

El respeto al debido proceso en materia penal tributaria

I. Introducción: el debido proceso y la estabilidad jurídica

En El Salvador, el artículo 1 de la Constitución de la República reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común. Sobre esta base, el Estado se ve obligado a generar las condiciones para que prive la certidumbre y predictibilidad en su relación con los ciudadanos.

De acuerdo con el estudio Seguridad Jurídica e Inversiones, elaborado por el INCAE, el PNUD y la Universidad Complutense de Madrid, el significado central de la seguridad jurídica “está asociado a la idea de suministrar certeza sobre lo que es derecho en cada momento y lo que previsiblemente será en el futuro”¹. Es por ello que, en El Salvador, se considera como un principio fundamental del Estado democrático de derecho, generando estabilidad en las reglas del mercado y, por ende, en las inversiones nacionales y extranjeras, pues la certeza es lo que fomenta un clima de negocios favorable.

La inseguridad jurídica incide negativamente en el Estado de derecho y crea inestabilidad institucional. El Estado es el primer llamado a que todas sus actuaciones estén enmarcadas en el respeto a la Constitución y a las leyes, es decir, apegadas al principio de legalidad. Por su parte, la ciudadanía, empresas y demás actores sociales deben respetar el marco legal y, desde luego, cumplir con las obligaciones que del mismo emanan.

II. Disposiciones legales relevantes

Código Penal

Modo de proceder

Art. 251-A. “Será requisito indispensable para proceder en los casos de conductas delincuenciales constitutivas de delitos de defraudación al fisco señaladas a continuación, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas. Los casos a que se refiere este inciso son:

- a) Numerales 3) cuando la declaración es inexacta, 4) y 7) todos del art. 249-A;
- b) literales d) y f) del inciso segundo, ambos del art. 250-A; y,
- c) inciso tercero del art. 284, cuando se refiere a hacer constar cuantías y datos diferentes a los reales.

En los demás casos, cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la fiscalía general de la república. dicho informe deberá comprender todos los hechos detectados durante el o los períodos comprendidos en el auto de designación de auditores para la verificación de la fiscalización.

¹ Centro Latinoamericano para la Competitividad y el Desarrollo Sostenible. (2018). *Acceso a la Justicia en Centroamérica y Panamá, Seguridad Jurídica e Inversiones*. INCAE, PNUD y CINDE. Recuperado de: <http://www.csj.gob.sv/bvirtual.nsf/ee24923e5557bfa606256b3e006d8a72/a288d69d57366f0606256b41006f5f31?OpenDocument>



El aviso de la existencia del delito lo realizará la Administración Tributaria por medio de informe debidamente razonado, avalado por el director general y el subdirector general de impuestos internos, al cual se acompañará la documentación e información a que haya lugar, indicando el monto de impuestos evadidos, de retenciones o percepciones apropiadas indebidamente, de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamiento indebidos; y la indicación de los documentos falsos, según cual sea el delito que se suscite.

En el supuesto de condenatoria, no habrá lugar a la prosecución del procedimiento administrativo.

Cuando por cualquier circunstancia dentro del proceso judicial el juez de la causa estableciera que el monto defraudado es inferior a los montos que este código establece para la configuración de los delitos de defraudación al fisco, o que la conducta del procesado no es constitutiva de delito, no se liberará al sujeto pasivo de la responsabilidad tributaria sustantiva. El juez correspondiente deberá certificar lo conducente y librar oficio a la Administración Tributaria en el que haga del conocimiento las citadas circunstancias.

El pronunciamiento del juez que declare la inexistencia de responsabilidad penal, no inhibe la facultad de la Administración Tributaria para determinar la responsabilidad tributaria sustantiva del contribuyente en sede administrativa, liquidando el impuesto y accesorios respectivos”.

Código Tributario

Funciones Básicas de la Administración Tributaria

Art. 23, incisos segundo y tercero: *“En los casos que no sea necesario el agotamiento de la vía administrativa que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para la investigación de delitos de evasión de impuestos, apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias y obtención indebida de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos, el monto de los impuestos evadidos, retenciones, percepciones apropiadas indebidamente y de*

reintegros, compensaciones o acreditamientos indebidos se harán constar en el correspondiente informe de auditoría, y el juez establecerá la existencia o no del delito y se pronunciará sobre el monto de las sumas evadidas o apropiadas indebidamente, imponiendo la pena que corresponda cuando hubiere lugar a ello. En los delitos de falsedad se hará constar en el informe de auditoría los documentos que la contienen.

Para ese efecto, la Administración Tributaria cuando en el ejercicio de la facultad de fiscalización, tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, en atención al principio de prejudicialidad, se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la Fiscalía General de la República, para que ésta inicie la investigación del delito y ejerza la acción judicial respectiva”.

III. El debido proceso en materia penal tributaria

Es importante destacar que, en materia tributaria, existen obligaciones para la ciudadanía y para el Estado. Por una parte, las personas que se constituyan como contribuyentes, es decir, que tengan la obligación legal de pagar los tributos, en las cantidades, tiempo y forma que establezca la ley; y por otra parte, el Estado tiene la facultad de recibir los tributos y la obligación de cobrarlos.

Por lo anterior, **es necesario que El Salvador cuente con una Administración Tributaria que tenga un sistema de fiscalización y recaudación efectivo, a fin de contar con una institucionalidad que exija el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto, a la vez implica que a quienes no las cumplan, se les deben iniciar los procedimientos respectivos respetando el debido proceso;** por lo que, si un contribuyente ha cometido alguna infracción o delito contra la Hacienda Pública, debe ser obligado a responder por los mismos y se le deben

aplicar las sanciones legales respectivas, tanto del Código Tributario como del Código Penal (CP).

El respeto al debido proceso es indispensable para dotar de estabilidad institucional el actuar del Estado, generando confianza en la ciudadanía e impulsando una cultura de legalidad. Por ello, el legislador ha planteado al derecho penal como un elemento “de última aplicación” ante una posible infracción legal tipificada como delito, en donde siempre debe respetarse la presunción de inocencia y la dignidad de las personas.

Por su parte, el art. 251-A del CP, contempla los requisitos de procesabilidad, que son actos previos a la persecución penal que se deben cumplir antes de que se inicie la acción penal. En el caso en particular de los delitos de defraudación al Fisco, antes de que la Fiscalía General de la República (FGR) pueda perseguir penalmente a una persona por ciertas defraudaciones al mismo, deben haber concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y no deben existir juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas; es decir, que la deuda tributaria debe ser firme, líquida y exigible, lo cual también constituye una medida legítima y necesaria para la protección de los derechos del contribuyente frente a cualquier abuso que pueda cometer la Administración Tributaria.

Esto obedece a que ese procedimiento de tasación de impuestos es lo que genera certeza del monto adeudado o defraudado, por lo que necesariamente debe haberse concluido, existiendo una resolución firme de cobro (sin recursos pendientes o en trámite), para proceder por la vía penal. Ahora bien, debido a la naturaleza de delitos que se puedan cometer en contra de la Hacienda Pública, no todos cuentan con el requisito de procesabilidad, de modo que este aplica solamente para ciertas modalidades de los siguientes delitos:

- Evasión de impuestos:
 - ◊ Art. 249-A, número 3: por declarar información inexacta.
 - ◊ Art. 249-A, número 4: excluir u omitir declarar hechos generadores de los que se está obligado a reportar.
 - ◊ Art. 249-A, número 7: por declarar costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido.
- Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos:
 - ◊ Art. 250-A, letra d: habiéndose excluido u omitido declarar ingresos.
 - ◊ Art. 250-A, letra f: habiéndose aumentado las operaciones efectivamente realizadas, empleando valores o precios superiores o inferiores a los que corresponden.
- Falsedad ideológica:
 - ◊ Art. 284 inciso tercero: al emitirse o entregarse un documento relativo al control del IVA en el que se haya hecho constar cuantías y datos diferentes a los reales.

Sin embargo, para todos los demás casos de defraudaciones al Fisco, regulados por la ley penal, no se exigen los requisitos de procesabilidad, por lo que, en apego al principio de prejudicialidad, cuando la Administración Tributaria detecte la posible comisión del delito, tiene la obligación de suspender el proceso de tasación o fiscalización y deberá remitir un informe con los hallazgos a la FGR, para que esta inicie la persecución penal, debiendo verificar su legalidad y procedencia ya que este el órgano constitucionalmente encargado de “dirigir la investigación del delito” y “promover la acción penal” (art. 193 Cn). El informe tendrá los efectos de un aviso penal, por lo que deberá estar avalado por el Director General y el Subdirector General de Impuestos Internos y ser acompañado de los

medios probatorios del cometimiento del delito, por lo que al recibirlo, “la Fiscalía General de la República debe llevar a cabo las investigaciones pertinentes, en caso de ser necesarias, o la formulación del respectivo requerimiento fiscal, si bastare la documentación remitida, para su presentación ante los juzgados competentes”².

Es importante que, en respeto al principio de legalidad, se evite que haya una aplicación arbitraria de la ley, con el fin de acudir directamente a la vía penal cuando no se está dentro de los supuestos claramente establecidos en la ley, para no cumplir con el requisito de procesabilidad. Además, no debe perderse de vista el respeto a la presunción de inocencia.

En este caso, la Administración Tributaria debe actuar de acuerdo a los parámetros que establece la ley. **Por su parte, la FGR y el Órgano Judicial, dentro de sus propias competencias, deben verificar que se haya cumplido con los presupuestos establecidos en la ley; esto quiere decir, que ante acusaciones penales, deben verificar que se haya agotado la vía administrativa como requisito de procesabilidad en los casos en que procede.**

También es importante destacar que en virtud del principio de inocencia, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, este principio tiene tres significados: (i) es una garantía básica del proceso penal, es decir, opera como un límite al legislador para impedir que establezca normas que impliquen una presunción de culpabilidad; (ii) es una regla referida al tratamiento del imputado durante el proceso, lo cual significa que en la instauración y desarrollo del proceso penal debe partirse de la idea de que el imputado es inocente, por lo cual debe reducirse al mínimo la imposición de medidas restrictivas de derechos fundamentales, con el

² Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. Sentencia 140-19, del 28 de junio de 2019.

objetivo de que estas no se configuren en penas anticipadas para el inculpado; y (iii) es una regla relativa a la actividad probatoria, la cual impone al acusador el deber de aportar prueba para lograr un fallo condenatorio, y al juez, la obligación de absolver ante la insuficiencia de pruebas o en caso de dudas sobre la culpabilidad.³

IV. Conclusiones

En todo Estado de derecho las instituciones deben funcionar estrictamente conforme al orden constitucional y a las leyes que regulan sus competencias, todo con el objeto de que se protejan los derechos e intereses de la colectividad.

Bajo ninguna circunstancia deben instrumentalizarse con fines políticos las instituciones del Estado, puesto que se mina el Estado de derecho y la seguridad jurídica que deben existir en el país. Por ello, la FGR y el Órgano Judicial, dentro de sus propias competencias, deben verificar que se haya cumplido con los presupuestos establecidos en la ley; esto quiere decir, que, ante acusaciones penales, deben verificar que se haya agotado la vía administrativa en los procedimientos tributarios, como requisito de procesabilidad en los casos en que procede.

Es necesario que en la Administración Tributaria se mejore la eficiencia del sistema de fiscalización y recaudación, que incluye procedimientos efectivos, pero también apegados al principio de legalidad, en donde siempre se debe respetar el debido proceso y la presunción de inocencia.

³ FUSADES. (2017, febrero). *La presunción de inocencia y el trato a los imputados*. Posición Institucional N°101 del Departamento de Estudios Legales. Recuperado de: <http://fusades.org/areas-de-investigacion/la-presunci%C3%B3n-de-inocencia-y-el-trato-los-imputados>