establecido que el artículo 14 de la Constitución, al regular y atribuir a la autoridad administrativa la potestad de sancionar mediante arresto o multa las contravenciones, de ninguna manera tiene carácter excluyente o restrictivo, como para sostener, que la autoridad demandada en ejercicio de la función administrativa que naturalmente le compete, no puede ser facultada legalmente para imponer otra especie de sanciones ante las contravenciones correspondientes"*.¹⁰³ Por lo que es indispensable remitirse al criterio adoptado en la actualidad por la Sala de lo Contencioso Administrativo en donde expresa lo siguiente: *"De la denominada Atribución implícita de la potestad sancionadora. Es necesario señalar que la doctrina ha generado diferentes explicaciones que sustentan el poder coercitivo de la administración... reconocida genéricamente de antemano, ha de actuar de acuerdo con ciertos requisitos, empezando por el de la legalidad... no afecta a la existencia de la potestad sancionadora, sino a las condiciones de su ejercicio... Al realizar una revisión integral de la Constitución vigente, se encuentran otras disposiciones que de forma expresa o implícita atribuyen a la Administración Pública potestades sancionatorias diferentes a las señaladas en el Art. 14... lo anterior confirman plenamente que las autoridades en ejercicio de la función administrativa, no sólo están facultadas para sancionar las contravenciones a las leyes o normas administrativas, mediante arresto o multa, sino, además, mediante otras sanciones como las indicadas en las disposiciones constitucionales citadas*

¹⁰² Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 3-93 AC. 6-92 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1992).

¹⁰³ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 330-2000 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2000).

*(las contempladas en los arts. 68, 181 N° 12, 219). En ese sentido es inaceptable el planteamiento de que las únicas sanciones administrativas, que la Constitución faculta imponer a las autoridades administrativas en los supuestos legales son el arresto o la multa”.*¹⁰⁴

Es por esa razón que, en la actualidad de acuerdo al criterio jurisprudencial, se debe de entender que las sanciones contempladas en el artículo 14 de la Constitución de la República tienen el carácter de ser ejemplificativas, ya no taxativas como se entendía con anterioridad, es por ese motivo que la Administración Pública puede imponer cualquier otra sanción que la ley regule previamente, y que sea conforme con la Carta Magna.

3.2.2. Sentencias sobre la potestad sancionadora de la Administración Tributaria

La Sala de lo Contencioso Administrativo, según sentencia referencia: 239-2014, hace referencia a la potestad sancionadora de la DGII, en relación que: “...*La DGII justificó la sanción, indicando que, en el caso concreto concurría la infracción -la tipicidad- y procedió a la imposición de la multa; sin embargo, en atención a los artículos 11, 12 y 14 de la Constitución, la multa, como consecuencia de una infracción administrativa, está sujeta a los límites de la potestad sancionatoria...*”.¹⁰⁵

En dicha sentencia que puede constatar la potestad que ostenta la Dirección General de Impuestos Internos en cuanto a la aplicación de sanciones ante la concurrencia de una infracción, haciendo relación dicha sentencia al artículo 14 de la Constitución, el cual contempla el debido procedimiento o proceso, según sea el caso.

3.2.3. Sentencias sobre el debido procedimiento

¹⁰⁴ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 149-M-99* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2000).

¹⁰⁵ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 239-2014* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018). <https://sv.vlex.com/vid/sentencia-n-239-2014-798865221>

En cuanto al Debido Proceso: "... entendido como un conjunto de Principios o garantías inherentes a todo ser humano, a efecto de ser juzgado por un juez natural y competente, mediante *la sustanciación de un procedimiento preestablecido por la Ley*, el cual debe ser público y en el que tiene derecho a exponer sus razones, las cuales deben ser oídas a efecto de obtener una legal y justa aplicación del derecho.¹⁰⁶

El debido proceso se presenta cuando los administrados plantean sus argumentos de descargo, tienen oportunidad de probarlos y, posteriormente, son retornados por la Administración Pública, la cual en el acto administrativo debe hacer palpable el juicio lógico que fundamenta el mismo.¹⁰⁷

3.2.4. Sentencias sobre el procedimiento administrativo sancionador tributario

Se entiende que la Administración Tributaria para la imposición de las sanciones ha seguido el procedimiento establecido en el artículo 260 del CT para la imposición de sanciones aisladas, respetándole los derechos y garantías del contribuyente, en las proporciones que la ley establece.¹⁰⁸

La Sala de lo Contencioso Administrativo, según sentencia referencia: 01-2012, hace referencia al procedimiento sancionador tributario, expresando que: "*...la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección General, División Jurídica, Sección de Incumplimientos Tributarios, en el cual se le concede audiencia, por un plazo de TRES DÍAS, para que se manifieste sobre la*

¹⁰⁶ La Sala de lo Contencioso Administrativo en diversas ocasiones que, en sede administrativa el debido proceso se enfoca primordialmente en el derecho a ser oído durante el procedimiento administrativo.

¹⁰⁷ "Centro de Documentación Judicial, El Debido Proceso", Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 30 de noviembre de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2011/08/98E58.HTML>

¹⁰⁸ "Centro de Documentación Judicial, Sanciones Tributarias", Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 1 de diciembre de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2018/03/D220B.HTML>

conformidad o no con el contenido del Informe de Infracción ... y OCHO DÍAS, para la aportación de pruebas que amparen las razones de inconformidad...”.¹⁰⁹

En tales sentencias, se puede observar el procedimiento sancionador tributario que ejerce la DGII, en donde se establece los plazos y etapas del mismo que son necesarios para finalizar con la resolución en donde se establece la imposición de la sanción.

3.2.5. Regulación de los plazos en el procedimiento

En lo que se refiere a los plazos contemplados en la ley, es de señalar que se entienden como el espacio de tiempo que la ley fija para el cumplimiento de determinados hechos o actos jurídicos. Respecto. a este término existe una serie de clasificaciones, entre otros se puede mencionar: plazos legales, judiciales y convencionales, comunes y particulares; perentorios y no perentorios, ordinarios y extraordinarios.¹¹⁰

La legislación tributaria generalmente contempla plazos relativos a requerimientos que hace la administración a los administrados, es decir que para la mayoría de actuaciones era la misma administración la que fija los plazos y da trámite a los procedimientos atendiendo a la carga administrativa que se tenga y a la necesidad, urgencia o peligro de demora que implique el retraso de la tramitación.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley de Procedimientos Administrativos la administración pública tenía un margen más amplio de potestad de fijación de plazos: *“si bien el legislador no establece un plazo para el acatamiento de dicha obligación, ello no inhibe a la Administración para que fije un plazo para su cumplimiento a través de los denominados plazos administrativos, los cuales son fijados por la Administración Pública para el cumplimiento de una actuación administrativa ante la inexistencia de un plazo legal establecido. En nuestro país al*

¹⁰⁹ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 01-2012* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019), <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2010-2019/2019/02/D5DB0.PDF>

¹¹⁰ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 62-T-2002* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004).

momento de iniciar el procedimiento administrativo que hoy nos ocupa, no existía una Ley de Procedimientos Administrativos que rigiera de forma general los procedimientos administrativos tramitados por la Administración Pública, por lo que cada uno de ellos debía regirse por su ley especial ... es decir, que es la misma Administración Tributaria quien debe establecer el plazo para que se realice el cumplimiento de dicho deber, teniendo en cuenta el principio de razonabilidad y las circunstancias de cada caso, y ello es así debido a que la Administración ante la no regulación de un plazo legal para realizar una actuación debe procurar que los procedimientos administrativos no queden estancados debido a la carencia de un plazo para su tramitación.¹¹¹

De tal forma, se justifica que la administración pública tiene la potestad de fijar plazos administrativos tanto los plazos otorgados a los administrados para el cumplimiento de obligaciones, requerimientos o ejercicio de un derecho; así como los plazos fijados por la administración pública para sí, los cuales se fijan en atención a la complejidad de cada procedimiento en concreto.

¹¹¹ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia: 109-2013* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018).

CAPITULO IV

APLICACIÓN DE LA LEY DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN EL MARCO DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

4.1. Aspectos generales de la Ley de Procedimiento Administrativos

La Ley de Procedimientos Administrativos, es la ley cuya ausencia que por mucho tiempo en materia administrativa generó una serie de problemas para el ejercicio de los derechos de los particulares o administrados y la aplicación de los procedimientos administrativos por parte de la Administración, y aunque, cada institución tenía su propio procedimiento y ley o reglamento para la tramitación de dicho procedimiento, las mismas instituciones tenían problemas respecto a los vacíos legales de sus leyes o reglamentos, aplicando supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil.¹¹² Siendo este ejercicio de aplicación supletoria vital, para el buen funcionamiento de la administración y así evitar vulneración a los derechos de los administrados; y es que la Ley de Procedimientos Administrativos viene a constituir un hito en nuestro sistema normativo, puesto que constituye una ley sin precedente, que rompe con aquella alta dispersión normativa con que se ha legislado y normatizado en el país, y que pasa a ser ley que rige con carácter general

¹¹² Véase. Juan Carlos Morón Urbina, “Los efectos de la Ley del Procedimiento Administrativo General sobre los procedimientos especiales”, *Revista de Derecho y Sociedad*, n.20 (2015): 5, <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/7792815.pdf>

y uniforme los procedimientos que corresponde seguir a la Administración Pública y que desarrolla los principios que deben gobernar su actividad.¹¹³

La LPA contempla un régimen jurídico de uniformidad de los procedimientos, siendo uno de los elementos más importantes de dicha ley, ya que, se da un paso importante en el Derecho Administrativo Salvadoreño respecto a la actividad de la Administración Pública, respetando los principios en que se fundara el procedimiento, sin menoscabo de los principios especiales que contenga cada ley por su exclusividad del régimen al que aplican, pero a su vez, todos estos principios deben estar armonizados con la Constitución de la República; y es que acá se visualiza de cierta forma la constitucionalización de dicha ley, reflejándose si la armonía y concordancia de los preceptos legales de la Ley de procedimientos Administrativos, con los presupuestos normados por la Constitución.

El procedimiento administrativo no es una mera exigencia formalista para la configuración del acto, sino que constituye por sí mismo una plena garantía para el administrado, debiendo existir para ello una plena aplicación de reglas básicas y generales. Estas reglas son una serie de principios de carácter general que hacen a la propia función del procedimiento, que demanda la actividad administrativa para poder realizarse con eficacia y a la debida defensa del status del administrado durante el trámite procesal.¹¹⁴

La modernización que genera la nueva ley, constituye la satisfacción de las necesidades de los administrados, determinando aspectos orgánicos y funcionales que serán prioritarios para el debido funcionamiento del Estado mismo. Por otra parte, se destacan aspectos importantes como son los plazos en el procedimiento administrativo, siendo de manera uniforme y, asimismo, el silencio administrativo teniendo carácter erga omnes.

¹¹³ Rodolfo Ernesto Chamorro Tobar, “Lineamientos Básicos para la Ejecución del Proceso de Adecuación Normativa a las Disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos”, (San Salvador: Unidad Técnica Ejecutiva de la Comisión Coordinadora del Sector de Justicia, 2020),11.

¹¹⁴ “Centro de Documentación Judicial, Administrativo”, Corte Suprema de Justicia de El Salvador, acceso el 5 de diciembre de 2021, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2018/03/D220B.HTML>

Dicha ley surge en vista que no existía en El Salvador una Ley que regulara con carácter general y uniforme, los procedimientos que corresponde seguir a la Administración Pública y que desarrollare los principios que deben regir su actividad, teniendo como objetivo la modernización y simplificación de las actuaciones administrativas. Entre los principales beneficios de la LPA para los administrados es que por medio de la ley habrá procesos uniformes dentro de la Administración Pública y una simplificación en los trámites a realizar. Lo anterior para mejorar la dinámica de los negocios en el país, definir los principios bajo los cuales debe de operar la Administración Pública y enunciar los derechos de los particulares frente a la misma.

En ella se desarrollan en gran medida, las principales instituciones del Derecho Administrativo, concebido este, en palabras de Zanobini, como aquella rama del Derecho Público que tiene por objeto la organización, los medios y las formas de la actividad de la Administración pública, así como las relaciones jurídicas entre esta y los otros sujetos.¹¹⁵

Es así como con la creación de esta ley, se pretendió lograr dos objetivos, por un lado, la modernización, eficacia y eficiencia de la Administración Pública, tanto en la tramitación de sus procedimientos, como en la prestación de sus servicios; y, por otro lado, una mejor eficacia en la tutela de los derechos de los destinatarios y receptores de sus servicios, con un sometimiento irrestricto al principio de legalidad y demás preceptos constitucionales.

4.1.1. Destinatarios de la Ley de Procedimientos Administrativos

Dentro de las entidades sujetos a la aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos se encuentran las instituciones autónomas y las municipalidades, en cuanto a los actos administrativos definitivos o de trámite que emitan y a los procedimientos que desarrollen; sin embargo, también se encuentran sujetos a esta

¹¹⁵ Rodolfo Ernesto Chamorro Tobar, “Lineamientos Básicos para la Ejecución del Proceso de Adecuación Normativa a las Disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos”, (Unidad Técnica Ejecutiva de la Comisión Coordinadora del Sector de Justicia, San Salvador, 2020),7.

ley, los Órganos Legislativo y Judicial, la Corte de Cuentas de la República, las instituciones que integran el Ministerio Público, el Consejo Superior de Salud Pública, el Tribunal Supremo Electoral y, en general, cualquier institución de carácter público, cuando excepcionalmente ejerza potestades sujetas al derecho administrativo. Así como también es aplicable a los concesionarios de la Administración Pública, según el art. 2 LPA.

Es así como, se vuelve necesario hacer una aproximación respecto a los *sujetos intervinientes en el proceso administrativo*, en el entendido que estos son aquellos que tienen participación o que operan en el procedimiento administrativo sancionador; pudiéndose clasificar de la siguiente manera:¹¹⁶

- **Administración Pública.**

Es la encargada de hacer cumplir el régimen sancionatorio disciplinario según el caso ya sea de oficio, aviso o denuncia, respetando los derechos, garantías y principios que la ley le otorga, como sostiene la Sala de lo Contencioso Administrativo que la función que realiza la Administración Pública su objetivo primordial es la consecución de los intereses generales; o “Es el agente de las entidades que bajo cualquier régimen jurídico y ejerciendo potestades públicas conduce el inicio, instrucción, sustanciación, resolución y ejecución, o que de otro modo participan en la gestión de los procedimientos administrativos. Viene a ser la autoridad o gobernante que puede promover de oficio el procedimiento administrativo e inclusive, resolver”, específicamente el órgano funcionario competente para el ejercicio de la potestad sancionatoria en los casos regulados por cada ley sectorial, art. 140 N° 1.

- **Administrados (ciudadanos).**

Es toda persona natural o jurídica que tiene participación en el procedimiento administrativo sancionador, al recurrir a la Administración Pública ya sea por

¹¹⁶ Ibid.

denuncia o aviso para qué se le declare, derecho emanado de la Ley o proceda aplicar el régimen sancionatorio ante una infracción.

Una de las innovaciones que presenta La Ley de Procedimientos Administrativos, es que se aplicara a todas las instituciones y organismos que se consideren enmarcadas dentro del rango de la Administración Pública el cual ha sido desglosado de la siguiente manera (Art. 2 LPA): ¹¹⁷

a) Entes típicamente administrativos: dentro de los que encontramos el órgano ejecutivo, instituciones autónomas, municipalidades,

b) Entes Constitucionales Excepcionalmente Administrativos: dentro de los que figuran Órganos Legislativo y Judicial, la Corte de Cuentas de la República, la Procuraduría General de la República, la Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos, la Fiscalía General de la República, el Consejo Superior de Salud Pública, el Tribunal Supremo Electoral.

4.1.2. Finalidad de la Ley de Procedimientos Administrativos

La finalidad de la LPA, siguiendo al primero de sus considerandos, es producir normas claras y uniformes en la actividad de la Administración Pública y de esta forma impactar positivamente en el desarrollo económico y social del país.

En otros términos, una de las aspiraciones de la ley, es unificar los procedimientos administrativos y de esta forma, facilitar su conocimiento a los ciudadanos, viabilizar eficazmente su aplicación por parte de las autoridades y hacer más expedito el control de la actividad administrativa ejercida por los jueces contenciosos administrativos.¹¹⁸

Sin embargo, la consecución de estos objetivos depende mucho de la correcta aplicación de ley por los servidores públicos, su posterior control por las autoridades

¹¹⁷ *Ibíd.*, 10.

¹¹⁸ Esto con la finalidad de uniformar los procedimientos administrativos, estableciendo las reglas generales que debe de ostentar.

judiciales y un seguimiento legislativo adecuado que reforme y adicione algunas disposiciones que cubran los vacíos y deficiencias que solo la puesta en práctica de la ley pondrá en evidencia.

En concordancia con lo anterior, el art. 1 LPA, define el objeto y fin otorgado por el legislador, siendo este, el establecimiento de normas claras y uniformes, que regulen los requisitos de validez y eficacia de las actuaciones administrativas de toda la administración pública, los derechos de las personas frente a esta, el régimen de su responsabilidad patrimonial de la Administración y sus funcionarios, y el ejercicio de su potestad normativa y sancionadora.

En conclusión, la LPA pretende:

- a) La emisión de normas generales, claras y uniformes.
- b) Garantizar el sometimiento de la Administración Pública al principio de legalidad y el respeto a los principios constitucionales aplicables.
- c) Mayor efectividad en el respeto de los derechos fundamentales.
- d) Posibilitar la modernización y simplificación de las actuaciones administrativas, buscando optimizar sus recursos.
- e) Eficiencia y eficacia, en el ejercicio de la administración.

4.2. Efectos y aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos

4.2.1. Efectos

4.2.1.1. Efecto universal

Este efecto, se relaciona con la entrada en vigencia de la LPA, siendo la norma universal en materia de procedimientos administrativos, debido a su carácter

general y de aplicación inmediata y obligatoria, irradia todo el ordenamiento jurídico.¹¹⁹

Es la ley madre de los procedimientos administrativos en El Salvador, tiene un carácter general, de aplicación inmediata y de cuota mínima, tal como lo dice la doctrina, la ley común por regla general es la norma principal que prevalece frente a cualquier otra.¹²⁰

La promulgación de la LPA obliga en el territorio de la República, es la norma reguladora universal para la uniformidad de los procedimientos administrativos; contiene una aplicación inmediata y obligatoria, por lo que se convierte en el cimiento para el ordenamiento jurídico de la materia.

Es decir, la LPA, constituye ahora la norma de aplicación general y preferente en las actuaciones y procedimientos desarrollados por la Administración pública. La adición o supresión de alguno de sus trámites, deberá fundamentarse solo en razón de especialidad de la materia, y disponerse de forma expresa en el texto de la ley especial.¹²¹

4.2.1.2. Efecto complementario

La LPA establece el procedimiento administrativo a seguir, sin embargo, no puede por sí sola establecer el procedimiento respectivo para cada AP; regula la parte general del procedimiento, pero depende de la especialidad de la materia el establecimiento de: *“trámites adicionales, fases, etapas, audiencias y trámites que fortalezcan el Derecho de Defensa sin que esta ley contraríen a las normas y*

¹¹⁹ “Iuspublik: La finalidad y el efecto de la Ley de Procedimientos Administrativos”, acceso el 15 de enero de 2022, <https://iuspublik.com.sv/wp-content/uploads/2019/04/La-finalidad-y-el-efecto-de-la-Ley-de-Procedimientos-Administrativos.docx>

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Rodolfo Ernesto Chamorro Tobar, “Lineamientos Básicos para la Ejecución del Proceso de Adecuación Normativa a las Disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos”, (San Salvador: Unidad Técnica Ejecutiva de la Comisión Coordinadora del Sector de Justicia, 2020), 12.

principios en la LPA, dichos trámites podrán aplicarse en armonía con las disposiciones del procedimiento...”.¹²²

En ese sentido, cuando una ley especial prevea, en razón de la materia, trámites adicionales a los establecidos en la LPA, dichos trámites se regirán por lo dispuesto en la ley especial; si una ley sectorial establece fases como etapas de conciliación, pre audiencias, audiencias orales, fases de alegatos, trámites que potencien el derecho defensa, etc., sin contrariar las normas y principios de la LPA, estos trámites deben de aplicarse complementariamente al procedimiento común, tal como lo prevé el art. 164 inciso primero LPA.

4.2.1.3. Efecto derogatorio

Según el art. 163 de la LPA expresa que: *“será de aplicación en todos los procedimientos administrativos, por tanto, quedan derogadas expresamente todas las Disposiciones contenidas en Leyes Generales o Especiales que la contraríen, incluyendo las que regulen el régimen de procedimientos...”.¹²³*

La derogación expresa o tácita es la figura jurídica por medio de la cual se deja sin vigencia una normativa promulgada con anterioridad, estando en el rango de ley o en un rango inferior. La LPA hace una derogación expresa para todos aquellos preceptos legales que la contraríen; sin embargo, por la naturaleza de la misma, se imposibilita la especificación de cada precepto. Con entrada en vigencia de la LPA no se ocasionó el efecto.¹²⁴

En caso de conflicto con otra norma que regule un aspecto de procedimiento, se entenderá que ésta última queda derogada tácitamente, es de tener en

¹²² Ibid., 70.

¹²³ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019), artículo 163.

¹²⁴ “Iuspublik: La finalidad y el efecto de la Ley de Procedimientos Administrativos”, acceso el 15 de enero de 2022, <https://iuspublik.com.sv/wp-content/uploads/2019/04/La-finalidad-y-el-efecto-de-la-Ley-de-Procedimientos-Administrativos.docx>

consideración que la LPA no es eventual o supletoria, por regla general, es la que rige de forma universal todos los procedimientos de las entidades del Estado cuando ejerzan función administrativa, art. 163 LPA.

4.2.1.4. Efecto supletorio

Toda regla general tiene su excepción, en razón de lo anterior la LPA trae consigo un efecto supletorio de manera excepcional y de manera expresa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 163 inciso 2 LPA, mediante el cual los procedimientos administrativos en materia tributaria, aduanal, de prestaciones de seguridad, de expropiación forzosa, de los procedimientos seguidos por la administración militar, los procedimientos de selección del contratista y los procedimientos relativos al medio ambiente. Procedimientos administrativos que serán regulados por la ley especial, pero lo que no esté regulado en las leyes se aplicara de manera supletoria la LPA.¹²⁵

4.2.2. Aspectos novedosos incorporados por la Ley de Procedimientos Administrativos

La Ley de Procedimientos Administrativos –LPA, es promulgada por medio del Decreto Legislativo número 856, de fecha 15 de diciembre de 2017, publicada en el Diario Oficial, número 30, tomo 418, del 13 de febrero de 2018, y debe de entenderse como: *“aquella norma de carácter general e impersonal, con rango de ley, que regula con carácter general y uniforme los procedimientos que le corresponde tramitar a la Administración Pública, para el cumplimiento efectivo y eficiente de sus atribuciones”*.¹²⁶

Por medio de la creación de la Ley de Procedimientos Administrativos, se rompe el paradigma de la dispersión normativa que se encontraba regulando y legislando en torno a la intervención de la Administración Pública y los procedimientos, es en

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Rodolfo Ernesto Chamorro Tobar, *Lineamientos básicos para la ejecución del proceso de adecuación normativa a las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos* (San Salvador: Unidad Técnica del Sector de Justicia, 2020), 7.

virtud de la misma, que adquiere el carácter general y busca uniformar los procedimientos que le competen seguir a la Administración, y que además dicha ley regula los principios orientadores que sirven como base para la actuación de la misma.

La Ley de Procedimientos Administrativos, regula las actuaciones administrativas de toda la Administración Pública, de igual forma contiene diversos aspectos sobre los derechos que ostentan los ciudadanos (administrados) frente a la Administración, establece un régimen de responsabilidad patrimonial, y el ejercicio de sus potestades sancionadora y normativa. En ese sentido, la LPA contiene disposiciones que deben de acatarse de forma obligatoria por parte de todas las instituciones sujetas a su ámbito de aplicación, las cuales se encuentran reguladas en el artículo 2 de la LPA, el cual exige que: *“La presente Ley se aplicará al Órgano Ejecutivo y sus dependencias, a las entidades autónomas y demás entidades públicas, aun cuando su Ley de creación se califique de carácter especial; y a las municipalidades, en cuanto a los actos administrativos definitivos o de trámite que emitan y a los procedimientos que desarrollen.*

Asimismo, se aplicará a los Órganos Legislativo y Judicial, la Corte de Cuentas de la República, la Procuraduría General de la República, la Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos, la Fiscalía General de la República, el Consejo Superior de Salud Pública, el Tribunal Supremo Electoral y, en general, a cualquier institución de carácter público, cuando excepcionalmente ejerza potestades sujetas al derecho administrativo.

Esta Ley será aplicable a los concesionarios de la Administración Pública”¹²⁷.

Por lo que, todas aquellas normas de carácter infra constitucional que regulan de forma distinta las actuaciones de la Administración Pública, se consideran expulsadas del ordenamiento jurídico salvadoreño, esto en virtud del artículo 163 inciso 1 de la LPA, el cual establece que: *“La presente Ley será de aplicación en todos los procedimientos administrativos, por tanto, quedan derogadas*

¹²⁷ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2019), artículo 2.

*expresamente todas las Disposiciones contenidas en Leyes Generales o Especiales que la contraríen, incluyendo las que regulen el régimen de procedimientos en la Ley del Seguro Social y la Ley de la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa*¹²⁸.

Pero, un aspecto novedoso es en cuanto al alcance de la Ley de Procedimientos Administrativos puesto que, dentro de la misma figurarán procedimientos denominados “*excluidos*”, en donde dicha ley únicamente tiene una aplicabilidad de forma supletoria, esto es en relación a las leyes que regulan procedimientos administrativos en materia tributaria, aduanal, entre otros.

La ley de Procedimientos Administrativos en esencia lo que regula es una serie de trámites que en general pueden desarrollarse en todo procedimiento realizado por la Administración, como lo son: fase de inicio, la tutela cautelar, comparecencia, alegaciones, el tema referente a la prueba, audiencia final, la respectiva resolución, y los diversos recursos, de igual forma establece las formas y plazos en que deben de ejecutarse los diferentes trámites y actuaciones, como por ejemplo: en un procedimiento administrativo sancionador, se pueden identificar una etapa instructora, dentro de la cual se desarrolla el trámite de alegaciones y prueba. En ese sentido, son todas esas actividades, trámites, fases que deben ser objeto de una adaptación normativa de forma expresa, en concordancia y armonía con la LPA, no solo respecto de la estructuración del procedimiento administrativo, sino también respecto de la instauración de los principios rectores de la Administración Pública.

Dentro de los aspectos novedosos que incorpora la LPA, son los siguientes:

4.2.2.1. Principios generales de la actividad administrativa

Estos principios se consideran como directrices, guías, parámetros orientadores, con la finalidad de establecer bases inequívocas que le permitan a la Administración Pública una efectiva aplicación de las normas en relación a los casos concretos que se presenten, y deben de tomarse en cuenta al momento de interpretarse para evitar la arbitrariedad por parte de la misma, en el ejercicio de sus funciones. Se

¹²⁸ Ibíd, artículo 163 inciso 1.

encuentran regulados en el artículo 3 de la LPA, el cual exige que: “ *La Administración Pública debe servir con objetividad a los intereses generales, y sus actuaciones están sujetas a los siguientes principios: 1. Legalidad: La Administración Pública actuará con pleno sometimiento al ordenamiento jurídico, de modo que solo puede hacer aquello que esté previsto expresamente en la Ley y en los términos en que ésta lo determine; 2. Proporcionalidad: Las actuaciones administrativas deben ser cualitativamente aptas e idóneas para alcanzar los fines previstos, restringidas en su intensidad a lo que resulte necesario para alcanzar tales fines y limitadas respecto a las personas cuyos derechos sea indispensable afectar para conseguirlos. En este supuesto, deberá escogerse la alternativa que resulte menos gravosa para las personas y, en todo caso, el sacrificio de éstas debe guardar una relación razonable con la importancia del interés general que se trata de salvaguardar; 3. Antiformalismo: Ningún requisito formal que no sea esencial debe constituir un obstáculo que impida injustificadamente el inicio del procedimiento, su tramitación y su conclusión normal. Asimismo, la Administración debe interpretar los requisitos esenciales en el sentido que posibilite el acceso a los procedimientos y el pronunciamiento de una resolución de fondo; 4. Eficacia: La Administración, antes de rechazar el inicio del procedimiento o recurso, su conclusión anormal o la apertura de un incidente, debe procurar la reparación o subsanación de cualquier defecto que haya advertido, incluso sin necesidad de prevención al interesado; 5. Celeridad e Impulso de Oficio: Los procedimientos deben ser ágiles y con la menor dilación posible y serán impulsados de oficio cuando su naturaleza lo permita; 6. Economía: La actividad administrativa debe desarrollarse de manera que los interesados y la Administración incurran en el menor gasto posible, evitando la realización de trámites o la exigencia de requisitos innecesarios; 7. Coherencia: Las actuaciones administrativas serán congruentes con los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten por escrito y se motiven adecuadamente, sea pertinente en algún caso apartarse de ellos; 8. Verdad Material: Las actuaciones de la autoridad administrativa deberán ajustarse a la verdad material que resulte de los hechos, aun cuando no hayan sido alegados ni se deriven de pruebas propuestas por los interesados; y, 9. Buena fe:*

Todos los participantes en el procedimiento deben ajustar sus comportamientos a una conducta honesta, leal y conforme con las actuaciones que podrían esperarse de una persona correcta, la cual se presume respecto de todos los intervinientes.¹²⁹

4.2.2.2. Nueva forma de actuar de la Administración Pública

Se verifica por medio de la incorporación del artículo 4 LPA, en donde se expresa la eliminación o supresión de diversos requisitos prescindibles o innecesarios, el cual consiste en que la Administración Pública no podrá exigir los siguientes requisito y documentos: *“a) aquellos documentos que sean emitidos por la institución que los solicita. b) los requisitos relativos a información que dicha institución posea o deba poseer. c) los que hayan sido proporcionados con anterioridad, salvo que los efectos de tales documentos se hubiesen extinguido por causas legales. d) aquellos documentos de uso común que obren en registros públicos o en las dependencias encargadas de expedirlos, tales como la documentación acreditativa de la existencia de las personas, su personería, o la tarjeta de identificación tributaria. e) en general, no podrá exigir requisitos para el cumplimiento de obligaciones o para el ejercicio de actividades y derechos, que no se encuentren respaldados por el ordenamiento jurídico*”.¹³⁰ Lo anterior se realiza con la finalidad de facilitarle a los ciudadanos el acceso a la Administración, mejorar la eficacia de la propia Administración, agilizar los trámites y procedimientos administrativos y, por último, el reducir costos por parte de los administrados como de la propia Administración.

4.2.2.3. Pronunciamiento sobre los actos administrativos

La manera por la cual la Administración Pública expresa su voluntad, de forma general, es por medio de actos administrativos. Para el autor Zanobini lo considera como: *“cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio, emanada de un sujeto de la Administración Pública en el ejercicio de una potestad*

¹²⁹ *Ibíd*, artículo 3.

¹³⁰ Rodolfo Ernesto Chamorro Tobar, *Lineamientos básicos para la ejecución del proceso de adecuación normativa a las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos* (San Salvador: Unidad Técnica del Sector de Justicia, 2020), 18-19.

*administrativa*¹³¹. Lo cual se encuentra regulado en los artículos 21 y siguientes LPA, el cual exige que: *“Para los efectos de esta Ley, se entenderá por acto administrativo toda declaración unilateral de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo, productora de efectos jurídicos, dictada por la Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa distinta a la reglamentaria”*¹³². Dentro de los cuales los actos administrativos deben de cumplir con los siguientes requisitos: a) subjetivos: competencia, investidura del órgano competente, b) objetivos: presupuesto de hecho, causa, fin, motivación y c) formales: procedimiento y forma de expresión.

Respecto de la eficacia y ejecución de los actos administrativos, estos producen sus efectos desde que se comuniquen a los interesados, excepto si únicamente producen efectos favorables o no procede su notificación o publicación, en estos dos últimos casos serán eficaces desde el momento de su emisión, esto de conformidad con el art. 26 LPA. Sin embargo, de forma excepcional pueden otorgárseles eficacia de forma retroactiva, cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que a la fecha a la que se retrotraiga la eficacia del acto ya existieran los supuestos de hecho necesarios para dictarlo y que con ello no se lesionen derechos o intereses legítimos con terceras personas.

Se debe de tomar en cuenta que los actos y resoluciones de carácter singular o particular, no pueden contradecir lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquellas procedan de un órgano de igual o mayor jerarquía al que dictó la disposición general, de conformidad al art. 29 LPA.

Los actos administrativos serán ejecutorios, inmediatamente después de que se cumplan las condiciones para su eficacia, salvo que:

a) Se produzca la suspensión cautelar de la ejecución.

¹³¹ Guido Zanobini, *Corso Di Diritto Amministrativo* (Milano: Brossura, 1952), 245.

¹³² Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019), artículo 21.

b) Se trate de una resolución de un procedimiento de naturaleza sancionadora, o de una que obligue al administrado a pagar una cantidad líquida contra la que quepa interponer algún recurso en vía administrativa, en cuyo caso la ejecución no podrá llevarse a cabo mientras no sea confirmada aquella resolución al revolverse el recurso correspondiente.

c) Una disposición que establezca lo contrario.

d) Así lo exija la naturaleza o el contenido del acto.

e) Se requiera de la aprobación o autorización de otro órgano.

Lo anterior en consonancia con el art. 30 LPA, de igual forma se regula que la Administración Pública no puede realizar ninguna actuación material de ejecución que limite los derechos de los particulares, sin que previamente haya sido adoptada la resolución que le sirva de fundamento jurídico, teniendo sus respectivas excepciones regulados en los casos contemplados en los arts. 31 y 32 LPA.

4.2.2.4. Regulación sobre el procedimiento administrativo

4.2.2.4.1. Forma de inicio

De conformidad con el art. 64 de la LPA, el procedimiento podrá iniciarse por:

a) Decisión propia de la autoridad competente, como consecuencia de orden superior, o a petición razonada de otros órganos o funcionarios.

b) A petición del interesado.

c) Por denuncia de los particulares.

Pudiendo intervenir en el procedimiento administrativo según el art. 65 LPA, los siguientes sujetos:

a) Los titulares de derechos o intereses legítimos, individuales o colectivos.

b) Aquellos cuyos intereses legítimos individuales o colectivos puedan resultar afectados por la resolución, y se apersonen en el procedimiento antes que haya recaído resolución definitiva;

- c) Las asociaciones, fundaciones, grupos de afectados y entidades análogas, cuando pretendan la defensa de los derechos e intereses de sus miembros, de acuerdo con los fines para los que hubieran sido creadas o según lo determine la mayoría, en el caso de los grupos de afectados.
- d) Las autoridades que, de acuerdo con la Constitución de la República y las Leyes, tengan competencia para actuar en defensa de derechos o intereses de las personas y comparezcan en el procedimiento.
- e) Si durante la tramitación de un procedimiento se establece la existencia de terceros que puedan resultar directamente afectados por la decisión que se adopte y que no hayan intervenido en el procedimiento, se les comunicará la tramitación del expediente para que, si así lo desean, se apersonen.

4.2.2.4.2. Medidas provisionales

Una de las manifestaciones del principio de oficialidad, la Administración tiene la posibilidad de adoptar medidas provisionales que estima oportuna con la finalidad de asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer. En ese sentido el autor Henry Mejía establece que: *“se trata de medidas preventivas o cautelares, que tienen por finalidad evitar que cuando se adopte la resolución sea demasiado tarde, ya que el objeto que ha iniciado el procedimiento se ha perdido”*¹³³.

Dentro del procedimiento administrativo, una vez iniciado el órgano competente para resolverlo, podrá adoptar las medidas provisionales que considere pertinentes, con el objetivo de asegurar la eficacia de la resolución, siempre y cuando se configuren los dos presupuestos indispensables para la misma, los cuales son; el primero la apariencia del buen derecho, y el segundo; peligro, lesión o frustración por demora, de conformidad al art. 78 LPA.

Es importante destacar que no se pueden dictar medidas provisionales susceptibles de causar perjuicios de imposible reparación a los interesados, o que las mismas

¹³³ Henry Alexander Mejía, *El Procedimiento Administrativo en El Salvador*, acceso el día 10 de enero 2022, <https://www.yumpu.com/es/document/view/47610483/el-procedimiento-administrativo-en-el-salvador-dr-henry-alexander->

impliquen vulneración de los derechos reconocidos por las diferentes leyes del ordenamiento jurídico salvadoreño.

Las medidas cautelares o provisionales podrán dejarse sin efecto o modificarse durante la tramitación del procedimiento, ya sea de oficio o a instancia de parte, en virtud de circunstancias sobrevenidas o que no pudieron ser tenidas en cuenta al momento de su atención, el cumplimiento del principio *rebus sic stantibus*, el cual: *“permite su modificación o revocación a lo largo del proceso, en cuanto se altere el estado sustancial de los datos reales sobre los cuales se adoptó; ya sea por aumento o disminución del periculum in mora, desaparición del mismo o disminución del fumus boni iuris. Por ello, la suspensión del acto reclamado, o la denegación de la misma, en todo caso resulta susceptible de ser modificada o suprimida durante la tramitación del proceso — de oficio o a petición de partes— en virtud de circunstancias sobrevenidas o que no pudieron haber sido advertidas al momento de dictarse la resolución pronunciada al respecto, ya sea porque aumente, disminuya o desaparezca el peligro en la demora, o disminuya la apariencia de buen derecho en su vertiente positiva, o por haberse decretado una medida que afecte o altere los intereses públicos o generales de los ciudadanos, así como los derechos fundamentales de terceros”*¹³⁴. Las medidas provisionales se extinguen con la eficacia de la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento correspondiente. También debe de tomarse en cuenta que antes de la iniciación del procedimiento administrativo, el órgano competente, ya sea de oficio o a instancia de parte, puede adoptar medidas provisionales que fueren necesarias, en donde dichas medidas deben ser confirmadas, modificadas o levantadas al iniciarse el procedimiento correspondiente, que deberá de efectuarse dentro de los quince días siguientes a su adopción, y dichas medidas quedan sin efecto, si no se inicia el procedimiento en el plazo señalado o cuando el acto de iniciación no posea un pronunciamiento respecto de ellas.

¹³⁴ Sala de lo Constitucional de Corte Suprema de Justicia, *Sentencia de Amparo, Referencia: 177-2015* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015).

Motivo por el cual se considera un aspecto imprescindible de la LPA, puesto que las medidas provisionales deben de dictarse en función del principio de legalidad, es decir, deben estar facultadas previamente establecida en la ley, y con la implementación de las mismas en la LPA, se busca que también se tomen en cuenta en los procedimientos administrativos que se uniforman con la LPA.

4.2.2.4.3. Generalidades sobre términos y plazos

De conformidad con el art. 80 LPA establece la característica de obligatoriedad de los términos y plazos del procedimiento administrativo, en donde son de obligatorio cumplimiento, y perentorios.

De acuerdo a la LPA, los actos realizados por la Administración como de los particulares, deberán llevarse a cabo **en días y horas hábiles**. El órgano competente podrá acordar, por resolución motivada y siempre que existan razones de urgencia, habilitar días y horas inhábiles para realizar actos procedimentales, en cumplimiento del art. 81 LPA.

De igual forma la LPA regula reglas especiales respecto del Cómputo de Plazos, de conformidad al art. 82 LPA, el cual se detalla de la siguiente manera:

- a) **Si los plazos se señalan por días u horas:** se computarán únicamente los días y horas hábiles.
- b) **Si el plazo se fija en días:** se contará a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate o desde el siguiente a aquel en que se hubiera producido la estimación o desestimación por silencio administrativo. Cuando el plazo se fije únicamente para la Administración, este empezará a correr desde el día siguiente a aquel en el que se hubiere presentado la petición del interesado.
- c) **Si el plazo se fija por meses o años:** se computarán de fecha a fecha. Si en el mes o año del vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

Tomándose en cuenta que la Administración en sus respectivas soluciones, debe de expresar el plazo previamente establecido para llevarse a cabo un acto del procedimiento, la fecha en la que vence y las consecuencias que se originan por su incumplimiento o retraso.

De igual forma la LPA regula la prórroga de plazos, el cumplimiento anticipado de plazo, habilitación de plazos y reposición de actuaciones, diferentes tipos de plazos como, por ejemplo: para producir actos de procedimiento, evacuar consultas, los que deben de cumplir los interesados, concluir el procedimiento regulados a partir del art. 83 al 90 de la LPA.

4.2.2.5. Consideraciones novedosas en el procedimiento administrativo sancionador

Con la implementación de la Ley de Procedimientos Administrativos resulta un nuevo enfoque respecto del Procedimiento Administrativo Sancionador, destacándose los siguientes puntos:

4.2.2.5.1. Inicio del procedimiento administrativo sancionador

La iniciación del procedimiento administrativo sancionador de conformidad a los arts. 64 y 150 LPA, pueden realizarse por medio de tres formas: a) por medio de decisión propia de la autoridad competente, como consecuencia de orden superior o petición realizada por otros órganos y funcionarios; b) petición del interesado; c) denuncia de particulares. Cuando es por medio de decisión propia, consiste que el Procedimiento Administrativo Sancionatorio se inicia de oficio, ya sea porque la misma autoridad competente haya tenido una noticia criminis o esta haya sido ordenada por un superior o por la petición que realice otro otro órgano al competente, pero en todo caso es la misma Administración Pública por medio de sus órganos o funcionarios quien inicia de oficio la tramitación de dicho procedimiento administrativo sancionatorio.¹³⁵

¹³⁵ Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, sentencia definitiva, referencia: 52-F-2001 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004). El procedimiento sancionador puede iniciarse de oficio, por acuerdo del órgano competente, ya sea por su propia iniciativa o como

En el caso que el procedimiento sea iniciado por denuncia de particular, deberá contener los requisitos siguientes: a) Requisitos generales de petición de inicio del procedimiento administrativo ordinario., de conformidad con el art. 71 LPA, b) Datos personales de quien o quienes la presenten, c) El relato breve, claro y conciso de los hechos tipificados como infracción y d) La identificación de los presuntos responsables.

4.2.2.5.2. Auto de inicio

La LPA requiere que, para iniciar el Procedimiento Administrativo Sancionador, debe existir una resolución que esté debidamente motivada y en la cual debe cumplir con los requisitos siguientes de conformidad a lo establecido en el art. 151 los cuales son: a) Identificación de la persona o personas denunciantes, b) Identificación de la persona o personas presuntamente responsables, c) Relación sucinta de los hechos constitutivos de la infracción y elementos que haya recabado la Administración, d) Calificación provisional de la infracción administrativa y la sanción que le corresponde y, e) Indicación del derecho del presunto responsable de formular alegaciones y presentar prueba de descargo.

4.2.2.5.3. Medidas cautelares

También denominadas provisionales, son aquellas que ostentan la finalidad de asegurar que la resolución que se emite al final del procedimiento sea eficaz, tomándose en cuenta los derechos de los administrados, y el interés general que persigue la actividad de la Administración Pública (AP). En ese sentido se establece que: *“la medida provisional o medida cautelar es lo mismo, aunque atendiendo a dos de sus características. Es provisional en tanto que se anticipa a una medida definitiva que será adoptada la final del procedimiento y es cautelar en el sentido asegurador”*¹³⁶.

consecuencia de una orden superior, siempre en respeto a lo que disponga el ordenamiento jurídico aplicable.

¹³⁶ J. González Pérez-F. González Navarro, *Comentarios a la Ley de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, 3ª Edición (Madrid: Thomson-Civitas, 2003), 1829.

La ley de Procedimientos Administrativos de acuerdo al art. 78, establece las dos formas de adoptar las medidas provisionales: a) que el órgano competente las puede adoptar una vez iniciado el procedimiento administrativo sancionador, y b) el órgano competente podrá adoptar las medidas antes de iniciar el procedimiento administrativo sancionador, ya sea de oficio o a instancia de parte; solo que en este caso estas deben ser ya sea confirmadas, modificadas o levantadas cuando se inicie el procedimiento administrativo sancionador. En ese sentido, la autoridad competente para resolver, en cualquier momento mediante resolución motivada, podrá adoptar medidas de carácter provisional según lo establecido en el art. 152 LPA, necesarias para asegurar: a) La eficacia de la resolución, b) El buen fin del procedimiento, c) El cese de los efectos de la infracción y, d) Las exigencias de los intereses generales.

4.2.2.5.4. Plazos

Antes de la entrada en vigencia de la LPA, el Procedimiento Administrativo Sancionador, en pocas legislaciones se encontraba contemplada la institución de la prescripción, es por ese motivo que, en virtud de LPA, se encuentra regulada de forma expresa en los artículos 148 y 149.

La prescripción consiste en excluir la eventualidad, inconexa con el ordenamiento jurídico, respecto de una indeterminada persecución por parte de la administración. En ese sentido, la Sala de lo Contencioso Administrativo define las razones por la cual, el Estado prescinde de su accionar coercitivo y poder Estatal de la persecución de la responsabilidad administrativa, a lo cual manifiesta: *“... Así, el Estado ante poderosas razones jurídicas y de utilidad social basadas en los efectos que produce el paso del tiempo que van desde la disminución del interés represivo hasta el desaparecimiento de la adecuación entre el hecho y la sanción como consecuencia de las modificaciones acaecidas por el transcurso del tiempo renuncia a ejercitar el*

ius puniendi que le corresponde al declarar extinguida la responsabilidad administrativa".¹³⁷

La LPA define la determinación de los plazos en la que prescribirán las infracciones cometidas de la siguiente forma: a) Infracciones muy graves: prescribirán a los tres años; b) Infracciones Graves: prescribirán a los dos años; c) Infracciones Leves: prescribirán a los seis meses. Respecto a las sanciones impuestas por infracciones, la LPA también determina los plazos de prescripción de la forma siguiente: a) Muy Graves: prescribirán a los tres años; b) Graves: prescribirán a los dos años; c) Leves: prescribirán en un año.

4.3. Aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos en la potestad sancionadora de la Administración Tributaria

4.3.1. Alcances

Con la implementación de la Ley de Procedimientos Administrativos lo que se pretende es que: *“uniformará todos los procedimientos administrativos previstos en la Administración Pública, y ampliará aspectos que antes se encontraban previstos”*¹³⁸. En ese sentido la LPA contiene disposiciones administrativas a facilitar la aplicación de los procedimientos sancionatorios establecidos con anterioridad, y pretende complementar garantías o principios de protección jurisdiccional contenida en las diferentes leyes sectoriales.

Es por ese motivo que, con la entrada en vigencia de la LPA, se retoma un aspecto importante que es sobre la adecuación del mismo cuerpo normativo a leyes preexistentes, por lo que es indispensable determinar cuál es el alcance de la LPA sobre las mismas.

La labor de la adaptación o adecuación normativa es compleja y extensa, porque la LPA no solo se incorpora a normas que ostentan rango de ley en sentido formal

¹³⁷ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia 435-2007 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2012).

¹³⁸ Cámara de lo Contencioso Administrativo, Sentencia definitiva, referencia: 00002-18-ST-CORA-CAM (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018).

(que han pasado el proceso de formación de ley), sino también se aplica a normas de cualquier naturaleza y jerarquía normativa. En ese sentido, todo el ordenamiento jurídico que regula los procedimientos y el régimen jurídico de la Administración Pública deben ser objeto de ese proceso de adaptación puesto que debe de configurarse en armonía y de manera concordante con la LPA.

Con la LPA, deben de verificarse que todos los procedimientos administrativos incorporen las etapas y trámites como, por ejemplo: inicio, medidas cautelares o provisionales, comparecencia, alegaciones, prueba, audiencia final, resolución final y recursos, en la forma determinada y establecida por la LPA; cuando dependiendo de la naturaleza del procedimiento lo permita.

El autor Ernesto Chamorro establece que: *“cualquier apartamiento de la norma especial, respecto de la LPA, solo tendrá cabida cuando la especialidad por razón de la materia lo justifique, lo cual deberá ser debidamente razonado en los considerandos respectivos del decreto y demás disposiciones por las cuales se materializa la reforma”*¹³⁹.

Partiendo de la norma básica y común de que se inviste la LPA, así como de la derogatoria del régimen anterior de los diversos procedimientos administrativos en los que se opongan con la nueva regulación que incorpora la LPA, lo cual establece a todas las instituciones recomponer la regulación derogada de acuerdo a los nuevos principios, criterios y parámetros. Lo anterior en cumplimiento de lo establecido en el artículo 163 inc. 1 LPA, el cual exige que: *“La presente Ley será de aplicación en todos los procedimientos administrativos, por tanto, quedan derogadas expresamente todas las Disposiciones contenidas en Leyes Generales o Especiales que la contraríen, incluyendo las que regulen el régimen de procedimientos en la Ley del Seguro Social y la Ley de la Comisión Ejecutiva*

¹³⁹ Rodolfo Ernesto Chamorro Tobar, *Lineamientos básicos para la ejecución del proceso de adecuación normativa a las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos* (San Salvador: Unidad Técnica del Sector de Justicia, 2020), 15.

*Hidroeléctrica del Río Lempa*¹⁴⁰, y de conformidad al art. 166 LPA, el cual expresa que: “*En el plazo de dieciocho meses contados a partir de la entrada en vigencia de esta Ley, se deberán adecuar a la misma las normas de cualquier naturaleza que regulen los distintos procedimientos administrativos que pudieren ser incompatibles con lo previsto en esta Ley*”¹⁴¹.

Por lo anterior, puede verificarse ciertos alcances que ostenta la LPA, en los procedimientos administrativos reguladores en leyes sectoriales, los cuales son los siguientes:

a) Con la promulgación de la LPA obliga en el territorio de la República, es decir, es la norma reguladora universal que sirve para uniformar los procedimientos administrativos, la cual contiene una aplicación obligatoria e inmediata, por lo que se convierte en una base para el ordenamiento jurídico de la materia.

b) Con la incorporación de la LPA regula el procedimiento administrativo a seguir de forma general, por lo que no puede establecer por sí mismo el procedimiento correspondiente por cada administración pública, por lo que la función de la misma es complementar en la regulación de las leyes existentes, pero depende de la especialidad de la materia el establecimiento de: “*trámites adicionales, fases, etapas, audiencias y trámites que fortalezcan el Derecho de Defensa sin que esta ley contraríen a las normas y principios en la LPA, dichos trámites podrán aplicarse en armonía con las disposiciones del procedimiento...*”¹⁴².

c) Con la instauración de la LPA, las disposiciones de la misma se aplicarán en las leyes preexistentes, y cuando existan leyes que la contraríen quedarán derogadas.

La derogación expresa o tácita es la figura jurídica por medio de la cual se deja sin vigencia una normativa promulgada con anterioridad, estando en el rango de ley o

¹⁴⁰ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2019), artículo 163 inc. 1.

¹⁴¹ Ibid., artículo 166.

¹⁴² Véase. Jessica Mena Aráuz, “La Actual Regulación de los Recursos Administrativos y su Incidencia en el Acceso a la Jurisdicción Contencioso Administrativa”, acceso el 20 de enero de 2022, <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/4/2010-2019/2015/03/ACCCD.PDF>.

en un rango inferior. La LPA hace una derogación expresa para todos aquellos preceptos legales que la contraríen; sin embargo, por la naturaleza de la misma, se imposibilita la especificación de cada precepto.

Respecto de los trámites que conforme al art. 164 LPA, pueden adicionarse o suprimirse a los ya previstos en la referida norma, deben tenerse en cuenta que tal adición o supresión debe tener a su base una especialidad del procedimiento en razón de la materia, la cual deberá ser debidamente fundamentada, y no deben violentar garantías constitucionales, en tales casos debe de aplicarse lo dispuesto en la ley especial.¹⁴³

4.4. Aplicación de la Ley de Procedimientos Administrativos en el procedimiento administrativo sancionador tributario

4.4.1. Potestad sancionadora tributaria y procedimiento tributario sancionador

El régimen sancionatorio en materia tributaria es manifestación del ius puniendi estatal, en el que discurre la sanción como la consecuencia de la realización de un supuesto de hecho calificado jurídicamente como infracción.¹⁴⁴

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejerce de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, y en particular, con los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.¹⁴⁵

¹⁴³ Rodolfo Ernesto Chamorro Tobar, *Lineamientos básicos para la ejecución del proceso de adecuación normativa a las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos* (San Salvador: Unidad Técnica del Sector de Justicia, 2020), 16.

¹⁴⁴ Juan Carlos Mogrovejo, "Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador" *Revista de Derecho Uasb Ecuador*, n. 15 (2011):1,

<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3129/1/04-TC-Mogrovejo.pdf>

¹⁴⁵ Jaime Aneiros Pereira, *las sanciones tributarias* (Madrid: Marcial Pons, 2005), 22.

https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r27_trabajo-3.pdf

La sanción tributaria, según el autor Aneiros Pereira, es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito.¹⁴⁶

El Procedimiento Tributario Sancionador, hace referencia al conjunto de actuaciones que realiza la Administración Tributaria cuando el contribuyente no cumple con las obligaciones tributarias, siendo merecedor de la correspondiente sanción.¹⁴⁷

4.4.2. Aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos en el procedimiento administrativo tributario

De conformidad con el artículo 163 de la LPA, establece el efecto derogatorio y supletorio que se incorpora de la misma, regulado de la siguiente manera: *“La presente Ley **será de aplicación en todos los procedimientos administrativos**, por tanto, quedan derogadas expresamente todas las Disposiciones contenidas en Leyes Generales o Especiales que la contraríen, incluyendo las que regulen el régimen de procedimientos en la Ley del Seguro Social y la Ley de la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa.*

*“No obstante, **no se derogan los procedimientos administrativos en materia tributaria y aduanal**, de prestaciones de seguridad social, de expropiación forzosa, procedimientos seguidos por la administración militar, procedimientos de selección del contratista y procedimientos relativos al medio ambiente, los cuales se regirán*

¹⁴⁶ Yolanda Martínez Muñoz, *Algunas Reflexiones sobre el Alcance del Principio "Non Bis In Idem" en el Ámbito Tributario* (Universidad de Alicante, 2012).
<https://core.ac.uk/download/pdf/32320719.pdf>

¹⁴⁷ Para la comprobación de la existencia y fijación de la cuantía de la obligación requiere un procedimiento individualizado en el cual la participación de los pasivos y de la administración puede adquirir distintas características.

*por lo dispuesto en su Ley Especial. En todo lo no previsto se aplicará lo establecido en esta Ley”.*¹⁴⁸

La disposición legal citada, hace referencia al efecto derogatorio de la LPA, en donde en ciertas materias, el procedimiento administrativo dejará de surtir efectos jurídicos, puesto que, deben de aplicarse el procedimiento establecido en la Ley de Procedimientos Administrativos, en ese sentido, en **relación a los procedimientos administrativos en materia tributaria** -que es objeto de estudio de la presente investigación- **no se derogara** el procedimiento establecido en la Ley Especial de la Materia, en este caso, el Código Tributario, es decir, que se aplica el procedimiento sancionatorio aplicable a los contribuyentes regulado a partir del Capítulo VIII, que ejerce la Dirección General de Impuestos Internos.

Pero, en el segundo inciso de la disposición legal referida establece que, no obstante, no se derogue el procedimiento administrativo sancionador aplicable por la DGII a los contribuyentes, estipula una aplicación supletoria de la LPA en los **procedimientos administrativos en materia tributaria**, aduanal, de prestaciones de seguridad, de expropiación forzosa, de los procedimientos seguidos por la administración militar, los procedimientos de selección del contratista y los procedimientos relativos al medio ambiente.

En ese sentido, se debe de aplicar a los procedimientos administrativos la ley especial que los regulan, por ejemplo, el procedimiento sancionador tributario, es decir cuando se ha cometido una infracción el Código Tributario, establece el procedimiento sancionador tributario aplicable, resultando lo importante de la LPA, puesto que en aspectos no contemplados en el CT, se aplicará de forma supletoria la LPA, es decir, en defecto de una no regulación, se debe de remitir a las disposiciones de carácter general y obligatoria que ostenta la misma.

Lo anterior, se refuerza en cuanto a lo regulado en el artículo 108 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual define lo que se entiende por

¹⁴⁸ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019), artículo 163.

procedimiento tributario diciendo que es “*aquella serie de actos y diligencias que emanan de la Administración Tributaria, para obtener un resultado determinado en relación con el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos o deudores tributarios*”¹⁴⁹. Tal disposición se refiere únicamente a aquellos procedimientos en los que se ejerce la potestad sancionatoria externa, siendo que la relación que se señala es entre la Administración Tributaria y el contribuyente. A este tipo de procedimientos es que se aplica la excepción del efecto derogatorio del artículo 163 LPA, y la aplicación supletoria de la misma.

4.4.3. Regulación en cuanto a los plazos, requisitos y efectos, según la LPA y CT

4.4.3.1. Plazos

En lo que respecta a la regulación de plazos de los procedimientos administrativos contenidos en el Código Tributario, es pertinente destacar de forma ejemplificativa las diferencias con los plazos contenidos en la Ley de Procedimientos administrativos, así como las similitudes si fuese el caso.

1. Plazo de Audiencia y Apertura a Prueba.

Regulación en Código Tributario, Artículo 186 CT: para el presente caso la audiencia tiene por finalidad que el contribuyente formule su oposición si la hubiese a la auditoría respectiva, siendo que sus actuaciones se limitan a atacar la formalización de la misma “*Cuando la Administración Tributaria proceda a liquidar de oficio el impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas, ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del **plazo de cinco días**, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia*

¹⁴⁹ Código Tributario de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001).

Consultado el día 25 de enero de 2022, artículo 108.

<https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F20002009%2F2000%2F12%2F886E5.PDF&number=558821&fecha=22/12/2000&numero=CODIGO=TRIBUTARIO&cesta=0&singlePage=false%27>

*del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría. En el mismo acto se **abrirá a pruebas por el término de diez días**, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables¹⁵⁰.*

Regulación en Ley de Procedimientos Administrativos, Artículo 110 LPA: *“La Administración Pública, una vez que haya instruido los expedientes e inmediatamente antes de la resolución o, en su caso, del informe de los órganos consultivos, pondrá las actuaciones a disposición de los interesados para su consulta y les concederá un **plazo común, no superior a quince días ni inferior a diez**, para que hagan sus alegaciones y presenten los documentos y justificaciones que estimen pertinentes. Se podrá prescindir del trámite de audiencia, cuando no figuren en el expediente ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que los aducidos por el interesado”¹⁵¹.*

Contrario al plazo regulado en el Código Tributario para dar audiencia y presentar prueba, estas se desarrollan en un mismo plazo unitario, conforme a la normativa de la Ley de Procedimientos Administrativos. Aun así en esta ley el margen de impugnación es más amplio que en el Código Tributario, ya que no se limitaría únicamente a la auditoría como así lo contempla el Código. En ese sentido, la regulación de plazos contemplados en las disposiciones de la Ley de

¹⁵⁰ Código Tributario de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001). Acceso el 15 de febrero de 2022, artículo 186.

<https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F2000->

[2009%2F2000%2F12%2F886E5.PDF&number=558821&fecha=22/12/2000&numero=CODIGO=T RIBUTARIO&cesta=0&singlePage=false%27](https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F2000-2009%2F2000%2F12%2F886E5.PDF&number=558821&fecha=22/12/2000&numero=CODIGO=T RIBUTARIO&cesta=0&singlePage=false%27)

¹⁵¹ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2019), artículo 110.

Procedimientos Administrativos, contravienen lo regulado en el Código Tributario, volviéndose inaplicable en dichos procesos de liquidación oficiosa o imposición de multas.

2. Plazo de Audiencia y Apertura a Prueba en caso de Imposición de Sanciones Aisladas.

Regulación en Código Tributario, Artículo 260 CT: *“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, entregando una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.*

*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”¹⁵².

Regulación en Ley de Procedimientos Administrativos, Artículo 110 LPA: *“La Administración Pública, una vez que haya instruido los expedientes e inmediatamente antes de la resolución o, en su caso, del informe de los órganos consultivos, pondrá las actuaciones a disposición de los interesados para su consulta y les concederá un plazo común, no superior a quince días ni inferior a diez, para que hagan sus alegaciones y presenten los documentos y justificaciones que estimen pertinentes”¹⁵³.*

¹⁵² Código Tributario de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001). Acceso el 16 de febrero de 2022, artículo 270.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F2000-2009%2F2000%2F12%2F886E5.PDF&number=558821&fecha=22/12/2000&numero=CODIGO=T RIBUTARIO&cesta=0&singlePage=false%27>

¹⁵³ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019), artículo 110.

En cuanto al plazo regulado en el Código Tributario de Audiencia y Apertura a Prueba en caso de Imposición de Sanciones Aisladas, el mismo también establece un plazo dual que se divide en tres días de concesión de audiencia y ocho días de apertura a prueba; contrario a las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos, tal disposición tampoco es posible aplicarla por existir regulación especial tributaria al respecto.

3. Plazo para presentación de Recurso de Apelación.

Regulación en Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Artículo 2: *“Si el contribuyente no estuviera de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el tribunal, dentro del **término perentorio de quince días hábiles** contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.*

En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos¹⁵⁴”

Regulación en Ley de Procedimientos Administrativos, Artículo 135 inciso 1 LPA: *“Si el acto fuera expreso, el plazo para interponer el recurso de apelación será de quince días contados a partir del día siguiente de la fecha de notificación. Si se tratase de un acto presunto, el plazo será de un mes y se contará a partir del día siguiente en que se produzcan los efectos del silencio administrativo”¹⁵⁵.*

En el presente caso la Ley de Procedimientos Administrativos establece plazos distintos aplicables a diferentes tipos de actos, actos expresos, presuntos y abarca

¹⁵⁴ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992). Consultado el 24 de febrero de 2022, artículo 2. <https://www.transparencia.gob.sv/institutions/dgii/documents/413982/download>

¹⁵⁵ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2019), artículo 135.

la posibilidad del silencio administrativo. Caso contrario en la Ley **de Organización y Funcionamiento del del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas**, no contempla tales posibilidades y esto tiene su razón de ser por el ámbito de competencia que tiene el TAlIA, que de acuerdo al artículo 1 de la referida ley, sería conocer las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones que emita la dirección general de impuestos internos. De tal forma que este tipo de resoluciones que de las cuales conoce el TAlIA en apelación solo cabe la posibilidad de que sean actos administrativos expresos.

En lo que respecta a este punto ambas disposiciones legales comparadas se asemejan en sus efectos.

4. Plazo para Remisión de Expediente Administrativo.

Regulación en Ley de Organización y Funcionamiento del del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Artículo 3: *“Recibido el escrito de interposición del recurso junto con su copia, el tribunal solicitará a la dirección general de impuestos internos o a la dirección general de aduanas, que le remita el expediente respectivo dentro del plazo de **tres días hábiles**, la que deberá enviarlo, a fin de que el tribunal estudie su admisibilidad en relación a la presentación en tiempo, forma y constatar la legitimidad de la persona que recurre.*

Admitido el recurso, el tribunal pedirá informe a la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas, remitiéndose el incidente y expediente respectivo a efectos de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación en relación con éstos, dentro del término de quince días hábiles contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente.

Vencido el término para rendir el informe, si la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas, no hubiere devuelto el incidente y el expediente respectivo, se mandarán a recoger. Cuando el tribunal los haya recibido, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente por el término perentorio de

cinco días hábiles contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, para el solo efecto de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecidas.

El tribunal ordenará la producción de las pruebas una vez vencido el término anterior, y cuando se hayan producido, mandará oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación respectiva.

En todo caso, el plazo para resolver el recurso de apelación y notificar la sentencia no podrá exceder de nueve meses contados a partir de la fecha de interposición de dicho recurso.

En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos¹⁵⁶.

Regulación en Ley de Procedimientos Administrativos, Artículo 135 inciso 2

LPA: *“Este recurso podrá presentarse ante el órgano que dictó el acto que se impugna o ante el competente para resolverlo. Si fue interpuesto ante el órgano que dictó el acto, éste deberá remitirlo al competente en el **plazo de tres días**, junto al expediente respectivo¹⁵⁷”.*

En lo que respecta a ambas disposiciones comparadas ambos tienen plazos idénticos para la remisión del expediente administrativo, al órgano competente para conocer en apelación siendo el plazo de tres días.

¹⁵⁶ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992). Acceso el día 25 de febrero de 2022, artículo 3. <https://www.transparencia.gob.sv/institutions/dgii/documents/413982/download>

¹⁵⁷ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2019), artículo 135.

4.4.3.2. Requisitos

1. Requisitos de admisibilidad del recurso de apelación.

Regulación en Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, El artículo 4 en su inciso primero, expresa que el Tribunal estudiará la admisibilidad del recurso de apelación en relación a la presentación en tiempo y forma, así como constatar la legitimidad de la persona que recurre.

Regulación en Ley de Procedimientos Administrativos, Artículo 126 núm. 3, que en lo pertinente expresa lo siguiente: *“El órgano competente para resolver un recurso, deberá velar por que siempre pueda darse una respuesta al fondo de la cuestión planteada, de modo que únicamente podrá rechazar el recurso cuando: (...) 3. Haya Trascurrido el plazo para su interposición¹⁵⁸.”*

Por lo que en las disposiciones citadas con anterioridad hacen referencia a la concurrencia de requisitos formales y de fondo para admitirse el recurso de apelación, no encontrándose en ninguna disposición de la LOFTAIIA los requisitos que debe de cumplir el mismo, por lo que se vuelve indispensable aplicar de forma supletoria la LPA, especialmente el art. 125, el cual exige que: *“Todo recurso deberá interponerse por escrito y contendrá los siguientes requisitos: 1. Nombre de la autoridad o funcionario al que se dirige; 2. Nombre y generales del recurrente, domicilio y lugar o medio técnico para recibir notificaciones y, en su caso, el nombre y generales de la persona que le represente; 3. Acto contra el que se recurre y las razones de hecho y de derecho en que se funda; 4. Solicitud de apertura a prueba, si fuere necesario; 5. Otras particularidades exigidas, en su caso, por Disposiciones Especiales; 6. Lugar y fecha; y, 7. Firma del peticionario o lo que procediere, de acuerdo con lo establecido en esta Ley”¹⁵⁹.* En donde establece los requisitos

¹⁵⁸ *Ibíd.*, 126.

¹⁵⁹ *Ibíd.*, 125.

generales que debe de tener el recurso de apelación que presente el contribuyente ante el Tribunal de Apelaciones.

2. Requisitos de admisibilidad de la denuncia.

Regulación en el Código Tributario que en su artículo 36 establece que: *“Las personas naturales o jurídicas que tengan conocimiento de hechos o situaciones que puedan ser constitutivas de infracciones tributarias podrán denunciarlo ante la Administración Tributaria. Recibida una denuncia, se dará trámite a la misma; no obstante, podrán archivar las denuncias infundadas. La Administración Tributaria garantizará la confidencialidad de la identidad de los denunciantes, la que no podrá hacerse del conocimiento de persona alguna. No se considerará al denunciante como parte ni como interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.”*¹⁶⁰

Regulación en Ley de Procedimientos Administrativos, el cual regula en su Artículo 150 que: *“En caso que el procedimiento administrativo sancionador se inicie por denuncia de particular, ésta, además de los requisitos generales de la petición de inicio del procedimiento administrativo establecidos en esta Ley, deberá contener los datos personales de la persona o personas que la presentan, el relato sucinto de los hechos tipificados como infracción y la identificación de los presuntos responsables.”*¹⁶¹ Dicha disposición legal se relaciona con el artículo 71 de la referida ley, el cual regula los requisitos de dicha petición de inicio, el cual establece: *“Si el procedimiento se inicia a instancia de persona interesada, la petición deberá contener: 1. El órgano o funcionario a quien se dirige; 2. El nombre y generales del interesado, domicilio, lugar o medio técnico, sea electrónico, magnético o cualquier otro, señalado para notificaciones y, en su caso, el nombre y generales de la persona que le represente; 3. El nombre y generales de los terceros interesados, domicilio y el lugar donde pueden ser notificados, si fueren de su conocimiento; 4.*

¹⁶⁰Código Tributario (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 36.

¹⁶¹ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2019), artículo 150.

*Los hechos y razones en que se fundamenta la petición; 5. La petición en términos precisos; 6. La firma del interesado o de su representante, por cualquiera de los medios legalmente permitidos; 7. Lugar y fecha; y, 8. Las demás exigencias que establezcan las Leyes aplicables.*¹⁶² Asimismo, debe llevar la firma del denunciante de conformidad a lo regulado en el artículo 74 LPA.

De la lectura de la señalada disposición legal contenida en el Código Tributario, únicamente señala el modo de proceder ante la recepción de una denuncia, más no los requisitos que debe llevar la denuncia, de tal suerte que el sujeto que interpone la denuncia tendrá que remitirse supletoriamente a la regulación de la Ley de Procedimientos Administrativos, para complementar el contenido de la denuncia.

3. Requisitos para actuar frente a la Administración Tributaria.

Regulación en el Código Tributario, de forma general las actuaciones de los contribuyentes frente a la administración tributaria, se encuentra regulada en el **artículo 34** de dicho Código, el cual establece: *“Los sujetos pasivos deberán presentar sus escritos a la Administración Tributaria o cualquiera de sus dependencias, en los lugares que ésta designe para la recepción de correspondencia pudiendo hacerlo personalmente o a través de interpósita persona, debiendo consignar en dicho escrito, el cargo del funcionario y la Institución a quien lo dirige, el nombre y generales del interesado, y en su caso, el nombre y generales de la persona que los represente, el número de registro de contribuyente cuando proceda, el número de identificación tributaria del contribuyente, lo que comprobarán con la exhibición de la tarjeta que los contiene, expresando los hechos y razones que motivan su pretensión en términos precisos, consignando el lugar, fecha y firma del sujeto pasivo, de su representante o de su apoderado y en caso que el escrito no fuera presentado por el sujeto pasivo, su representante legal o su apoderado la firma deberá estar legalizada ante Notario o funcionario competente. Cuando los escritos sean presentados por medio de representante legal o apoderado, además de los requisitos y formalidades dispuestas en el inciso anterior,*

¹⁶² *Ibíd.*, artículo 71.

*estos deberán acreditar la calidad con la que actúan en los términos dispuestos por este Código para tal efecto.*¹⁶³

Regulación en la Ley de Procedimientos Administrativos, que se encuentra contemplado en el referido **artículo 71** en relación al **artículo 74 LPA**.

4. Requisitos para el acceso al expediente.

Regulación en el Código Tributario, Artículo 35, la cual establece que: *“Los sujetos pasivos podrán solicitar por escrito con las formalidades y requisitos prescritos en el artículo anterior y las que establezca el reglamento de este Código, el acceso al expediente que a su nombre lleve la Administración Tributaria, con el propósito de consultar las actuaciones que éstos hayan realizado ante ella o que aquella hubiere efectuado en el ejercicio de sus funciones”*¹⁶⁴.

Regulación en la Ley de Procedimientos Administrativos, que igualmente se encuentra contemplado en el referido **artículo 71** en relación al **artículo 74 LPA**.

La precitada disposición del Código Tributario, solo regula de forma general el modo de proceder, más no los requisitos de interposición de escritos presentados frente a la administración tributaria, por tal razón se aplicará supletoriamente lo regulado en la Ley de Procedimientos Administrativos.

Entre otros requisitos que exigen y se contemplan en el Código Tributario, de manera de ejemplificación los siguientes:

- a) Los requisitos exigidos en virtud de la obligación de presentar las declaraciones, de conformidad al art. 91 CT, y los demás que se encuentren contemplados en las leyes especiales.
- b) En cuanto a la utilización de formularios y otros medios tecnológicos para declarar, de los cuales se deben de cumplir con los requisitos establecidos en los mismos, según el art. 92 CT.

¹⁶³ Código Tributario (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 34.

¹⁶⁴ *Ibíd.*, artículo 35.

- c) Los requisitos exigidos para expedir comprobante de retención, de conformidad a los arts. 112, y 114 CT.
- d) Los requisitos formales de los documentos de conformidad a los arts. 114, 115, 116, 117, 118 CT.
- e) Los requisitos relativos al registro de control de inventarios de acuerdo al art. 142-A CT.
- f) Los requisitos especiales de documentación de conformidad al art. 206-A CT.

4.4.3.3. Efectos

Un aspecto importante que debe de destacarse sobre las decisiones emitidas por la Dirección de Impuestos Internos es que de las mismas surge un determinado efecto que es que con ellas al existir inconformidad por parte de los contribuyente sobre las decisiones que este emita; existe un tribunal superior jerárquico que es el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas, quien le compete verificar por medio del conocimiento de los recursos de apelación, de acuerdo al artículo 1 LOFTAIIA, exige que: *“órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones que emita la dirección general de impuestos internos”*¹⁶⁵. Y de conformidad al art. 2 del mismo cuerpo normativo establece que: *“si el contribuyente no estuviera de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva”*¹⁶⁶. y por último de acuerdo al art. 11 del mismo cuerpo legal establece que: *“Toda resolución definitiva de la Dirección General de Impuestos Internos sobre liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, que fuere notificada dentro de la vigencia de la presente ley, será*

¹⁶⁵ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992). Acceso el día 26 de febrero de 2022, artículo 1. <https://www.transparencia.gob.sv/institutions/dgii/documents/413982/download>

¹⁶⁶ *Ibíd.*, artículo 2.

*apelable ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y el incidente de apelación se tramitará aplicando las disposiciones de los artículos precedentes...*¹⁶⁷. Por lo anterior, puede determinarse que las resoluciones que emita la DGII respecto de imposición de sanciones (multas) generan instancia, puesto que al generarse inconformidad conoce un tribunal de superior jerarquía que es el Tribunal de Apelaciones.

Respecto del pronunciamiento por parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, las decisiones que este emita se entienden por definitivas, agotándose así la vía administrativa, de conformidad al artículo 7 de la LOFTAIIA. Al realizar una remisión a la Ley de Procedimientos Administrativos en su art. 131 establece que debe de entenderse por agotamiento de la vía administrativa, el cual reza de la siguiente manera: *“La vía administrativa se entenderá agotada, según el caso, con el acto que pone fin al procedimiento respectivo o con el acto que resuelva el recurso de apelación, independientemente de que el mismo deba ser conocido por el superior jerárquico o por otro órgano previsto por el legislador; o con el que resuelva cualquier medio impugnativo que inicialmente deba resolver el superior jerárquico, cuando dichos recursos sean previstos en Leyes Especiales”*¹⁶⁸. Por lo que debe de entenderse que con la resolución por medio del cual se resuelva favorablemente o desfavorable por parte del Tribunal de apelaciones agota la vía administrativa, puesto que no se regula otro tipo de recurso ante dicho pronunciamiento ni existe otro órgano superior jerárquico del mismo. Lo cual posibilita para aducir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, ante la inconformidad de la resolución del Tribunal de Apelaciones.

4.4.4. Regulación del procedimiento sancionador, según LPA y Código Tributario.

¹⁶⁷ Ibid., artículo 11.

¹⁶⁸ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019), artículo 131.

A raíz de que, ambas legislaciones tanto el Código Tributario como la Ley de Procedimientos Administrativos poseen dentro de sus cuerpos normativos regulan un procedimiento administrativo sancionador, es necesario establecer cuáles son las diferencias o similitudes que existen entre ambos, esto con la finalidad que de aquellos aspectos que no se encuentren regulados, se podrán aplicar perfectamente tomando como parámetro la aplicación supletoria de la LPA, respecto al Código Tributario, por tratarse de un procedimiento en materia tributaria.

4.4.4.1. Fase inicial del procedimiento sancionador

Regulación en el Código Tributario, en el artículo 260 establece que se iniciara el procedimiento sancionador tributario al constatarse la infracción. respecto a este punto la jurisprudencia ha estipulado que, ***“constatándose la existencia de una infracción, se debe proceder a aplicar el procedimiento respectivo, el cual no exige un auto de designación”***.¹⁶⁹

Regulación en la Ley de Procedimientos Sancionatorios Administrativos, regula en su artículo 151 como iniciara el procedimiento sancionatorio, expresando que será por medio de resolución que esté debidamente motivada; si bien es de mencionar que por parte de la Ley de Procedimientos Administrativos regula en su artículo 64 como pueden iniciarse los procesos administrativos entre los cuales establece: ***“El procedimiento podrá iniciarse: 1. Por decisión propia de la autoridad competente, como consecuencia de orden superior, o a petición razonada de otros órganos o funcionarios; 2. A petición del interesado; y, 3. Por denuncia de particulares...”***¹⁷⁰, si bien en el artículo 151 de manera más específica regula en el caso de los Procedimientos Sancionatorios y como iniciaran y que será por medio de resolución que esté debidamente motivada, si bien es de mencionar que el procedimiento sancionador por parte de la Ley de Procedimientos

¹⁶⁹Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia, Referencia: 109-2013 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2018).

¹⁷⁰ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019), artículo 64.

Administrativos permite que se inicie por denuncia de un particular lo cual se regula en el artículo 150.¹⁷¹

4.4.4.2. Notificación

Regulación en la Ley de Procedimientos Sancionatorios Administrativos, regula en su artículo 97 inciso 2, el cual exige que: **“*Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de tres días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado y deberá contener el texto íntegro de la resolución y, en su caso, los anexos que la acompañen*”**.¹⁷²

Regulación en el Código Tributario, en el artículo 172 en el cual recalcan en el inciso 3 de este, que cuando fuere favorable los actos administrativos a los intereses de los contribuyentes podrán notificar en horas y días inhábiles siendo así: **“*...en cuyo caso la notificación se tendrá por realizada la primera hora y día hábil administrativos siguientes al de la comunicación del acto*”**.¹⁷³

4.4.4.3. Plazo de audiencia y apertura a prueba en caso de imposición de sanciones aisladas

Regulación en Código Tributario, Artículo 260 del Código Tributario: **“*concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva...*”**

¹⁷¹ Lo cual se requiere de un auto de inicio del procedimiento sancionador regulado en el artículo 151 LPA, el cual debe de contener: 1. *La identificación de la persona o personas denunciantes, si hubiere*; 2. *La identificación de la persona o personas presuntamente responsables*; 3. *Una relación sucinta de los hechos que motivan el inicio del procedimiento, así como de los elementos que haya recabado la Administración Pública y que hayan motivado la emisión de tal resolución*; 4. *La calificación preliminar de la infracción administrativa, así como de la sanción correspondiente*; y, 5. *Indicación del derecho del presunto responsable de formular alegaciones y presentar prueba de descargo*

¹⁷² Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019), artículo 97 inciso 2.

¹⁷³ Código Tributario de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001), artículo 172 inciso 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”.*¹⁷⁴.

Regulación en Ley de Procedimientos Administrativos, Artículo 110 LPA: *“La Administración Pública, una vez que haya instruido los expedientes e inmediatamente antes de la resolución o, en su caso, del informe de los órganos consultivos, pondrá las actuaciones a disposición de los interesados para su consulta y les concederá un plazo común, no superior a quince días ni inferior a diez, para que hagan sus alegaciones y presenten los documentos y justificaciones que estimen pertinentes”*¹⁷⁵.

En relación a la prueba en el procedimiento de acuerdo al art. 107 LPA: *“...se acordará la apertura a prueba por un plazo no superior a veinte días ni inferior a ocho, a fin que puedan ofrecerse y practicarse cuantas se juzguen legales, pertinentes y útiles”*.¹⁷⁶

4.4.4.4. Resolución

Regulación en Ley de Procedimientos Administrativos, Artículo 154 LPA el cual establece que la resolución que le pone fin al procedimiento sancionador contiene la relación de los hechos, valoración de la prueba, y argumentos jurídicos.

¹⁷⁴ Código Tributario de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001). Acceso el 16 de febrero de 2022, artículo 270.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBodega%2FD%2F2%2F2000-2009%2F2000%2F12%2F886E5.PDF&number=558821&fecha=22/12/2000&numero=CODIGO=T RIBUTARIO&cesta=0&singlePage=false%27>

¹⁷⁵ Ley de Procedimientos Administrativos (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2019), artículo 110. El Código Tributario de Audiencia y Apertura a Prueba en caso de Imposición de Sanciones Aisladas, el mismo también establece un plazo dual que se divide en tres días de concesión de audiencia y ocho días de apertura a prueba; contrario a las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos.

¹⁷⁶ Existe una diferencia con el Código Tributario ya que se amplía el plazo del periodo de prueba, siendo así un beneficio para la persona infractora

Regulación en Código Tributario, Artículo 260 inciso 5 del Código Tributario: estipula que, una vez concluido el término probatorio, se dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables.

4.5. Aspectos que incorpora la Ley de Procedimientos Administrativos en el procedimiento administrativo sancionador tributario

Con la implementación de la Ley de Procedimientos Administrativos, se incorporan diversos aspectos que deben de ser incluidos en el procedimiento administrativo sancionador tributario, en virtud del efecto supletorio y complementario que ostenta la LPA, en virtud del artículo 163, dentro de los cuales se destacan los siguientes:

4.5.1. Incorporación de principios que deben ser aplicados en el procedimiento sancionador tributario

Como se ha mencionado con anterioridad, en cuanto a la regulación de principios sobre los cuales se rige la Administración Tributaria en el Código Tributario en donde se contemplan de manera general en el artículo 3, diferente a la forma que lo rige la Ley de Procedimientos Administrativos en donde el art. 3 destaca los principios orientadores de la actividad administrativa, pero, se hace una mención especial de los principios de la potestad sancionadora en el art. 139 de la LPA.

En ese sentido, con la implementación de la LPA, permite el aplicar principios no regulados por la Código Tributario, en virtud del efecto supletorio y complementario que conlleva la LPA, los cuales son: Antiformalismo, Buena Fe, Reserva de Ley, Tipicidad, Irretroactividad, Presunción de Inocencia, Responsabilidad, Prohibición del doble juzgamiento, y Coherencia.

4.5.2. Regulación de nulidades absolutas o de pleno Derecho

Se debe de comprender, que con la creación e incorporación de la Ley de Procedimientos Administrativos trae consigo la regulación de diversas figuras jurídicas que pueden ser alegadas durante el procedimiento sancionador que

pueden ser aplicadas en materia tributaria, el cual es las nulidades absolutas o de pleno Derecho.

Es de tener en cuenta que, el Código Tributario no regula lo referente a la nulidad, por lo que, la Ley de Procedimientos Administrativos se encargó de regular dichas nulidades, esto se puede observar en el artículo número 36 que regula lo referente a la Nulidad Absoluta o de Pleno Derecho, es de menester mencionar que respecto a la nulidad de derecho o absoluta en estas el grado de invalidez que: **“no produce efectos el acto nulo de pleno derecho desde su mismo origen, no se puede convalidar, ni por el transcurso del tiempo, ya que es imprescriptible, en el sentido de que siempre se puede hacer valer utilizando contra ella las acciones pertinentes”**.¹⁷⁷

4.5.3. Atribución de responsabilidad a las personas jurídicas

Con la incorporación de la Ley de Procedimientos Administrativos se hace alusión a la responsabilidad ante el cometimiento de una infracción, al ente ficticio, es decir, las personas jurídicas, a quien se le pueda imponer su sanción. Lo cual se puede verificar con el art. 142 de la LPA, lo cual, el Código Tributario no regula de forma expresa una regulación referente a la responsabilidad de las personas jurídicas, pero en atención al efecto supletorio de la LPA, se puede sancionar a una persona jurídica en un procedimiento sancionador tributario.¹⁷⁸

4.5.4. Autoría y participación

En atención al principio de personalidad de las sanciones, como consecuencia del principio de culpabilidad.

La jurisprudencia salvadoreña no ha hecho referencia expresa al principio de personalidad de las sanciones en el Derecho Administrativo Sancionador, salvo citas periféricas vinculadas al principio de culpabilidad.¹⁷⁹ En ese sentido, el Código

¹⁷⁷ Santiago Muñoz Machado, *Tratado de Derecho Administrativo Y Derecho Público General: La Actividad Administrativa*, Tomo IV (Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, 2015), 173.

¹⁷⁸ Véase. Daniel Maljar, *El Derecho Administrativo Sancionador* (Buenos Aires: Ad Hoc, 2004), 33.

¹⁷⁹ La Sala de lo Contencioso Administrativo lo ha abordado el tema desde la perspectiva de la imputación objetiva, la cual debe ser acompañada del nexo de culpabilidad.

Tributario no establece quienes deben de considerarse como autores del cometimiento de una infracción, en relación a ello, el art. 142 de la LPA, expresa que son autores las personas naturales o jurídicas que realicen un hecho categorizado como infracción por si solas, conjuntamente o por medio de otra persona de la que se sirvan como instrumento.

Se consideran como autores de la infracción:

- a) Las personas que cooperen en la ejecución de la infracción, sin el cual no se hubiese ejecutado (refiriéndose a la figura jurídica de partícipes).
- b) Las personas que incumplan el deber, impuesto por una norma de rango legal, de prevenir que otra persona cometa una infracción.

Por lo anterior, se puede apreciar la figura de los autores (personas que tienen dominio del hecho), como la figura de los partícipes (que ayudan en la consecución de la infracción), supuesto que no se encuentra contemplado en el Código Tributario, pero que por el efecto supletorio de la LPA se puede atribuir la responsabilidad, en el procedimiento sancionador tributario.

CONCLUSIONES

La incidencia que posee La Ley de Procedimientos Administrativos en relación al procedimiento administrativo sancionador tributario, es indispensable para garantizar la consecución de los fines de la Dirección General de Impuestos Internos, esto con la finalidad de poder fortalecer aquellos vacíos que se tienen en relación al procedimiento que se aplica a los contribuyentes, cuando se verifica la comisión de una conducta constitutiva de infracción.

En ese sentido, La Ley de Procedimientos administrativos aferrándose a sus efectos inmediatos, aborda la normativa tributaria de una forma supletoria, ya que en aquellos aspectos que no se encuentran regulados especialmente por el código tributario, se aplica en defecto de, la LPA. Por otra parte, el referido cuerpo normativo en materia tributaria ostenta un efecto de manera complementaria, es decir, sus normas actúan coadyuvando a la normativa primitiva del Derecho tributario generándose así, una mejor aplicación entorno al ejercicio de las actuaciones de la Administración Pública, dentro de ellas la potestad sancionadora tributaria que se realiza dentro de la DGII.

Asimismo, es de tener a consideración que el Derecho administrativo ha venido revolucionándose a través del tiempo, generándose así grandes incidencias respecto al procedimiento administrativo sancionador tributario, en donde evidentemente la Ley de Procedimientos Administrativos, establece los principios especiales de la potestad sancionatoria, sancionándose únicamente las infracciones previstas como tales en la ley, de manera clara, precisa e inequívoca, sin perjuicio de la ayuda o colaboración reglamentaria, radicando de forma importante el aspecto complementario y supletorio que viene a garantizar la misma, coadyuvando al ejercicio de las diversas materias, de igual forma, mediante la regulación de principios generales de la actividad administrativa y de la potestad sancionadora, que pueden aplicarse por el efecto complementario y supletorio al procedimiento sancionador tributario, ya que, como se ha reflejado el código

tributario no regula ciertos principios en cuando al ejercicio de dicha potestad, pero que con la Ley de Procedimientos Administrativos pueden suplirse.

De igual forma, se evidencia que producto de la aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos, se puede aplicar al procedimiento administrativo sancionador tributario figuras procesales que se materializan dentro del mismo, en cuanto a la incorporación de las nulidades absolutas que pueden presentarse o alegarse durante el procedimiento, asimismo, la responsabilidad que se le puede atribuir a las personas jurídicas en atención al principio de personalidad de la sanción.

RECOMENDACIONES

A los diferentes órganos, organismos e instituciones competentes para sancionar, tengan en consideración las diversas etapas o trámites que regula la Ley de Procedimientos Administrativos, con la finalidad de ejercer su actuar conforme a la Ley, sin poner en detrimento los derechos de los administrados o contribuyentes, y respetar las diversas prerrogativas que se les confiere. Además, que todas las instituciones se adapten a los procedimientos establecidos por la LPA, especialmente a los procedimientos sancionatorios, pudiendo transmitirse en diferentes medios con el objetivo que sea del conocimiento de los ciudadanos.

Al Ministerio de Hacienda: para que proporcione al público en general, la información correspondiente respecto de las obligaciones tributarias con el objetivo de motivar al contribuyente en el cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario, teniendo como resultado la transparencia en el cual se vela por la justicia y el bien común, garantizando la seguridad jurídica de los mismos.

A la Asamblea Legislativa: para que dentro de sus funciones y atribuciones establecidas en la Constitución de la República se cree un reglamento que coadyuve en la regulación de la Ley de Procedimientos Administrativos con el objetivo de esclarecer ciertos términos o disposiciones que generen duda o, cuando ostente vacíos, esto con finalidad que la Administración Pública cuente con ciertos preceptos que busquen solventar diversas situaciones que se pueden presentar.

A la Administración Tributaria, específicamente a la Dirección General de Impuestos Internos, para que establezcan sanciones (multas), tomando en consideración diversos parámetros como la dosimetría de la misma, ya la infracción realizada por el contribuyente, con el objetivo de evitar sanciones exorbitantes.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

1. Bernal Pulido, C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2003.
2. Dromi, José Roberto. *Manual de Derecho Administrativo. Tomo II*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 1987.
3. Forero Hernández, Carlos F. *El Acto Administrativo, 2da ed.* Bogotá: Ibáñez. 2021.
4. Gallardo Castillo, María Jesús. *Los principios de la potestad sancionadora. Teoría y práctica*. Madrid: Iustel. 2008.
5. Gamero Casado, Eduardo. *Derecho Administrativo: La Jurisdicción Contencioso Administrativo, El Acto Administrativo, monografías*. San Salvador: Escuela de Capacitación Judicial. 2001.
6. Gamero Casado, Eduardo. *El Acto Administrativo*. San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura. 2001.
7. García de Enterría, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II*. Madrid: Tecnos. 1997.
8. García de Enterría, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II*. Madrid: Civitas. 1994.
9. Guerrero, Omar. *Teoría Administrativa del Estado*. México D.F: Universidad Autónoma de México. 1990.
10. Gordillo, Agustín Alberto. *Teoría General del Derecho Administrativo. 1ra Ed.* Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo. 2013.

11. Gordillo, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo y Obras selectas*. Tomo 8. 1ra ed., *Teoría General del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo. 2013.
12. Laguna de Paz, José Carlos, et al. *Derecho Administrativo e Integración Europea*. Paris: Reus. 2027.
13. Maljar, Daniel. *El Derecho Administrativo Sancionador*. Buenos Aires: Ad Hoc. 2004.
14. Maurer, Harmut. *Derecho Administrativo Alemán*. Ciudad de México: Universidad Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2012.
15. Martínez Morales, Rafael I. *Derecho Administrativo 1er Curso, 6ta ed.* México D.F.: Oxford. 2012.
16. Moya Millán, Edgar José. *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*. Bogotá: Grupo Ibáñez. 2021.
17. Muñoz Machado, Santiago. *Tratado de Derecho Administrativo Y Derecho Público General: La Actividad Administrativa*. Tomo IV. Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. 2015.
18. Navas Rondón, Carlos. *Derecho Administrativo Sancionador en las Contrataciones Del Estado: Responsabilidades y sanciones*. Lima: Gaceta. 2013.
19. Nieto García, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos. 2005.
20. Nieto García, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos. 1994.
21. Parejo Alfonso, Luciano. *Lecciones de Derecho Administrativo 5° edición*. Valencia: Tirant Lo Blanch. 2012.
22. Pineda Argueta, Hugo Dagoberto. *Derecho Administrativo Sancionador e Independencia Judicial en El Salvador*. San Salvador: Aequus, 2015.

23. Ramón Fernández, Tomás y García de Enterría, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo. Tomo 1. 9ª edición*. Madrid: Civitas. 1999.
24. Rebollo Puig, M., et alt., *Derecho Administrativo Sancionador*. (Madrid: Lex Nova. 2010.
25. Rivero Ortega, Ricardo y Fernández Ruiz, María Guadalupe. *Derecho Administrativo, 2da ed.* Ciudad de México: Tirant lo Blanch. 2019.
26. Rizo Oyanguren, Armando. *Manual Elemental de Derecho Administrativo*. Managua: Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua. 1991.
27. Rodríguez Ten, Javier. *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Reus. 2008.
28. Silva Cimma, Enrique. *Derecho Administrativo Chileno y Comparado*. Santiago de Chile: Editorial Juridica de Chile. 1995.
29. Zanobini, Guido. *Curso de Derecho Administrativo 5ta Ed. Vol. I*. Arayú: Buenos Aires. 1954.

TESIS:

1. Paredes Hurtado, Daniela. "El Debido Proceso Administrativo: Análisis de los Procedimientos Sancionatorios de Telecomunicaciones, Sanitario y Eléctrico". Tesis de Maestría, Santiago de Chile, 2013.
2. Viaña A., José. "Análisis Histórico del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE para Evitar la Doble Tributación" Tesis de Posgrado, Universidad Andina Simón Bolívar, Bolivia. 2014.

LEGISLACION:

1. Constitución de la República de El Salvador. El Salvador. Asamblea Constituyente, 1983. Consultado el día 30 de noviembre de 2021. <https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=Doc>

umentosBoveda%2FD%2F2%2F19801989%2F1983%2F12%2F886EF.PDF&number=558831&fecha=16/12/1983&numero=CONSTITUCION=DE=LA=REPUBLICA=DE=EL=SALVADOR=(1983)&cesta=0&singlePage=false%27

2. Código Tributario de El Salvador. El Salvador. Asamblea Legislativa de El Salvador. 2001. Consultado el día 28 de noviembre de 2021. <https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F20002009%2F2000%2F12%2F886E5.PDF&number=558821&fecha=22/12/2000&numero=CODIGO=TRIBUTARIO&cesta=0&singlePage=false%27>
3. Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. El Salvador. Asamblea Legislativa de El Salvador. 1990. <https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F19901999%2F1990%2F03%2F88A21.PDF&number=559649&fecha=07/03/1990&numero=LEY=ORGANICA=DE=LA=DIRECCION=GENERAL=DE=IMPUESTOS=INTERNOS&cesta=0&singlePage=false%27>
4. Ley de organización y funcionamiento del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y aduanas. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 1992. Consultado el día 29 de noviembre de 2021. <https://www.transparencia.gob.sv/institutions/dgii/documents/413982/download>
5. Ley de Servicio Civil. El Salvador. Directorio Cívico Militar de El Salvador. 1961. Consultado el día 30 de noviembre de 2021. <https://www.jurisprudencia.gob.sv/busqueda/showFile.php?bd=2&data=DocumentosBoveda%2FD%2F2%2F1960-1969%2F1961%2F12%2F88987.PDF&number=559495&fecha=27/12/1961&numero=LEY=DE=SERVICIO=CIVIL&cesta=0&singlePage=false%27>
6. Ley de Procedimientos Administrativos. El Salvador. Asamblea Legislativa. 2019.

<https://www.asamblea.gob.sv/sites/default/files/documents/decretos/361DD-B77-97E7-4EFF-B353-C6D872547E7C.pdf>

JURISPRUDENCIA:

1. Sala de lo Constitucional. Sentencia de Amparo. Referencia: 453-98. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2000.
2. Sala de lo Constitucional. Inconstitucionalidad. Referencia: 150-2009. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2011.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2010-2019/2011/11/941E4.PDF>
3. Sala de lo Constitucional. Inconstitucionalidad. Referencia 175-2013. Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2016.
4. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia 435-2007. El Salvador, Corte Suprema de Justicia. 2012.
5. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 177-2008. El Salvador, Corte Suprema de Justicia. 2008
6. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva. Referencia: 01-2012. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2019.
7. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia 251-2006. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2010.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/2010-2019/2019/02/D5DB0.PDF>
8. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia: 239-2014. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2018.
<https://sv.vlex.com/vid/sentencia-n-239-2014-798865221>
9. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva. Referencia 28-20-PA-SCA. El Salvador: Corte Suprema de Justicia. 2021.
10. Sala de lo Contencioso Administrativo, Referencia: 306-A-2004. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2008.

11. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia, Referencia: 279-2015. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2020.
12. Sala de lo Contencioso Administrativo, referencia: 442-2013. El Salvador: Corte Suprema de Justicia 2018.
13. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 177-2008. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2008.
14. Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 109-2013. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2013.
15. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de Casación. Referencia 113-P-2001. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2003.
16. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de Casación. Referencia: 206-C-2001. El Salvador. Corte Suprema de Justicia, El Salvador. 2004.
17. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de Casación. Referencia - P-2005, El Salvador. Corte Suprema de Justicia, El Salvador. 2005.
18. Sala de lo Constitucional. Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 14-1999/13-2000/15-2000/16-2000/17-2000/18-2000/20-2000/21-2000/23-2000/24- 2000/25-2000. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2002.
19. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia: 13-p-2001. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2003.
20. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia: 415-2007. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2010.
21. Sala de lo Constitucional. Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 3-93 AC. 6-92. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 1992.
22. Sala de lo Constitucional. Sentencia de Amparo. Referencia 6-95. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 1999.
23. Sala de lo Constitucional. Sentencia de Amparo. Referencia: 330-2000. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2000.
24. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia: 149-M-99. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2000.

25. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia: 62-T-2002. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2004.
26. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia: 5-2010. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2010.
27. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia: 109-2013. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2018.
28. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. Referencia: 239-2014. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2018.
<https://sv.vlex.com/vid/sentencia-n-239-2014-798865221>
29. Sala de lo Constitucional de Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Amparo, Referencia: 177-2015. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2015.
30. Sala de lo Constitucional. Sentencia de Amparo. Referencia: 177-2015. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2015.
31. Sala de lo Contencioso Administrativo. sentencia Definitiva. referencia: 52-F-2001. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2004.
32. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia Definitiva. referencia: 110-P-2005. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2005.
33. Cámara de lo Contencioso Administrativo. Sentencia definitiva. referencia: 00002-18-ST-CORA-CAM. El Salvador. Corte Suprema de Justicia. 2018.

SITIO WEB:

1. Alink, Matthijs y Van Kommer, Víctor. Manual de Administración Tributaria. Amsterdam: Ciat. 2011.
https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_CIAT_IBFD_manual_administracion_tributaria_esp.pdf
2. Aneiros Pereira, Jaime. *las sanciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons. 2005.
https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r27_trabajo-3.pdf
3. Canosa Armando. El Procedimiento Administrativo como Elemento del Acto Administrativo. Buenos Aires: Rap. 2002.
<https://fragmentosdederechoadministrativo.files.wordpress.com/2018/05/el->

[procedimiento-administrativo-como-elemento-del-acto-administrativo-armando-canosa.pdf](#)

4. Centro de Información Jurídica en Línea. Informe de Investigación Cijul, Elementos del Acto Administrativo. 2021.
<https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/portal/descargar.php?q=MTA1Nw==>
5. Centro de Documentación Judicial. Motivación de los Actos Administrativos. Elemento Objetivo del Acto Administrativo. Corte Suprema de Justicia de El Salvador. 2021.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2014/03/AD97E.HTML>.
6. Centro de Documentación Judicial. Potestad Sancionadora de la Administración. Corte Suprema de Justicia de El Salvador. 2021.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-L>
7. Centro de Documentación Judicial. Sanciones Tributarias. Corte Suprema de Justicia de El Salvador. 2021.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2018/03/D220B.HTML>
8. Centro de Documentación Judicial. El Debido Proceso. Corte Suprema de Justicia de El Salvador. 2021.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2011/08/98E58.HTML>
9. Centro de Documentación Judicial, Administrativo. Corte Suprema de Justicia de El Salvador. 2021.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2018/03/D220B.HTML>
10. Centro de Documentación Judicial. Presunción de verdad material. Corte Suprema de Justicia de El Salvador. 2021.

- <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2019/08/DE2B2.HTML>.
11. Centro de Documentación Judicial. Caducidad del Procedimiento. Corte Suprema de Justicia de El Salvador. 2021.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2019/01/E32BB.HTML>
12. Centro de Documentación Judicial. Presunción de Inocencia. Corte Suprema de Justicia de El Salvador. 2021.
<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2010-2019/2018/03/CF281.HTML>
13. Chamorro Tobar, Rodolfo Ernesto. *Lineamientos básicos para la ejecución del proceso de adecuación normativa a las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos*. San Salvador: Unidad Técnica del Sector de Justicia. 2020. https://issuu.com/utejusticia/docs/lineamientos_lpa
14. Euroinnova International Online Education, Administración Tributaria. Ciudad de México: Euroinnova International Online Education. 2004.
<https://www.euroinnova.sv/blog/que-es-la-administracion-tributaria>
15. González Pérez, J. y González Navarro, F.: "Comentarios a la Ley de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común". 3ª Edición. Madrid: Thomson-Civitas. 2003.
https://www.academia.edu/8430043/MEDIDAS_CAUTELARES_EN_LOS_PROCEDIMIENTOS_SANCIONADORES_ANTE_LA_NUEVA_CNMC
16. La finalidad y el efecto de la Ley de Procedimientos Administrativos. 2022.
<https://iuspublik.com.sv/wp-content/uploads/2019/04/La-finalidad-y-el-efecto-de-la-Ley-de-Procedimientos-Administrativos.docx>
17. Mejía Patiño, Omar Albeiro. *Reseña Histórica del Derecho Administrativo Sancionador*. Bogotá: Universidad de Ibagué. 2010.
<https://novumjus.ucatolica.edu.co/article/download/898/925/>

18. Martínez Muñoz, Yolanda. *Algunas Reflexiones sobre el Alcance del Principio "Non Bis In Idem" en el Ámbito Tributario*. Universidad de Alicante. 2012. <https://core.ac.uk/download/pdf/32320719.pdf>
19. Martínez Pérez, Patricia Verónica. *Guía del Sistema de Archivo de Secretaría de Estado del Ministerio de Hacienda*. San Salvador: Ministerio de Hacienda. 2012. <http://www7.mh.gob.sv/downloads/pdf/PMHDC10898.pdf>
20. Mejía, Henry Alexander. *El Procedimiento Administrativo en El Salvador*. San Salvador. 2017.
<https://www.yumpu.com/es/document/view/47610483/el-procedimiento-administrativo-en-el-salvador-dr-henry-alexander->
21. Mena Aráuz, Jessica. "La Actual Regulación de los Recursos Administrativos y su Incidencia en el Acceso a la Jurisdicción Contencioso Administrativa". 2022. <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/4/2010-2019/2015/03/ACCCD.PDF>.
22. Mena Guerra, Ricardo. "La Finalidad y el Efecto de la Ley de Procedimientos Administrativos". El Salvador: 2004. <https://www.iuspublik.com.sv/wp-content/uploads/2019/04/La-finalidad-y-el-efecto-de-la-Ley-de-Procedimientos-Administrativos.docx#:~:text=La%20finalidad%20de%20la%20LPA,econ%C3%B3mico%20y%20social%20del%20pa%C3%ADs>.
23. Ministerio de Hacienda. Decreto de Creación del Ministerio de Hacienda de la República de El Salvador. 2021.
<https://www.mh.gob.sv/wp-content/uploads/2020/10/PMHDC8001.pdf>
24. Ministerio de Hacienda: Organigrama. 2021.
<https://www.mh.gob.sv/organigrama/>
25. Ministerio de Hacienda: Portal de Transparencia. 2021.
<https://www.mh.gob.sv/marco-institucional/>

26. Ministerio de Hacienda. Portal de Transparencia. 2021
http://www7.taiia.gob.sv/taiia/es/Institucion/Marco_Institucional/Historia_del_Tribunal.html
27. Universidad Surcolombiana, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. <http://www.gerencie.com/introduccion-al-procedimiento-tributario.html>
28. Vargas López. “Principios Del Procedimiento Administrativo Sancionador”. 2021. <https://www.binasss.sa.cr/revistas/rjss/juridica14/art4.pdf>

FUENTES HEMEROGRÁFICAS-REVISTAS:

1. Alvarado Brenes, Gabriel Martin. “Potestad Sancionadora De La Administración Tributaria”. Revista De Derecho. n. 14 (2013):151-89.
<https://doi.org/10.5377/derecho.v0i14.1020>.
2. Cordero Quinzacara, Eduardo. “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno” Revista de derecho. Valparaíso. n. 42 (2014): 399-439. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512014000100012>
3. Hernández González, Francisco Lorenzo. “La reserva de ley en materia sancionadora. Avances, retrocesos y contradicciones de la jurisprudencia del tribunal constitucional”. Revista de Administración Pública. n. 166 (2005): 169-199.
4. Mogrovejo, Juan Carlos. “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador” Revista de Derecho Uasb Ecuador. n. 15 (2011):1
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3129/1/04-TC-Mogrovejo.pdf>
5. Morón Urbina, Juan Carlos. “Los efectos de la Ley del Procedimiento Administrativo General sobre los procedimientos especiales”. Revista de

Derecho y Sociedad, n.20. (2015): 5.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792815.pdf>