



ASAMBLEA LEGISLATIVA  
Gerencia de Operaciones Legislativas  
Sección de Correspondencia Oficial

SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
TELÉFONO 22718888, FAX 2281-0781

Hora: 8:53  
Recibido el: 27 MAY 2022  
Por:

D.R.  
San Salvador, 26 de mayo de 2022.

ASAMBLEA LEGISLATIVA  
Leído en el Pleno Legislativo el:

ASUNTO: Se comunica sentencia de  
inconstitucionalidad referencia 165-2016.

Respetable  
Asamblea Legislativa  
Presente.-

Oficio No. 1255.-

Firma: \_\_\_\_\_

Ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia se inició el proceso de inconstitucionalidad con referencia 165-2016, promovido por el ciudadano **Ricardo Antonio Mena Guerra**, a fin que se declarara la inconstitucionalidad de los artículos 226 y 246 letra b del Código Tributario, por la supuesta transgresión a los artículos 12 y 246 de la Constitución.

En el citado proceso, la Sala de lo Constitucional emitió sentencia a las 12:50 horas del 9/5/2022, la cual se remite íntegramente fotocopiada.

En dicha sentencia, entre otros aspectos, se dispone lo siguiente:

“1. *Sobreséase* el presente proceso respecto de: a) el artículo 226 del Código Tributario, en relación con la supuesta infracción del principio de culpabilidad en materia administrativa sancionatoria (artículo 12 de la Constitución); y b) el artículo 246 letra b del Código Tributario, en relación con la supuesta infracción del principio de proporcionalidad (art. 246 de la Constitución), específicamente sobre el subprincipio de necesidad. Esta decisión se debe a que respecto de tales puntos no se configuró un contraste normativo que pudiera ser resuelto por este Tribunal.

2. *Declárase*, de un modo general y obligatorio, que en el artículo 246 letra b del Código Tributario *no existe la inconstitucionalidad alegada* por la supuesta violación al principio de proporcionalidad en materia sancionatoria tributaria (artículo 246 de la Constitución). Esta decisión se debe a que la imposición de una sanción al que incumple el deber legal de retener los impuestos no es una medida irrazonable, pues persigue un fin constitucionalmente legítimo; la sanción corresponde a la gravedad de la conducta que pretende reprimirse mediante su imposición; no se justificó que las medidas alternas fuesen igualmente idóneas que la prevista en el objeto de control; hay coherencia entre la infracción y la sanción, pues el porcentaje del 75% de los tributos no retenidos es menor a la cantidad dejada de percibir por el Estado, y no se justificó que dicho porcentaje fuera irrazonable.

3. *Notifíquese* la presente resolución a todos los intervinientes.

4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, para lo cual deberá remitirse copia al Director de dicho órgano oficial.”

Lo que comunico para los efectos legales correspondientes.

**DIOS UNIÓN LIBERTAD**



**René Aristides González Benítez**  
**Secretario de la Sala de lo Constitucional**  
**Corte Suprema de Justicia.-**

**Inconstitucionalidad**

**Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.** San Salvador, a las doce horas con cincuenta minutos del nueve de mayo de dos mil veintidós.

*Agréguese* a sus antecedentes el escrito presentado por el actor el 24 de noviembre de 2021, en el que solicita información sobre el estado de este proceso.

El presente proceso fue promovido por el ciudadano Ricardo Antonio Mena Guerra, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 226 y 246 letra b del Código Tributario<sup>1</sup> (CT), por la supuesta vulneración de los arts. 12 y 246 Cn.

*Una vez analizados los argumentos, se realizan las siguientes consideraciones:*

**I. Objeto de control.**

“Infracción.

Artículo 226.- Constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos legales”.

**Incumplimiento de la Obligación de Retener y Percibir**

“Artículo 246.- Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de retener y percibir:

[...]

b) No retener o no percibir el impuesto respectivo existiendo obligación legal de ello. Sanción: Multa correspondiente al setenta y cinco por ciento sobre la suma dejada de retener”.

**II. Argumentos de los intervinientes.**

1. A) El actor sostiene que el art. 226 CT viola el principio de culpabilidad (art. 12 Cn.), pues para la imposición de una sanción es indispensable que el sujeto haya obrado de forma dolosa o culposa. Esto es así porque la responsabilidad objetiva está proscrita.

En ese contexto, alega que el art. 226 CT prevé dos modelos de infracción: a) toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en el Código Tributario y en otras leyes tributarias, sean de carácter sustantivo o formal; y, b) conductas dolosas tipificadas y sancionadas por los precitados cuerpos normativos. De ellas, la primera modalidad riñe con el principio de culpabilidad, porque

---

<sup>1</sup> Dicho código fue aprobado por medio del Decreto Legislativo n° 230, de 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial n° 241, tomo 349, de 22 de diciembre de 2000.

no basta que se impute una infracción y se sancione exclusivamente bajo la base de responsabilidad objetiva de un resultado, sino que también se requiere que haya sido cometida con intención o, al menos, de forma imprudente.

B) Por otro lado, aduce que el art. 246 letra b parte final CT contraviene el principio de proporcionalidad (art. 246 Cn.). Para justificarlo, señala que dicho precepto contiene una sanción por no retener o percibir el impuesto respectivo cuando exista la obligación de hacerlo. Sin embargo, advierte que la prestación de la retención no conlleva remuneración alguna, sino una colaboración que los particulares realizan al Estado, que requiere identificar las operaciones que están sujetas a retención, para lo que deben interpretarse diversas normas y hacerlas encajar en las operaciones realizadas. Por lo anterior, aunque la retención no genera una renta para el agente, es este quien resulta sancionado con una multa equivalente al 75% de lo que no retuvo por faltar a tal colaboración. Porcentaje que el actor considera desproporcional.

a) En ese orden, alega que tal medida es irrazonable e inidónea, pues no hay justificación para imponer el 75% sobre la suma dejada de retener. Esto es así porque no es razonable que en el caso de la evasión no intencional (art. 253 CT) la multa es del 25% del tributo a pagar, pero la falta de retención se sanciona con el 75% del monto dejado de retener. De igual modo, en el caso de la evasión intencional (art. 254 CT), la multa es del 50% del tributo a pagar, pero en el incumplimiento de la colaboración gratuita se sanciona con el 75% de lo no retenido. Con base en tales ejemplos, señala que la elección del porcentaje único del 75% del monto dejado de retener no está objetivamente justificada.

Añade que la sanción será idónea si consigue los fines perseguidos, pero para lograrlos debe existir proporcionalidad respecto de los comportamientos ilícitos reprimidos, de manera que el legislador debe establecer un baremo de sanciones e incluir criterios de dosimetría punitiva, para que los aplicadores puedan graduar la sanción que corresponda a cada caso, según las circunstancias objetivas y subjetivas correspondientes. Asimismo, sostiene que, aunque se admitiera que la multa refleja alguna proporción, en realidad no lo hace, ya que no se relaciona con la intencionalidad ni con algún beneficio percibido, sino que guarda relación con la persona generadora de la renta, la cual es diferente del agente de retención, quien no ha reflejado capacidad económica.

b) Por último, afirma que la sanción incumple el subprincipio de necesidad, ya que existe un catálogo de medidas que limitan en menor proporción el derecho de propiedad. El legislador pudo haber elegido entre: a) que el 75% sobre la suma no retenida fuera el máximo a imponer; b) establecer un máximo y un mínimo para que se aplicara según las atenuantes y agravantes de cada caso; c) que la sanción no estuviese vinculada con la suma no retenida, sino con multas en rangos de salarios mínimos; d) establecer porcentajes menores calculados sobre la suma no retenida. En consecuencia, si la finalidad de la norma es el cumplimiento de la obligación de colaboración en la recaudación, ello puede ser alcanzado con medios menos gravosos, que permitan adecuar la sanción a cada caso concreto.

2. La Asamblea Legislativa rindió su informe en los siguientes términos:

A) Sobre el art. 226 CT, sostiene que para imponer una sanción es indispensable que el sujeto haya obrado dolosa o culposamente. Pero, de conformidad con el art. 8 del Código Civil, nadie puede alegar ignorancia de ley, por lo que todas las personas en el territorio nacional están sujetas a las leyes. Consecuentemente, lo regulado en el Código Tributario es obligatorio para todos los ciudadanos y, por tanto, el art. 226 CT debe interpretarse en su contexto para poder aclarar su sentido.

B) Con respecto al art. 246 letra b CT, señala que la culpabilidad también comprende la omisión de los deberes que por ley se imponen. Por ello, tal precepto obliga a retener o percibir el impuesto respectivo a determinados sujetos, debido a la posición especial que tienen. Si tal labor se incumple, los obligados deben pagar al Estado el valor dejado de retener, e incluso por los respectivos intereses. En ese sentido, la multa del 75% del valor dejado de percibir es una cuantía que el legislador puede establecer, de acuerdo con su libertad de configuración. En el caso concreto, la sanción es menor que la suma que ha dejado de recibir el Estado, es decir, que puede recibir un saldo menor al que habría obtenido si se hubiere cumplido con la obligación tributaria. Por tanto, el precepto impugnado establece una sanción coherente con la infracción cometida.

3. A) El Fiscal General de la República señala que el art. 12 Cn. exige que las sanciones se impongan de acuerdo con la individualización de la voluntad y con la acción u omisión cometida por el supuesto infractor. En ese orden, advierte que la sanción descrita en el art. 226 CT solo puede aplicarse ante una conducta dolosa, o cuando menos, culposa. Además, afirma que la sanción se impone de modo meramente aritmético y no se valora la culpabilidad del sujeto activo, a fin de aplicar la dosimetría de la sanción, ya sea por dolo o culpa. En consecuencia, una sanción fija impide que en el Derecho Administrativo Sancionador se observe el principio de culpabilidad.

B) En torno al art. 246 letra b parte final CT, expresa que el sujeto pasivo tiene la obligación de retener el impuesto respectivo, por lo que, de no hacerlo, incurre en una conducta omisiva, debiendo aplicársele la sanción. Pero, esta es desproporcionada, porque asciende al 75% de la suma que ha dejado de retenerse, mientras que las multas aplicables a la evasión no intencional (art. 253 CT) e intencional (art. 254 CT) son más bajas. En consecuencia, la cuantía de tal sanción es desproporcionada, ya que las obligaciones formales y las sustantivas tienen la misma sanción. Por lo tanto, concluye que la multa no está sujeta a un baremo que mida su gravedad ni incluye criterios de dosimetría punitiva, en los que se pueda apreciar las respectivas circunstancias objetivas y subjetivas.

### III. Depuración de la pretensión.

1. La jurisprudencia de esta Sala ha sostenido que el incumplimiento de los elementos de la pretensión de inconstitucionalidad, sea cual sea la etapa en que se advierta, provoca el

rechazo de la demanda sin trámite completo, es decir, sin sentencia de fondo<sup>2</sup>. Así, este Tribunal ha afirmado que la regulación del sobreseimiento en la Ley de Procedimientos Constitucionales prevista para el proceso de amparo puede extenderse al proceso de inconstitucionalidad<sup>3</sup>. Por tanto, ante la concurrencia de vicios en la pretensión que conlleven a la terminación anormal de un proceso de inconstitucionalidad, se impone forzosamente la aplicación analógica de algunas causales previstas para el proceso de amparo, lo que provoca rechazar su conocimiento de fondo mediante la figura del sobreseimiento, por la imposibilidad de emitir un pronunciamiento que resuelva el contraste constitucional de manera definitiva<sup>4</sup>.

2. En concordancia con lo anterior, es preciso analizar con mayor profundidad la pretensión formulada por el actor. Según lo consignado en el considerando II 1 A) de esta sentencia, uno de los motivos de inconstitucionalidad alegada es la incompatibilidad entre el art. 226 CT y el principio de culpabilidad (art. 12 Cn.).

A) Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha explicado que dicho principio adopta al menos tres significados: a) como un principio limitador del *ius puniendi* estatal, y que prohíbe la imposición de una pena sin la existencia de dolo o culpa<sup>5</sup>; b) de igual forma, la sanción penal no puede sobrepasar la correspondiente proporción con las formas de responsabilidad, como un nivel de análisis subsecuente a la antijuridicidad, en el ámbito de la teoría del delito<sup>6</sup>; c) finalmente, desde esta óptica, la culpabilidad supone la reprochabilidad del sujeto por la realización de un ilícito penal, como una circunstancia que debe ser acreditada por los órganos acusadores dentro del proceso penal, y desvirtuar con ello la situación de inocencia de la que goza el imputado durante la tramitación del procedimiento criminal hasta la existencia de una sentencia condenatoria firme<sup>7</sup>.

En sentido, se advierte que todas las implicaciones del principio de culpabilidad presuponen el ejercicio del derecho punitivo, es decir, la posibilidad de aplicar alguna sanción. Si falta la posibilidad de sancionar, no puede hablarse de derecho punitivo. Entonces, no tienen aplicación los principios propios del derecho sancionatorio, entre los que se encuentra el principio de culpabilidad.

B) Al aplicar lo anterior al caso concreto, se observa que el demandante considera que el art. 226 CT instituye como infracción toda acción u omisión que implique desobedecer normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza —sustantivas o formales—, contenidas en el Código Tributario y en las leyes tributarias respectivas, además de las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos cuerpos legales. Es decir, en cuanto a lo que se considera infracción, el primer tipo de conductas suponen el solo incumplimiento de

---

<sup>2</sup> Sentencias de 3 de diciembre de 2014 y 14 de diciembre de 2012, inconstitucionalidades 21-2011 y 103-2007, respectivamente.

<sup>3</sup> Auto de 2 de septiembre de 1998, inconstitucionalidad 12-98.

<sup>4</sup> Auto de 2 de septiembre de 2005, inconstitucionalidad 51-2003.

<sup>5</sup> Sentencia de 1 de abril de 2004, inconstitucionalidad 52-2003 AC.

<sup>6</sup> Sentencia de 5 de octubre de 2011, inconstitucionalidad 54-2005.

<sup>7</sup> Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 4 de diciembre de 2008, proceso contencioso administrativo 47-2008.

un precepto normativo, con prescindencia del elemento volitivo de la conducta, porque el incumplimiento de una norma tributaria (formal o sustantiva) constituye una infracción en sí misma, sin requerir alguna forma de culpabilidad.

Sin embargo, es preciso señalar que el art. 226 CT no contempla ninguna consecuencia jurídica, porque no menciona la posibilidad de imponer una sanción ni tampoco la establece. Por tanto, aunque el concepto de “infracción”, desde el punto de vista doctrinario, traiga aparejado la idea de una sanción, en términos estrictamente normativos, *el precepto impugnado no contempla siquiera la posibilidad de sancionar ni se remite a algún precepto sancionatorio*. Por el contrario, el art. 226 CT únicamente pretende definir lo que, a criterio del legislador, ha de entenderse como infracción, sin que lo regulado incluya o contemple la posibilidad de sancionar por el mero incumplimiento de una norma tributaria.

C) Entonces, el contenido previsto en el art. 226 CT no guarda relación con el principio de culpabilidad, pues este presupone la posibilidad de aplicar el derecho punitivo. Pero si falta esa posibilidad de sancionar, no puede hablarse de Derecho Administrativo Sancionatorio, por lo que tampoco resultan aplicables los principios que le son propios, entre los que se haya el de culpabilidad. En consecuencia, dado que el fundamento material de la pretensión es deficiente, no se ha planteado un contraste normativo que pueda ser resuelto por esta Sala, por lo que corresponde *sobreseer el proceso en este punto*.

3. Por otra parte, esta Sala advierte que el actor ha sostenido que el art. 246 letra b CT regula una sanción que inobserva el principio de proporcionalidad (art. 246 Cn.) en relación con los subprincipios de idoneidad y de necesidad.

A) Sobre el principio de proporcionalidad, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que opera como un criterio estructural de carácter escalonado que sirve para determinar si una medida de intervención a derechos fundamentales está justificada o no por la Constitución<sup>8</sup>. Posee dos variantes: la prohibición de exceso y la prohibición de protección deficiente<sup>9</sup>. Para los efectos de la presente resolución, solo interesa analizar el funcionamiento de la primera vertiente, cuya estructura está compuesta por tres elementos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto (o ponderación)<sup>10</sup>.

El carácter escalonado consiste en que si la medida analizada no supera el examen de idoneidad, el Tribunal debe declarar su inconstitucionalidad sin continuar con el siguiente paso<sup>11</sup>. Lo mismo ocurriría si concluye que un fin es legítimo y que el medio es idóneo para su obtención, pero en el escaño de necesidad considerare que existe una medida alternativa con igual idoneidad, que limita en menor grado el derecho fundamental o el principio de que se trate.

<sup>8</sup> Sentencia de 4 de junio de 2021, inconstitucionalidad 5-2016.

<sup>9</sup> Reconocido por la jurisprudencia constitucional desde el año 2018. Véanse los autos de 10 de diciembre de 2018 y de 14 de diciembre de 2018, inconstitucionalidades 23-2018 y 35-2018, por su orden.

<sup>10</sup> Sentencia de 4 de junio de 2018, inconstitucionalidad 47-2015.

<sup>11</sup> Auto de 10 de diciembre de 2018, inconstitucionalidades 23-2018.

En otras palabras, es un test cuya aplicación se desarrolla en tres etapas sucesivas y cuya prosecución hacia la siguiente depende del agotamiento de la etapa anterior.

Según tal regla argumentativa, cuando se alega la violación al principio de proporcionalidad, es necesario que los actores eviten la usual confusión de no advertir que el avance de una etapa hacia la siguiente depende necesariamente del agotamiento de la anterior<sup>12</sup>: la necesidad de una medida debe analizarse si, y solo si, se ha determinado que es idónea; y la proporcionalidad en sentido estricto solo debe verificarse cuando la medida sea necesaria<sup>13</sup>. Entonces, los “falsos dilemas”<sup>14</sup> no tienen cabida en la ponderación, porque si hay una posibilidad de satisfacer simultáneamente ambos derechos en colisión, no hay razón alguna para sostener que la medida es necesaria, sino lo contrario. En consecuencia, solo se pondera cuando no hay ninguna otra alternativa distinta a la de hacer ceder uno de los derechos contrapuestos<sup>15</sup>.

B) Al aplicar los postulados anteriores al alegato del actor, se advierte que él ha planteado una argumentación simultánea de no-idoneidad e innecesaridad de la medida contenida en el art. 246 letra b CT. Esto supone que el demandante ha incurrido en la deficiencia argumentativa que se mencionó en el apartado anterior, porque no tomó en cuenta el carácter escalonado del test de proporcionalidad. Entonces, a partir de los precedentes constitucionales sentados, este Tribunal advierte la alegación de innecesaridad del art. 246 letra b CT tiene un fundamento deficiente. Ello, visto que el actor afirmó que la medida es irrazonable e inidónea, pues el porcentaje único del 75% del monto dejado de retener no está objetivamente justificado, pero, a la vez, ha alegado que la sanción incumple el subprincipio de necesidad, porque existen otras medidas que limitan en menor proporción el derecho de propiedad. La alegación de innecesaridad presupone admitir la idoneidad de dicha medida, lo que en el presente caso no se ha hecho.

C) Por tanto, en relación con la supuesta innecesaridad de la sanción prevista en el precepto impugnando, el solicitante incurrió en el error de afirmar de forma simultánea que la medida no era idónea ni necesaria. De tal forma, se rompe con el carácter escalonado del test de proporcionalidad. Consecuentemente, el fundamento material de la pretensión resulta deficiente, por ende, no se ha planteado un contraste normativo que pueda ser resuelto por esta Sala, por lo que corresponde *sobreseer el proceso en este punto*.

#### IV. Problema jurídico por resolver y orden temático de la sentencia.

El problema jurídico que el Tribunal debe resolver es determinar si el art. 246 letra b CT regula una sanción que inobserva el principio de proporcionalidad (art. 246 Cn.) en relación con el subprincipio de idoneidad, debido a que la medida regulada es irrazonable. Para resolver tal cuestionamiento, primeramente (V) se abordará el principio de proporcionalidad en el ámbito

<sup>12</sup> Auto de inconstitucionalidad 23-2018, ya citada.

<sup>13</sup> Auto de inconstitucionalidad 35-2018, precitado.

<sup>14</sup> Hay un falso dilema cuando se reducen las opciones que se analizan a únicamente dos, a menudo drásticamente opuestas, cuando en realidad hay más alternativas.

<sup>15</sup> Sentencia de 19 de agosto de 2020, controversia 8-2020.



del Derecho Administrativo Sancionador. Por último, (VI) se resolverá el motivo de inconstitucionalidad planteado por el actor.

V. El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo Sancionatorio.

1. El principio de proporcionalidad se manifiesta en el ámbito administrativo sancionatorio como una regla de moderación y funcionalidad, ya que, en cada supuesto, solo podrá sancionarse en la medida en que la privación cumpla su finalidad preventiva y represiva<sup>16</sup>. Además, el mencionado principio implica una regla que limita la discrecionalidad, en el sentido de que será la jurisdicción contencioso-administrativa la que controle, cumplidos los requisitos legales, la adecuada aplicación de las medidas impuestas por la autoridad sancionadora competente. Entonces, el ejercicio de la potestad administrativa sancionatoria no es absolutamente libre, sino que está sujeto a los parámetros previamente delimitados en la ley<sup>17</sup> y posteriormente revisados jurisdiccionalmente, si se requiere<sup>18</sup>.

2. A) Ahora bien, el reconocimiento de la potestad sancionadora administrativa conlleva, de forma paralela, la necesidad de la proporcionalidad de las sanciones administrativas en el plano de su formulación normativa<sup>19</sup> y en el de su aplicación por los entes correspondientes<sup>20</sup>. Así, en el plano normativo se observará la proporcionalidad siempre que las sanciones contempladas en la ley o el reglamento sean congruentes con las infracciones respectivas; mientras que, en el plano aplicativo, el principio se cumplirá siempre que las sanciones que se impongan sean proporcionales a la gravedad que comporten los hechos según las circunstancias objetivas y subjetivas<sup>21</sup>.

De esta manera, el principio de proporcionalidad sirve, por un lado, como límite a la discrecionalidad de la actividad administrativa sancionatoria, procurando la correspondencia y vinculación que debe existir entre las infracciones cometidas y la gravedad o severidad de las sanciones impuestas por el ente competente; y, por otro, como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones a derechos y garantías constitucionales siempre que la relación entre el fin o fines perseguidos por el legislador y la sanción tipificada como medio para conseguirlo implique su sacrificio excesivo o innecesario, carente de razonabilidad<sup>22</sup>.

B) En el último sentido apuntado, el principio de proporcionalidad implica la prohibición de exceso de las medidas normativas de índole sancionatorio administrativo, las que únicamente podrán ser materializadas cuando su cuantía y extensión resulte idónea, necesaria y proporcionada en estricto sentido para la consecución de fines constitucionalmente legítimos<sup>23</sup>. 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

<sup>16</sup> Sentencia de 19 de febrero de 2007, amparo 409-2005.

<sup>17</sup> Sentencia de 23 de febrero de 2018, amparo 580-2015.

<sup>18</sup> Sentencia de 24 de octubre de 2014, amparo 206-2012.

<sup>19</sup> Auto de 29 de enero de 2018, amparo 846-2016.

<sup>20</sup> Auto de 11 de diciembre de 2020, amparo 506-2019.

<sup>21</sup> Sentencia de 14 de enero de 2016, inconstitucionalidad 109-2013.

<sup>22</sup> Sentencia de 3 de febrero de 2016, inconstitucionalidad 175-2013.

<sup>23</sup> Inconstitucionalidad 109-2013, precitada.

posibles no existen otras que posean igual grado de idoneidad con respecto a la finalidad advertida y que sean menos lesivas o dañosas 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<sup>24</sup>.

3. Ahora bien, respecto de la proporcionalidad o desproporcionalidad de las sanciones, es preciso tener en cuenta que, dependiendo del ámbito del que se trate —conminación legislativa, imposición judicial y cumplimiento de la pena—, las sanciones tienen diferentes justificaciones teóricas, tales como la prevención general, la retribución y la prevención especial, las cuales, a su vez, pueden preponderar unas sobre otras. Así, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que, en el estricto ámbito de la ejecución penitenciaria, las sanciones tienen un claro sentido resocializador, por lo que el tratamiento y el régimen deben aportar condiciones de reintegración al condenado para que, a posteriori, pueda llevar una vida sin reincidir en el delito. Sin embargo, en el ámbito de configuración legislativa, la reeducación y reinserción no son las finalidades únicas ni tienen preponderancia para definir tipos penales y establecer sus respectivas sanciones. En este ámbito, son válidas las finalidades preventivo generales, en razón de la función que el derecho punitivo presta a la sociedad y al Estado de Derecho<sup>25</sup>.

Asimismo, este Tribunal ha señalado que existe un orden jurídico establecido dentro de la Constitución compuesto de valores y principios tan importantes como la vida, la integridad, el patrimonio y el honor —de entre los más representativos—, que conforman la identidad normativa de la sociedad<sup>26</sup>. Por ende, “la función de la pena es asegurar el respeto a tales normas esenciales para la convivencia ciudadana ante quien se muestra desafiante con ellas. En tal sentido, la pena debe asegurar el cumplimiento de tales expectativas de respeto a las normas esenciales que permiten la convivencia pacífica entre todos. Por ello, en el ámbito legislativo se pueden establecer conminaciones que comuniquen al conglomerado general y en especial a los potenciales autores, que existen conductas prohibidas por perturbar de forma intolerable el ejercicio normal y ordinario de los derechos fundamentales de los ciudadanos<sup>27</sup>.”

En ese sentido, esta Sala ya ha explicado que “la pena es un instrumento importante para salvaguardar el orden normativo de la sociedad y los valores que lo presiden y su aplicación contribuye al mantenimiento de la fidelidad al Derecho como una exigencia primaria. De ahí que sea válido constitucionalmente que en las conminaciones abstractas de la pena no solo se tenga en cuenta el interés resocializador que la misma pueda tener, sino también la importancia

---

<sup>24</sup> Auto de 20 de junio de 2016, inconstitucionalidad 146-2014.

<sup>25</sup> Sentencia de 27 de octubre de 2017, inconstitucionalidad 30-2016.

<sup>26</sup> Sentencia de 24 de agosto de 2015, inconstitucionalidad 22-2007 AC.

<sup>27</sup> Inconstitucionalidad 30-2016, precitada.

del valor social protegido por la norma, el menoscabo o la puesta en riesgo del interés tutelado y la forma de comisión utilizada por el agente delictivo”<sup>28</sup>.

4. En cuanto a las sanciones fijas y el principio de proporcionalidad, este Tribunal también ha sostenido “que la idoneidad de la sanción fija puede estar precisamente en su función preventiva o disuasoria, que es parte de las funciones del ordenamiento punitivo”<sup>29</sup>. Y cuando se alegue la existencia de medidas de menor gravedad para conseguir el mismo fin, se debe “justificar la equivalencia de idoneidad que ellas deben tener, pues no basta con afirmarlo así”<sup>30</sup>. Entonces, constitucionalmente es válido establecer ilícitos cuyas sanciones sean fijas y procuren la prevención general de aquellas conductas que amenacen o lesionen intereses jurídicos de gran envergadura, cuya garantía justifique la configuración de sanciones fijas severas, con una intensidad proporcional a la importancia del interés que se quiere resguardar.

5. Ahora bien, cuando se trate de sanciones en el ámbito tributario, para valorar la proporcionalidad de estas debe tenerse presente que el pago de los tributos es esencial para la propia existencia del Estado. Por esa razón, la jurisprudencia constitucional ha explicado que “entre los deberes de los ciudadanos sobresale el de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, que se cumplirá en la medida de la contribución que la ley disponga”<sup>31</sup>. Asimismo, se ha señalado que “la participación en la financiación del Estado a través del pago de tributos por todas las personas —naturales o jurídicas— con capacidad adquisitiva es un asunto pacíficamente aceptado en la sociedad salvadoreña. Las cargas tributarias y el pago de tales erogaciones pueden considerarse parte de los deberes jurídicos asumidos por la colectividad como imprescindibles para la propia existencia del ente estatal y para la consecución de los fines ligados al bien común que le justifican —art. 1 Cn.—. Por tanto, [...] su impago podría ser calificado como algo negativo, antiético, deshonesto [...], dicho asunto tiene trascendencia pública”<sup>32</sup>.

En efecto, la recaudación tributaria es una cuestión tan relevante, que este Tribunal, con el objeto de no afectar los intereses tributarios, ha modulado los efectos de sus pronunciamientos, tomando en consideración la trascendencia que la recaudación de tributos tiene para el Estado y su relación con los derechos fundamentales. Así, esta Sala ha resuelto que “a fin de evitar la posible situación de insolvencia en el presupuesto en ejecución que, a su vez, pueda afectar la consecución de las políticas públicas y la protección de derechos fundamentales de naturaleza social”, es “oportuno diferir los efectos de [su] decisión”<sup>33</sup>.

6. De las consideraciones anteriores se colige que en el ámbito de la configuración legislativa es válido que la gravedad de una sanción se cimente en la trascendencia del interés que pretende resguardarse a través de esta, con la finalidad de conseguir una prevención general.

<sup>28</sup> Inconstitucionalidad 30-2016, ya referida.

<sup>29</sup> Auto de revocatoria de 4 de noviembre de 2016, inconstitucionalidad 110-2015.

<sup>30</sup> Inconstitucionalidad 110-2015, ya citada.

<sup>31</sup> Sentencia de 13 de mayo de 2016, inconstitucionalidad 65-2014.

<sup>32</sup> Sentencia de 15 de febrero de 2017, inconstitucionalidad 136-2014 AC.

<sup>33</sup> Verbigracia, en la sentencia de 28 de mayo de 2018, inconstitucionalidad 96-2014.

Asimismo, la idoneidad de la sanción fija puede fundamentarse en su función preventiva o disuasoria, que es parte de las funciones del ordenamiento punitivo. Y ello no infringe el principio de proporcionalidad, porque la sanción se corresponde con la conducta que pretende reprimirse mediante su imposición.

#### VI. Resolución del problema jurídico.

Para determinar si existe la violación constitucional planteada, corresponde analizar el contenido del objeto de control en relación con los alegatos de los intervinientes. Así, el art. 246 letra b CT establece que la omisión de retener o percibir el impuesto respectivo cuando haya obligación legal de ello, se multará con un monto del 75% sobre la suma dejada de retener. Por tanto, se advierte que dicha disposición establece una infracción administrativa cuya sanción se calculará en relación con el monto del impuesto no retenido, estableciendo para tal cálculo un porcentaje fijo del 75% de dicho valor.

1. Para sustentar la inconstitucionalidad del precepto impugnado se han expuesto los siguientes argumentos:

A) El actor considera que dicha medida infringe el principio de proporcionalidad, debido a que la retención es una colaboración que los particulares realizan al Estado, de manera que el agente de retención no es quien genera la renta gravada, pero se le sanciona por faltar a tal colaboración, y aunque dicha falta provenga de error u otra razón, resulta multado con el 75% de lo que no retuvo. También afirma que la sanción no es congruente con la infracción prevista, en tanto que el agente de retención solo incumple un deber de colaboración y la multa no refleja proporción, porque no se relaciona con la intencionalidad ni con algún beneficio percibido, sino con la persona generadora de la renta, la cual es diferente del agente de retención, quien no ha reflejado capacidad económica. Por su parte, la Asamblea Legislativa considera que la obligación que tienen determinados sujetos de retener o percibir el impuesto respectivo surge de la posición especial de estos, por lo que, si no lo hicieran, deberán responder frente al Estado por el valor dejado de retener.

En cuanto a estos argumentos, es preciso advertir que el pago de los tributos es esencial para la propia existencia del Estado y está indisolublemente vinculado con la protección de los derechos fundamentales, por lo que es uno de los principales deberes ciudadanos. Asegurar la recaudación tributaria es crucial para los intereses públicos. Entonces, es necesario que los sujetos que tengan el mandato legal de retener o percibir impuestos cumplan con dicha obligación, dado que ellos son el nexo entre los sujetos pasivos de los impuestos y el Estado, como sujeto activo. Los agentes de retención son quienes ejecutan la recaudación de los impuestos creados por el legislador, por lo que tal actividad no debe verse como una simple colaboración cuyo incumplimiento no significa una omisión grave. Por el contrario, se trata de un asunto de interés público y su inobservancia puede justificar la imposición de una sanción severa. Además, como lo señala la Asamblea Legislativa, la obligación de retener o percibir se establece en razón de las particulares condiciones que muestra el agente de retención.

Por tanto, el deber de retención no constituye una medida colaborativa con el Estado, sino una obligación en estricto sentido, por lo que la imposición de una sanción por el incumplimiento de la obligación legal de retener los impuestos, en los términos expuestos, no constituye una medida irrazonable, porque persigue un fin constitucionalmente legítimo.

B) Ahora bien, también se ha planteado que el porcentaje único de la multa es irrazonable, lo que la vuelve inidónea, pues no hay justificación para imponer el 75% sobre la suma dejada de retener. El peticionario y el Fiscal señalaron que no es razonable que en el caso de la evasión no intencional la multa sea del 25% del tributo a pagar (art. 253 CT) y que la evasión intencional sea del 50% (art. 254 CT), pero en el incumplimiento de una colaboración gratuita se sanciona con el 75% de lo no retenido. Asimismo, ambos consideran que el art. 246 letra b CT debe incluir un baremo de sanciones y criterios de dosimetría punitiva, para que los aplicadores puedan graduar el monto de la sanción según las circunstancias objetivas y subjetivas de cada caso.

a) Inicialmente, es preciso indicar que las multas aludidas por los citados intervinientes no son comparables con la multa regulada en el objeto de control, pues aquellas se relacionan con el impago —intencional o no— de los impuestos adeudados por una persona. Por tanto, se trata de una obligación tributaria propia, individualizada y concreta. En cambio, en el art. 246 letra b CT el supuesto normativo es mucho más amplio, porque la omisión de percibir o retener los impuestos implica el impago por parte de todos los sujetos pasivos relacionados con el infractor, de manera que trasciende del mero incumplimiento de los impuestos a los que está obligado un sujeto concreto. De tal forma, el potencial perjuicio que esa omisión puede provocarle al fisco, y, por ende, al Estado como tal, no es comparable con el posible perjuicio perpetrado por la evasión fiscal propia de un sujeto pasivo particular, independientemente si esta es intencional o no. Entonces, desde esta sola perspectiva, es válido que la sanción regulada en el objeto de control sea mayor que la de los casos de evasión fiscal propia, de manera que tampoco con estos argumentos se ha logrado configurar la vulneración constitucional alegada.

b) En cuanto a la inidoneidad de la sanción prevista en el art. 246 letra b CT, debido a que tiene un porcentaje fijo, en tanto que carece de un baremo de sanciones y de criterios de dosimetría punitiva que permitan a los aplicadores graduar su monto según las circunstancias objetivas y subjetivas de cada caso concreto, esta Sala advierte que, como ya se explicó —punto V.4—, la jurisprudencia constitucional ha reconocido la idoneidad de las sanciones fijas, pues ello puede relacionarse con la función preventiva o disuasoria propia del ordenamiento punitivo. Asimismo, ya se indicó —apartado V.3— que en el ámbito legislativo se pueden establecer conminaciones que expresen la existencia de conductas prohibidas y reprimidas severamente, porque perturban de forma intolerable el ejercicio normal y ordinario de los derechos fundamentales de los ciudadanos. De manera que es válido constitucionalmente que en las conminaciones abstractas de la sanción se tenga en cuenta el valor protegido por la norma.

En este caso, se protege el financiamiento de todo el aparato estatal mediante la recaudación de impuestos, para lo cual resulta crucial el acto de su retención por parte de los obligados legalmente a ello. Entonces, ya se acotó que es válido constitucionalmente establecer ilícitos cuyas sanciones sean fijas, que procuren la prevención general de aquellas conductas que amenacen o lesionen intereses jurídicos de gran envergadura, como la recaudación tributaria, cuya garantía justifica la configuración de sanciones fijas severas, con una intensidad que resulte proporcional a la importancia del interés que se quiere resguardar. En ese orden, calcular el monto de la sanción mediante el porcentaje del 75% del valor de los tributos no retenidos se justifica en la función preventiva o disuasoria propia del ordenamiento punitivo.

Por otra parte, en el apartado V.4 de esta sentencia se señaló que cuando se alegue la existencia de otras medidas para conseguir el mismo fin perseguido por la norma objetada, *se debe justificar la equivalencia de idoneidad que ellas deben tener, de manera que no basta afirmar que son igualmente idóneas*. Sin embargo, en el caso concreto, los argumentos del solicitante no han justificado tal circunstancia, ya que solo ha mencionado que el fin perseguido por el objeto de control se puede alcanzar mediante otras medidas, pero sin exponer razones que justifiquen tal aserción. De tal modo, tampoco en este punto se configura la inconstitucionalidad alegada.

2. En ese sentido, este Tribunal advierte que el objeto de control efectivamente incide en el derecho de propiedad del agente de retención, pues la multa respectiva implica un gravamen sobre su patrimonio, pero no se logró argumentar que infrinja el principio de proporcionalidad (art. 246 Cn.), dado que la creación de la sanción cuestionada se ubica dentro de las potestades regulatorias reconocidas al legislador en materia administrativa sancionatoria. Ello, en vista de que en el ámbito de la configuración legislativa del objeto de control es válido que la gravedad de la sanción se base en la trascendencia del interés público que involucra la recaudación de impuestos, a fin de conseguir una prevención general de su impago.

Asimismo, no se trata de una multa fija, pues su valor se calcula en proporción con el monto de los tributos no retenidos en cada caso concreto, de manera que, si la cuantía de lo no retenido es exigua, también lo será multa, pero si esta es alta, el monto de la multa se incrementará, porque el monto de los tributos no retenidos es alto. Además, es de hacer notar que, como lo alegó la autoridad demandada, hay coherencia entre la infracción y la sanción, en la medida que el porcentaje del 75% es menor a la cantidad dejada de percibir por el Estado. Es decir, la afectación que sufre el infractor es inferior a la que soporta el fisco, en tanto que la multa no es equivalente al perjuicio provocado, pues no asciende al 100% de los tributos no retenidos, sino que se trata de un porcentaje 25% menor. Entonces, desde esa perspectiva, aunque se trate de un porcentaje fijo para calcular el monto de la multa, esta siempre será inferior al perjuicio patrimonial provocado por el infractor. Y, en este caso, el actor no logró argumentar que la potestad de configuración legislativa punitiva se hubiere ejercido desproporcionadamente.

3. En consecuencia, bajo los términos planteados en la demanda, el art. 246 letra b CT no infringe el principio de proporcionalidad en relación con el subprincipio de idoneidad, porque la imposición de una sanción al que incumple el deber legal de retener los impuestos no es una medida irrazonable, dado que persigue un fin constitucionalmente legítimo; la sanción corresponde a la gravedad de la conducta que pretende reprimirse mediante su imposición; no se justificó que las medidas alternas fuesen igualmente idóneas que la prevista en el objeto de control; hay coherencia entre la infracción y la sanción, pues el porcentaje del 75% de los tributos no retenidos es menor a la cantidad dejada de percibir por el Estado, y no se justificó que dicho porcentaje fuera irrazonable.

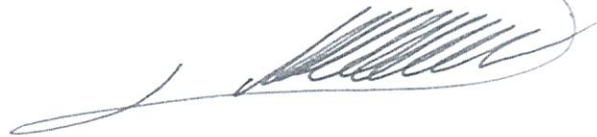
**POR TANTO**, con base en las razones expuestas, disposiciones constitucionales citadas y artículos 183 de la Constitución y 10 y 11 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en nombre de la República de El Salvador, esta Sala **FALLA**:

1. *Sobreséase* el presente proceso respecto de: a) el artículo 226 del Código Tributario, en relación con la supuesta infracción del principio de culpabilidad en materia administrativa sancionatoria (artículo 12 de la Constitución); y b) el artículo 246 letra b del Código Tributario, en relación con la supuesta infracción del principio de proporcionalidad (art. 246 de la Constitución), específicamente sobre el subprincipio de necesidad. Esta decisión se debe a que respecto de tales puntos no se configuró un contraste normativo que pudiera ser resuelto por este Tribunal.

2. *Declárase*, de un modo general y obligatorio, que en el artículo 246 letra b del Código Tributario *no existe la inconstitucionalidad alegada* por la supuesta violación al principio de proporcionalidad en materia sancionatoria tributaria (artículo 246 de la Constitución). Esta decisión se debe a que la imposición de una sanción al que incumple el deber legal de retener los impuestos no es una medida irrazonable, pues persigue un fin constitucionalmente legítimo; la sanción corresponde a la gravedad de la conducta que pretende reprimirse mediante su imposición; no se justificó que las medidas alternas fuesen igualmente idóneas que la prevista en el objeto de control; hay coherencia entre la infracción y la sanción, pues el porcentaje del 75% de los tributos no retenidos es menor a la cantidad dejada de percibir por el Estado, y no se justificó que dicho porcentaje fuera irrazonable.

3. *Notifíquese* la presente resolución a todos los intervinientes.

4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, para lo cual deberá remitirse copia al Director de dicho órgano oficial.





...NUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN

