



Hora: 11:13
Recibido el: 25 MAY 2022
Rdr: [Signature]

SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
TEL. 2271-8888 – FAX 2281-0781

DM

San Salvador, 20 de Mayo de 2022.

ASUNTO: Se comunica sentencia pronunciada en el proceso de Inconstitucionalidad referencia: **82-2020**.

Asamblea Legislativa
Órgano Legislativo
Presente.

Oficio: 1212

Ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia se inició proceso de inconstitucionalidad clasificado con la referencia número **82-2020**, por medio de demanda presentada por el ciudadano Luis Eduardo Hernández Serrano, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del art. 262 número 1 del Código Tributario, por la supuesta violación al artículo 11 inciso 1º parte final de la Constitución.

En el aludido proceso de inconstitucionalidad la Sala de lo Constitucional, pronuncio sentencia de las doce horas con diez minutos del 18/05/2022, la cual se remite íntegramente fotocopiada para su completo conocimiento.

En la sentencia mencionada, entre otros puntos, se dispuso lo siguiente:

“1. *Declárese inconstitucional*, de modo general y obligatorio, el artículo 262 número 1 del Código Tributario, por vulnerar la prohibición de la múltiple persecución o juzgamiento (artículo 11 inciso 1º parte final de la Constitución). La razón que fundamenta esta decisión se centra en que la reincidencia —como criterio agravatorio respecto de las consecuencias jurídicas de multa y cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas— constituye un parámetro que se toma en cuenta en la dosificación de la multa tributaria, lo que implica considerar un hecho que fue juzgado anteriormente para la imposición de una nueva sanción administrativa. (...)”

Lo que comunico para los efectos legales correspondientes.

ASAMBLEA LEGISLATIVA
Leído en el Pleno Legislativo el:

Firma: _____

DIOS UNIÓN LIBERTAD



René Arístides González Benítez
Secretario de la Sala de lo Constitucional
Corte Suprema de Justicia

82-2020

Inconstitucionalidad

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

El presente proceso de inconstitucionalidad fue promovido por el ciudadano Luis Eduardo Hernández Serrano, a fin de que este Tribunal declare la inconstitucionalidad del art. 262 n° 1 del Código Tributario¹ (CT), por la supuesta violación al art. 11 inc. 1° parte final Cn.

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

I. Objeto de control.

“Circunstancias Agravantes de Sanciones

Artículo 262.- Las sanciones serán agravadas en los casos y formas siguientes:

- 1) Cuando exista reincidencia. Se entenderá que hay reincidencia cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de tres años contado a partir del día siguiente a aquel en que adquiriera estado de firmeza la resolución mediante la cual la administración tributaria impuso la primera sanción. En los casos de sanciones pecuniarias que no tengan señalada una sanción específica por razones de reincidencia, la sanción se incrementará en un setenta y cinco por ciento y en el caso de incumplimientos constatados por fedatario se aplicará por la reincidencia la sanción de cierre; y,”

En el proceso han intervenido el demandante, la Asamblea Legislativa y el Fiscal General de la República.

II. Alegaciones de los intervinientes.

I. El actor aduce que el art. 262 n° 1 CT vulnera el art. 11 inc. 1° Cn., pues el núcleo de la agravante tributaria se sustenta en una sanción impuesta anteriormente. Para él, la prohibición de la múltiple persecución es el derecho que tiene toda persona a no ser enjuiciado o sancionado dos veces por la misma causa. En otras palabras, en no ser objeto de dos decisiones que afecten de modo definitivo su esfera jurídica cuando se trate de un mismo hecho conocido por autoridades judiciales o administrativas.

Con base en lo anterior, alega que en el presente caso, cuando un administrado es sancionado por una infracción y vuelve a cometer otra similar en un término no mayor de 3 años, será sancionado hasta por un setenta y cinco por ciento de la sanción que se le debería imponer

¹ Dicho código fue aprobado mediante el 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. El precepto impugnado fue reformado por el Decreto Legislativo n° 497, de 28 de octubre de 2004, publicado en el Diario Oficial n° 231, tomo 365, de 10 de diciembre de 2004.

por la segunda ocasión; lo cual puede llegar hasta el cierre de establecimiento. Por tanto, considera que el objeto de control es inconstitucional.

2. La Asamblea Legislativa sostuvo que el precepto impugnado prevé una sanción administrativa y que, en esencia, es un mal aplicado a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal, a resultas de un procedimiento administrativo, con una finalidad puramente represora. En ese orden, afirmó que no existe un doble juzgamiento en el precepto cuestionado, sino que es una circunstancia que deviene por el incumplimiento reiterado de una acción administrativa. Por ende, a su juicio, el actor, por un lado, confunde lo que es la responsabilidad administrativa de lo que es el doble juzgamiento; y, por el otro, desconoce que en el Derecho Administrativo ha establecido diferentes campos de regulación, fiscalización, protección, garantía y sanción.

Para justificar lo anterior, alegó que el artículo objetado no cumple ninguno de los elementos que componen la prohibición de la múltiple persecución. En su opinión, “no existe una duplicidad de resoluciones sobre el mismo hecho, sino la habitualidad en cometer la misma infracción en perjuicio de la administración tributaria, por lo que el aumento al porcentaje del 75% con relación a la multa o el cierre del establecimiento es una consecuencia de acción reiterada en detrimento de la administración”. Por ello, pidió que se desestime la inconstitucionalidad alegada.

3. El Fiscal General de la República manifestó que la agravante contenida en el art. 262 n° 1 CT no sanciona en diferentes momentos la misma conducta y los mismos hechos. Tampoco se castiga por desobedecer doblemente la ley. Más bien, se impone una consecuencia jurídica por cada infracción cometida de naturaleza diferente y esto es esencial para proteger los fines del Estado y la sanidad de la Hacienda Pública. Afirmó que debe tenerse presente que es la recaudación tributaria lo que permite desarrollar planes y proyectos que inciden en la ciudadanía.

Consideró que la aplicación de la reincidencia en el presente caso se encuentra sustentada en una serie de principios y garantías que permiten una eficaz labor de la Administración y brindan una seguridad jurídica a los administrados. Para él, se trata de una pretensión de castigo que se enfoca en la protección de un bien jurídico distinto al que se establece en los preceptos generales y en el que se protege el interés colectivo de los administrados en general. Por lo tanto es “aceptable para su uso legislativo y aplicación sobre cosa juzgada material lo cual equivale a su indiscutibilidad”. Por ello, solicitó que se declare que no existe la inconstitucionalidad alegada.

III. Determinación del problema jurídico y del orden temático de la sentencia.

En virtud de los argumentos expuestos por los intervinientes, el problema jurídico que deberá ser resuelto consiste en determinar si la reincidencia prevista en el art. 262 n° 1 CT — como criterio de dosimetría de la sanción administrativa en materia tributaria— contraviene la garantía constitucional de prohibición de la múltiple persecución contenida en el art. 11 inc. 1° parte final Cn. Para resolver tal problema jurídico se seguirá el siguiente orden: (IV) se explicará

en qué consiste la potestad sancionadora de la administración; luego, (V) se desarrollará la prohibición de doble juzgamiento o la múltiple persecución en materia administrativa sancionadora; y, por último, (VI) se resolverá el problema jurídico.

IV. Potestad sancionadora de la administración pública.

1. 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 colectivo². A fin de realizar la satisfacción de los intereses generales, la administración cuenta con un poder, no solo de crear normas —generales y abstractas— de rango inferior al legislativo, sino también para emitir decisiones y hacerlas ejecutar de forma inevitable³. Estas potestades se caracterizan como posibilidades y deberes de actuación que el ordenamiento jurídico atribuye a la administración, para que puedan producir efectos jurídicos en la realidad y tengan la capacidad de imponer al administrado el deber de tolerancia al desarrollarse su ejercicio.

Dentro de ellas, para el caso concreto, interesa resaltar aquellas que se relacionan con el poder sancionatorio de la administración, y cuyo ejercicio puede incidir negativamente en la esfera de los derechos fundamentales de los administrados. En la actualidad, es innegable que a través del Derecho Administrativo Sancionador se pretende garantizar la preservación y restauración del ordenamiento jurídico, mediante la imposición de una sanción que no solo repruebe, sino que también prevenga la realización de todas aquellas conductas contrarias al mismo⁴. Se trata, en esencia, de un poder de sanción ejercido por las autoridades administrativas que opera ante el incumplimiento de los distintos mandatos que las normas jurídicas imponen a los administrados y aún a las mismas autoridades y servidores públicos⁵.

2. Ahora bien, el ejercicio de este poder coercitivo está sujeto a los condicionamientos exigibles a cualquier actuación administrativa, a saber: (i) principio de habilitación previa, según el cual la administración necesita de un respaldo normativo explícito de acuerdo con la reserva de ley formal para intervenir negativamente en los derechos fundamentales de los ciudadanos. De modo que se excluye toda posibilidad de que se pueda imponer limitaciones a los derechos sin norma legal que lo ampare; (ii) principio de proporcionalidad, es decir, debe existir congruencia entre los fines que persigue la actuación administrativa y las medidas de intervención utilizadas; (iii) principio de igualdad, esto es, la actuación administrativa no puede tener como fundamento una discriminación o un tratamiento desigual irrazonable ante los diversos sectores de la población; y (iv) principio *favor libertatis*, de acuerdo con el cual la

² Sentencia de 29 de abril de 2013, inconstitucionalidad 18-2008.

³ Sentencia de 27 de octubre de 2017, inconstitucionalidad 134-2014 AC.

⁴ Sentencia de 13 de febrero de 2015, inconstitucionalidad 21-2012.

⁵ Sentencia de inconstitucionalidad 21-2012, ya citada.

administración —dentro de todos aquellos medios posibles o admisibles para realizar una intervención— debe escoger el que resulte más favorable a los derechos de las personas⁶.

La conjugación de los principios de proporcionalidad y *favor libertatis* genera toda una escala o progresión de la actividad administrativa que puede significar una limitación a derechos fundamentales, a saber: (i) un grado menor de intervención, que conlleva la inscripción en un determinado registro o la obligación de soportar inspecciones; (ii) un grado intermedio, como acontece con la autorización, en el que la administración corrobora que se dan las condiciones exigidas para una actividad; (iii) un grado superior, donde la actividad administrativa se concreta en prohibiciones y mandatos; y (iv) un grado o nivel máximo, en el que se encuentran las restricciones de derechos fundamentales a favor del interés público.

En esa línea, para garantizar una intervención justificada en los derechos, el art. 14 Cn. habilita y condiciona constitucionalmente a la administración pública para que pueda sancionar las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas. Así lo ha reconocido este Tribunal⁷, al establecer el enclave constitucional es válido para el establecimiento de sanciones administrativas. Ahora bien, según el modelo constitucional y democrático del ejercicio del poder político, la potestad sancionatoria está jurídicamente limitada por la ley, entendida esta no únicamente como ley formal, sino también por las disposiciones constitucionales. En efecto, sobre ello versa el principio de legalidad, que determina que toda acción administrativa se presente como un ejercicio de poder atribuido previamente por la ley (art. 15 Cn.), así como delimitado y construido por ella, de manera que no se pueda actuar sin una atribución normativa previa. De esta forma, la ley otorga a la administración facultades de actuación que pueden producir efectos jurídicos, como la imposición de una sanción, que puede ser de diversa naturaleza a las indicadas en el art. 14 Cn., según se ha establecido en varios pronunciamientos de este Tribunal⁸.

3. Por tanto, no debe perderse de vista que dicha potestad sancionadora es una de las facetas que el genérico poder punitivo del Estado muestra frente al administrado o sus servidores. La diferencia que posee con respecto a los ilícitos de naturaleza penal es solo cuantitativa —en razón de la intensidad de la sanción a imponer—. De ahí que la aplicación de los principios y reglas constitucionalizadas que presiden el Derecho Penal sean aplicables al Derecho Administrativo Sancionador, con fundamento en la homogeneización o unidad punitiva, siempre que se atienda a la singularidad en cada uno de sus procedimientos, en respuesta a la naturaleza de los ilícitos y de sus sanciones, así como a la mayor intervención de las sanciones administrativas sobre las penales en el ordenamiento jurídico. Por ello, la aplicación de los principios y garantías que rigen en el ámbito de la legislación penal es igualmente exigible y aplicable en el Derecho Administrativo Sancionador⁹.

⁶ Sentencia de 29 de junio de 2015, inconstitucionalidad 107-2012.

⁷ Sentencia de 13 de diciembre de 1988, controversia 1-88.

⁸ Sentencias de 19 de julio de 2007 y 15 de enero de 2004, amparos 332-2006 y 1005-2002, por su orden.

⁹ Sentencia de inconstitucionalidad 107-2012, ya citada.

Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo Sancionador pues ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales¹⁰.

Es decir, esta Sala sostuvo que las potestades excepcionales de imponer arresto o multa conferidas a la administración deben entenderse en concordancia con toda la Constitución y no en forma aislada, de lo cual se concluye que dichas medidas excepcionales se refieren estrictamente al orden del Derecho Penal, por lo que es pertinente recalcar que la potestad sancionatoria concedida a la administración no se limita a lo taxativamente expuesto por el art. 14 Cn. Lo prescrito en este precepto en cuanto al arresto y la multa son tipo de sanciones que la administración pública puede imponer, entre otras que el orden jurídico establezca¹¹. Partir del supuesto de que la administración no puede sancionar a los administrados que incumplen la ley en el resto de sus campos, sería quitarle la potestad de imperium que le confiere la Constitución, porque la dejaría sin formas eficaces de hacer cumplir el ordenamiento jurídico.

4. Los principios —que sin duda deben adecuarse con la naturaleza del Derecho Administrativo Sancionador, a fin de potenciar su aplicabilidad— disciplinan tanto los ámbitos propios de la heterotutela —relaciones de la administración hacia el exterior de su estructura— y autotutela —relaciones de la administración hacia el interior de su estructura— administrativa, especialmente en los ámbitos de naturaleza sancionatoria.

Mediante la heterotutela, la administración se plantea el resguardo y protección de los bienes jurídicos de naturaleza eminentemente social; o bien, como se ha sostenido en la jurisprudencia constitucional, dicha faceta policial administrativa enfrenta al Estado contra conductas ilegales de los administrados que atentan contra los bienes jurídicos precisados por la comunidad jurídica en que se concreta el interés general¹². En tal sentido, todos los administrados están sujetos al ámbito general de respeto y protección de aquellos aspectos que la comunidad jurídica considera valiosos y que ha elevado a un rango de protección legal mediante leyes penales o administrativas.

V. La garantía de prohibición de la múltiple persecución o juzgamiento.

1. La garantía constitucional relativa a la prohibición de la múltiple persecución o sanción aparece consagrada en el art. 11 inc. 1º parte final Cn. de la siguiente manera: “nadie puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa”. En el ámbito internacional, el art. 14 nº 7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece que “nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual ya haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento de cada país”; y, el art. 8.4 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos prescribe que “[e]l inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”. En el ordenamiento secundario, tal

¹⁰ Sentencia de 17 de diciembre de 1992, inconstitucionalidad 3-92Ac.

¹¹ Sentencia de 23 de septiembre de 2002, amparo 330-2000.

¹² Sentencia de 11 de noviembre de 2003, inconstitucionalidad 16-2001.

garantía está reconocida en los arts. 9 del Código Procesal Penal¹³, 139 n° 6 y 145 de la Ley de Procedimientos Administrativos¹⁴.

La jurisprudencia constitucional ha señalado en diversos pronunciamientos que esta garantía procesal constitucional es indispensable para el mantenimiento de la seguridad jurídica y certeza de los ciudadanos. En particular, se trata de una prohibición dirigida a las autoridades, de no pronunciar más de una de vez, una decisión definitiva respecto de una misma pretensión o petición según sea el caso¹⁵.

En tal sentido, los términos más relevantes que han sido analizados por la jurisprudencia son los de “enjuiciado” y “causa”. El primero se ha entendido como una operación racional y lógica del juzgador —o de la autoridad administrativa de que se trate— mediante la cual se decide definitivamente el fondo del asunto que se encuentra dentro de su competencia¹⁶. En consecuencia, el principio en estudio adquiere sentido en aquellos casos en los que se clausura de forma definitiva una controversia¹⁷. Y el segundo ha sido definido como la identidad absoluta de las pretensiones en el mismo o diversos procesos¹⁸. De ahí que exista una prohibición de pronunciar más de una de vez en relación con una misma pretensión¹⁹.

Ahora bien, para su aplicación se requiere un pronunciamiento de fondo en cuanto a un determinado contenido y la existencia de un procedimiento posterior en el que se constate una identidad en lo relativo al objeto, a los sujetos y a la causa. De ahí que, advirtiendo la denominada “triple identidad” —misma persona, mismos hechos y mismo motivo o enjuiciamiento—, hay una situación impeditiva que prohíbe pronunciarse sobre lo mismo²⁰. En este contexto, se habla, por un lado, de una identidad objetiva relacionada con la coincidencia fáctica y jurídica de los hechos y de las pretensiones; y por el otro, de una identidad subjetiva que se relaciona tanto con el actor y el demandado o sindicado²¹.

Sobre estos requisitos, debe señalarse que en lo respecta a los hechos y los sujetos no presentan dificultades hermenéuticas difíciles. El primero se entiende como la plataforma fáctica que permite efectuar la ulterior valoración jurídica de la probable dualidad²²; y el segundo — particularmente en cuanto al sindicado— la identificación es necesaria para formular una

¹³ El inciso 1° de dicho precepto legal establece que: “[n]adie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho, aunque se modifique su calificación o se aleguen nuevas circunstancias”.

¹⁴ El art. 139 n° 6 de la Ley de Procedimientos Administrativos señala que debido a la prohibición de doble sanción: “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido objeto de sanción penal o administrativa, siempre que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento”.

¹⁵ Sentencia de 18 de diciembre de 2003, amparo 1350-2002.

¹⁶ Ejemplo, auto de 8 de noviembre de 2021, inconstitucionalidad 66-2018.

¹⁷ Sentencia de 23 de abril de 1998, amparo 109-98.

¹⁸ Por ejemplo, véase el auto de 14 de octubre de 2011, amparo 161-2010

¹⁹ Sentencia de 4 de mayo de 1999, amparo 231-98.

²⁰ Sentencia de 4 de marzo de 2002, amparo 270-2000.

²¹ Al respecto, véase la sentencia de 15 de noviembre de 2021, inconstitucionalidad 50-2018 AC.

²² Precisamente a esto se ha referido Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la sentencia de 17 de septiembre de 1997, caso *Loayza Tamayo vs. Perú*, párrafo 66, en la que afirmó que “el principio de *non bis in idem*” busca “proteger los derechos de los individuos que han sido procesados por determinados hechos para que no vuelvan a ser enjuiciados por los mismos hechos. A diferencia de la fórmula utilizada por otros instrumentos internacionales de protección de derechos humanos (por ejemplo, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas, artículo 14.7, que se refiere al mismo ‘delito’), la Convención Americana utiliza la expresión ‘los mismos hechos’, que es un término más amplio en beneficio de la víctima”.

imputación a una persona concreta en materia sancionatoria penal, administrativa o disciplinaria²³.

El elemento que reporta mayores dificultades es el relacionado al motivo de persecución. Esto implica distinguir para el intérprete, la existencia de un mismo o diverso bien o interés jurídico que podría resultar protegido por dos normas pertenecientes a sectores diferentes del ordenamiento jurídico²⁴. En realidad, si se trata de normas que pertenecen a un mismo orden, pero aplicables a un mismo hecho —para el caso del orden administrativo—, las reglas interpretativas como la especialidad, subsunción y consunción son válidas para solucionar esas aparentes concurrencias normativas. En tal caso, ante varias afectaciones que pudieran quedar comprendidas en diferentes injustos administrativos, convendrá hablar de un concurso real o ideal de infracciones.

Ahora bien, es importante destacar que la garantía en estudio no solo comprende la prohibición de una doble o múltiple sanción —lo que relaciona a la prohibición con el ámbito de cosa juzgada— que es su dimensión material o sustantiva. Y es que, tal garantía posee una dimensión procesal o procedimental que impide la consecución de procedimientos simultáneos o posteriores de los mismos. Para ello, se utilizan diversos mecanismos procesales entre los que se encuentran la litispendencia, la decisión judicial de acumulación de procesos y la denominada “prejudicialidad”.

El fundamento de ambas dimensiones radica en la consecución del valor justicia, del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de la propia dignidad de la persona que rechaza toda intervención innecesaria o excesiva que grave al ciudadano más allá de lo estrictamente indispensable para la protección de los intereses públicos²⁵. Desde esta óptica, la necesaria tipicidad de las infracciones y una respuesta sancionatoria que no sea excesiva conforme al marco de la proporcionalidad son las bases que inspiran la presente garantía. En suma, *la prohibición de la múltiple persecución impide una reiteración innecesaria de respuestas sancionatorias, en aquellos casos en que la aplicación de una sola de tales consecuencias es suficiente para restablecer el ordenamiento jurídico vulnerado.*

3. Lo anterior nos lleva al estudio de la denominada “reincidencia”, que no es más que una forma de reiteración delictiva con claros efectos agravatorios y que tiene su origen y desarrollo en el Derecho Penal. Así, es posible encontrar en dicho sector del ordenamiento jurídico figuras agravatorias tales como la habitualidad, profesionalidad y la misma reincidencia. Su comprobación está asociada generalmente a imponer una mayor pena en el pronunciamiento judicial posterior, la imposibilidad de conceder un sustitutivo penal o un beneficio penitenciario

²³ Sentencia de 25 de mayo de 2018, inconstitucionalidad 128-2015.

²⁴ Sentencia de inconstitucionalidad 18-2008, ya citada.

²⁵ Cano Campos, *Non bis in idem, Prevalencia de la vía penal y Teoría de los Concursos en el Derecho Administrativo Sancionador*, en Revista de la Administración Pública, número 156, septiembre-diciembre, 2001, págs. 204-205.

como la libertad condicional, y aún puede tener incidencia en el ámbito de la prisión preventiva o en la adopción de una salida alterna al proceso penal como acontece con la conciliación²⁶.

En el ámbito de aplicación de las leyes penales, esta Sala ha dictaminado su inconstitucionalidad. En efecto, se ha dicho que la reincidencia responde a una concepción distinta de la responsabilidad por el acto y se emparenta con el denominado “Derecho Penal de autor”, esto es, un rigor adicional al que correspondería en razón de la peligrosidad demostrada en las sucesivas entradas posteriores al sistema penal²⁷. Esto es así porque la reincidencia no se relaciona “con una conducta humana exteriorizada por medio de una actividad positiva o negativa que lesiona o pone en peligro un bien jurídico determinado, sino como una circunstancia ajena totalmente a esos presupuestos —tener en cuenta otras realizaciones dolosas ya juzgadas y una actitud de rebeldía o contrariedad al derecho— a efectos del análisis judicial”²⁸.

Esto puede tener claras repercusiones en cuanto al respeto de garantías constitucionales, tales como los principios de culpabilidad y de la prohibición de la múltiple persecución. En relación con el primero, la condena debe fundamentarse en la exigibilidad de un comportamiento adecuado a derecho respecto de los hechos que han sometido a conocimiento de la autoridad judicial y no de situaciones anteriores que ya fueron juzgadas. Es así que no puede afirmarse que exista un “saldo” de la culpabilidad que deba ser tenido en cuenta en la comisión de injustos posteriores, en tanto que éste ya fue compensado en el cumplimiento de la sanción anterior.

Por otra parte, es preciso señalar que situaciones que ya fueron juzgadas para agravar la pena en una posterior condena, implica aplicar dos veces la misma circunstancia, lo cual es una clara vulneración al principio en estudio en su dimensión material. En otras palabras, *no existe ningún efecto residual acumulativo del primer o anterior enjuiciamiento que deba ser tenido en cuenta en la siguiente sentencia condenatoria en materia penal o administrativa sancionatoria, so pena de afectar la garantía constitucional establecida en el art. 11 inc. 1º parte final Cn.*

VI. Resolución del problema jurídico.

Corresponde resolver la cuestión de fondo planteada por el demandante en el presente proceso, lo que básicamente consiste en determinar si lo preceptuado en el art. 262 n° 1º CT inobserva la garantía contemplada en el art. 11 Cn.

1. En la jurisprudencia constitucional se ha afirmado que las infracciones tributarias tienen una naturaleza idéntica a las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales. Desde la asimilación de la sanción tributaria a la sanción del orden penal, es decir, se sostuvo que las infracciones administrativas que tienen un carácter claramente represivo o punitivo son sustancialmente idénticas a las de índole penal en sentido estricto. Por ello, se determinó que no existe una diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito penal común y el ilícito tributario.

²⁶ Por ejemplo, en el caso de la libertad condicional, Al respecto: sentencia de 29 de abril de 2013, inconstitucionalidad 63-2010 AC.

²⁷ Bustos Ramírez, *Control social y sistema penal*, Edit. PPU, Barcelona, 1987, págs. 261-262.

²⁸ Sentencia de 23 de diciembre de 2010, inconstitucionalidad 5-2001 AC.

Más bien entre ambos únicamente existen diferencias de grado y meramente formales²⁹. Es por tales consideraciones que, en esencia, el régimen sancionador penal y el administrativo sancionador constituyen bifurcaciones de un único poder estatal de castigar, y en el que los principios constitucionales que disciplinan al primero son de igual manera aplicables en el segundo con ciertos matices³⁰.

De acuerdo con lo anterior, dentro de los principios que resultan de aplicación al poder sancionador de la administración pública se encuentran: a) tipicidad; b) legalidad formal; c) prohibición de la retroactividad desfavorable; d) interdicción de la analogía; e) principio de culpabilidad; f) principio de proporcionalidad, y g) la garantía del “*ne bis in idem*”³¹.

En esta línea jurisprudencial, la Sala ha reconocido la operatividad de la prohibición de la múltiple persecución en la aplicación del Derecho Administrativo Sancionador. Así, se ha dicho que “toda infracción administrativa supone un comportamiento desvalorado y su realización da lugar a la imposición de una determinada sanción. Por ello, en su determinación, los órganos disciplinarios deben agotar el disvalor total de la conducta infractora en la magnitud de la sanción a imponer, sin que quepa una posterior o futura valoración de la misma como nueva infracción; pues de lo contrario se irrespetaría gravemente el primer eslabón de la triple identidad conocido como el *eadem res*”³².

Esto resulta confirmado por los principios que inspiran el régimen sancionatorio tributario, dentro de los cuales se reconocen los principios de tipicidad y proporcionalidad. En relación con el primero, el art. 226 CT preceptúa claramente que solo acciones u omisiones que impliquen violación o incumplimiento de las normas tributarias, de naturaleza dolosas, son las que resultan sancionadas en este sector del ordenamiento jurídico; y el art. 227 CT regula expresamente la independencia y especificidad de cada una de las infracciones contenidas en dicho código. Cada una de ellas se sancionará de forma específica de acuerdo a la consecuencia jurídica que se le estipula ante su realización. Y en torno al segundo, la necesaria proporcionalidad de la consecuencia jurídica es reconocida en el art. 3 inc. 6º CT al prescribir que: “[e]n cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrativos, 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”.

Esta misma regulación normativa confirma la vigencia la prohibición de doble o múltiple persecución, desde el cual se puede inferir que *la acumulación de conductas efectuadas en el*

²⁹ Al respecto, consúltese la sentencia de 17 de diciembre de 1992, inconstitucionalidad 3-92 AC.

³⁰ Sobre estos matices, véase la sentencia de 23 de marzo de 2001, inconstitucionalidad 8-97 AC.

³¹ En la sentencia de inconstitucionalidad 3-92 AC, esta Sala retoma claramente lo establecido por el Tribunal Constitucional Español en su sentencia 18/1981, de 8 de junio de 1981, en la que expresó: “Ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices al Derecho Administrativo Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, (...) hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales”.

³² Sentencia de inconstitucionalidad 18-2008, ya citada.

*pasado —ya sancionadas en su individualidad— para constituirse en una conducta nueva y distinta a las anteriores es contraria a la garantía constitucional en estudio, desde la óptica de sus principios informadores, esto es, la necesaria tipicidad de la conducta y la racionalidad de la respuesta sancionatoria*³³.

2. Lo anterior tiene una relevancia capital para analizar el precepto impugnado. El art. 262 n° 1 CT establece la reincidencia “cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de tres años contado a partir del día siguiente a aquel en que adquiriera estado de firmeza la resolución mediante la cual la Administración Tributaria la primera sanción”. Con base en el mismo texto, este Tribunal advierte que no nos encontramos ante una pluralidad de infracciones que da lugar a procedimientos sancionatorios distintos, *sino a un hecho ya sancionado que es retomado nuevamente para efectos posteriormente claramente agravatorios* (el cometido dentro de los tres primeros años luego de la primera decisión sancionatoria). En consecuencia, la reincidencia (“incurrir nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de tres años contados a partir del día siguiente a aquel en que adquiriera estado de firmeza la resolución mediante la cual la Administración Tributaria impuso la primera sanción”) debe considerarse inconstitucional, por vulnerar la prohibición de doble o múltiple persecución contemplado en el art. 11 inc. 1° parte final Cn. De ahí que, la referida circunstancia agravatoria no podrá ser tenida en cuenta por la autoridad tributaria para incrementar la sanción de multa (art. 256 CT) o imponer el cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas (art. 257 CT).

3. Como último punto, se reitera, como se ha hecho en otros pronunciamientos en que se ha desarrollado la presente línea jurisprudencial, *que a cada injusto administrativo realizado le compete una sola sanción que debe agotar todo el disvalor que le corresponda conforme su dimensión objetiva y subjetiva, sin que pueda volver a valorarse de nuevo para brindar una respuesta punitiva mayor de la que corresponde al infractor de acuerdo a su culpabilidad*. Tratándose de la comisión de varias conductas corresponderá a todas ellas diversas sanciones, que podrán ser impuestas en un mismo o en diversos procedimientos conforme las reglas generales del concurso de infracciones contemplada en el art. 144 de la Ley de Procedimientos Administrativos que opera como norma supletoria conforme lo preceptuado en el sistema de fuentes en el art. 5 letra b CT

POR TANTO, con base en las razones expuestas, disposiciones constitucionales citadas y los artículos 9, 10 y 11 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en nombre de la República de El Salvador, esta Sala **FALLA**:

1. Declárese inconstitucional, de modo general y obligatorio, el artículo 262 número 1 del Código Tributario, por vulnerar la prohibición de la múltiple persecución o juzgamiento (artículo 11 inciso 1° parte final de la Constitución). La razón que fundamenta esta decisión se centra en que la reincidencia —como criterio agravatorio respecto de las consecuencias jurídicas

³³ Sentencia de 13 de febrero de 2015, inconstitucionalidad 21-2012.

de multa y cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas— constituye un parámetro que se toma en cuenta en la dosificación de la multa tributaria, lo que implica considerar un hecho que fue juzgado anteriormente para la imposición de una nueva sanción administrativa.

2. *Notifíquese* la presente decisión a todos los intervinientes.

3. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse copia de la misma al Director del Diario Oficial.



PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LOS SUSCRIBEN



