

LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA COMO
DERECHO FUNDAMENTAL EN EL
DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO.
*Un análisis comparado de la legislación Española
y la Paraguaya.*

Rodney Maciel Guerreño*

RESUMEN:

La obra determina y resalta el reconocimiento e importancia del Principio de Inocencia, el cual debe reconocerse a toda persona que vive en el marco de un Estado de Derecho.

Principio que resulta como uno de los límites al poder sancionador del Estado frente a sus ciudadanos, en particular dentro del Derecho Tributario sancionados, visto desde la perspectiva del Derecho Español y el Paraguay.

ABSTRACT:

This work determines and highlights the recognition and the importance of the principle of innocence, which must recognize a person that lives in the framework of the rule of law.

Principle which is as one of the limits to sanctioning power state to its citizens, in particular within the tax law punished, seen from the perspective of the Spanish and Paraguayan law.

PALABRAS CLAVES:

Principio de inocencia – Derecho Sancionador Tributario. Principios Penales.

* Abogado. Asesor Impositivo. Profesor encargado de cátedra de la materia "Legislación Tributaria" y de "Derecho Tributario", Facultad de Ciencias y Letras la Universidad Católica *Nuestra Señora de la Asunción*, Carrera de Ciencias Contables y Carrera de Derecho, ciudad de Pedro Juan Caballero, Paraguay.

KEY WORDS:

Presumption of innocence – Tax penalties law – Criminal principles.

SUMARIO:

I.- INTRODUCCIÓN.- II.- DESARROLLO.- 1.- Los Principios penales aplicables en el Derecho Tributario.- 2.- Principios de la potestad sancionadora tributaria.- 2.1.- La legalidad de la sanción administrativa. Dogmática penal tributaria?.- 2.1.1.- Legalidad.- 2.1.2.- Tipicidad.- 2.1.3.- Culpabilidad.- 2.1.4.- Proporcionalidad.- 3.- Legitimidad y límites del poder sancionador administrativo.- 4.- La presunción de inocencia como derecho fundamental.- 4.1.- Fuentes legales.- 4.2.- En el Derecho Paraguayo.- 4.3.- En el Derecho Español.- 4.4.- En el Derecho Internacional.- 5.- La presunción de inocencia del contribuyente frente al derecho tributario sancionador.- 5.1.- El criterio del Tribunal Constitucional Español.- 6.- El caso paraguayo.- III.- CONCLUSIÓN.- IV.- BIBLIOGRAFÍA.-

I. INTRODUCCIÓN.

En el presente trabajo, se expone la importancia de uno de los principios rectores del derecho, que conforme a las opiniones mayoritarias sentadas en la jurisprudencia y la doctrina, deben ser aplicables en todos los procedimientos de cuyo resultado, pudiera derivar una pena o sanción como resultado del *ius puniendi* del estado. Se trata del Principio de Inocencia como derecho fundamental de todo ciudadano, aplicable y reconocible a los contribuyentes, quienes fácilmente pueden hallarse inmerso en un proceso y, en consecuencia, soportar el poder sancionador del Estado, a través de la administración tributaria.

Cabe admitir que en el Derecho Tributario existen aquellos procedimientos, en su mayoría del ámbito administrativo, de cuyo resultado derivan en una sanción en contra del sujeto pasivo de la relación tributaria. Se tratan de aquellos procedimientos que tienen por finalidad la constatación de las infracciones y sus consecuentes sanciones. Sistemas

éstos que existen en casi todas las legislaciones europeas y latino-americanas.

Con un breve análisis de los principios aplicables en el Derecho Penal, se realizará un enfoque sobre la dogmática penal de las llamadas infracciones fiscales, de modo a comprender el alcance y vinculación del Derecho Tributario sancionador con los principios aplicables al derecho penal, con los matices correspondientes. También se expondrán aquellos principios base de la potestad sancionadora del Estado, a fin de precisar sus límites y alcances al momento de la creación, desarrollo y aplicación de sanciones fiscales.

Los procedimientos tributarios sancionadores versus los derechos fundamentales que deben ser reconocidos en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera resultar una pena o sanción, serán expuestos bajo la perspectiva del Principio de Inocencia. Como se verá, este principio empieza a dar los primeros pasos a fin de precisar su alcance y aplicación en los llamados procedimientos administrativos.

La presunción de inocencia, no sólo deriva de las normas con rango constitucional, sino que se halla expresa o implícitamente reconocido en algunos instrumentos internacionales aplicables al derecho europeo y americano. En su caso, se podrá analizar los criterios sentados y unificados expuestos en los fallos del Tribunal Constitucional Español.

Los cuales serán contrastados con la actual legislación tributaria del Paraguay, que regula las infracciones y sanciones tributarias. En definitiva, con la presentación de esta monografía, se podrá llegar a una aproximación de la importancia del derecho que tiene toda persona a que sea presumida su inocencia. Siendo este un derecho fundamental *iure et de jure*, que todo acusado goza en el marco de un proceso, no limitado únicamente al Derecho Penal, sino aplicable, de igual forma, al Derecho Tributario.

Abreviaturas utilizadas en el desarrollo de esta monografía.

ATCE - Auto del Tribunal Constitucional Español.

STSE - Sentencia del Tribunal Superior Español.

STCE - Sentencia del Tribunal Constitucional Español.

CE - Constitución Española.

LGTE - Ley General Tributaria Española.
LTP - Ley Tributaria Paraguaya.
CRP - Constitución de la República del Paraguay.
BOE - Boletín Oficial del Estado.
DUDH - Declaración Universal de los Derechos Humanos.
CEDH - Convenio Europeo de Derecho Humanos.
DAD y DH - Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre.
CADH - Convención Americana sobre Derechos Humanos.

II. DESARROLLO

1. Los Principios penales aplicables en el Derecho Tributario

Todo Estado requiere de un poder para mantener en forma legítima la estabilidad social y el respeto de los derechos de todos sus habitantes. Fue en este sentido, que Max Weber¹, afirmó que el “Estado es aquella comunidad humana que, dentro de un determinado territorio, reclama (con éxito) para sí el monopolio de la violencia física legítima”. Para concluir que, parte de esa violencia jurídicamente reglada es el ejercicio del *ius puniendi*, o derecho del Estado de castigar a quienes cometen infracciones del ordenamiento que puedan reputarse sanciones.

Dado el carácter de ser considerado al Derecho Penal como la última ratio, existe junto a éste, otra manifestación con idénticas características. Se trata del Derecho sancionador Administrativo, el que, con algunos matices, ejerce el *ius puniendi* o el castigo derivado del Estado en algunos supuestos. El que, en el marco del Derecho Tributario sancionador, derivaría de los órganos administrativos en su calidad de sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Pero tales supuestos, responden a ciertos criterios enraizados en otra rama jurídica, en este caso, en el Derecho Penal.

Fue esta la razón por la cual el reconocido jurista italiano Dino Jarach² afirmó que “en la mayoría de los países, las normas que definen las infracciones fiscales y conminan las sanciones correspondientes, constituyen una materia jurídica no prevista en el Código Penal”.

¹ El Político y el Científico. Madrid: Alianza, 2004, p. 83-84.

² Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003, p. 403-405

Concluyendo que de igual modo deben ser considerados ilícitos penales aquellos que son condenados con penas, afirmando así, que la idea de pena no es exclusiva del Código Penal, sino pueden abarcar otras ramas jurídicas. Las que como es sabido, están esparcidas por todo el ordenamiento jurídico, entre las cuales, toma mayor fuerza el Derecho Tributario.

Dentro del Derecho Tributario, se visualizan a menudo los diversos tipos de penas que son etiquetados por los ordenamientos jurídicos. Respondiendo así a una suerte de clasificación de las mismas. La primera, es la *multa*, que adopta como criterio para su aplicación el monto de los tributos no pagados o ingresados, a fin de precisar el cuantum de la sanción que deberá soportar el contribuyente responsable. Asimismo, está el *interés punitivo*, como otra clasificación, que si bien conforme al parecer del Tribunal Constitucional Español, no fue considerado como sanción. Pero resulta de igual modo aplicado como tal en la mayoría de los ordenamientos tributarios. Por otro lado, están el *comiso* de las mercaderías, la *clausura de locales* y la *inhabilitación*, los que con algunas diferencias terminológicas en sus redacciones, son considerados de igual modo como sanciones tributarias. Por consiguiente, impuesta por una persona o entidad, legitimada para ello.

En base a las sanciones citadas, siendo las mayormente reconocidas en el ámbito del derecho administrativo sancionador, en particular, del Derecho Tributario, me resta hacer las preguntas siguientes: ¿son aplicables los principios reconocidos en el Derecho Penal, a estos tipos de sanciones administrativas? ¿El órgano sancionador en el Derecho Penal, es el mismo del Derecho Tributario? Estas cuestiones merecen una respuesta, las que servirán para cotejar las creaciones jurídicas que tratarían de contestarlas, en un sentido negativo. Para precisar las respuestas en su sentido afirmativo, los principios del Derecho Penal reconocidos por la doctrina y aplicables en las leyes, serán analizados detenidamente.

En busca de esta tesitura, en primer lugar, pasaré a analizar los principios aplicables al Derecho Penal. Así, tenemos al principio conocido como "nullum crimen et nulla poena sine lege". Reconocido en varias legislaciones, pero en el caso particular de España, aplicable al orden administrativo, dado su origen constitucional. En la Constitución española, en particular en el artículo 25.1, se afirma que "nadie puede ser

condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituye delito, falta o infracción". El sentido de la citada norma, resulta claro y acorde al principio penal enunciado. De esta forma, al afirmar que ninguna persona puede ser sancionada por acciones u omisiones que no constituyan delito al momento de su comisión, resulta evidente que, ante la ausencia de aquellas acciones u omisiones, no existirían las sanciones. El texto de la norma constitucional resulta claro al respecto, pues al establecer la prohibición, va más allá en su redacción, pues lo extiende a las llamadas faltas o infracciones.

Con esta clasificación, no queda dudas que la norma no sólo limita el principio al ámbito penal, cuyas conductas, en la mayoría de los casos, son tipificadas como delitos y crímenes. Pues del texto constitucional, se derivan además la falta e infracción, terminologías que son utilizadas comúnmente en el ámbito administrativo. De esta forma, abre la posibilidad para que cualquier conducta, titulada como delito, falta o infracción, se encuadre dentro de la normativa establecida en el artículo 25.1 de la CE. Por lo tanto, el principio reconocido con el dicho "nullum crimen et nulla poena sine lege", en base a una interpretación literal de la norma constitucional citada, en nada impediría su aplicación al Derecho Administrativo sancionador, en su caso, al Derecho Tributario.

Otros de los principios reconocidos en el Derecho Penal, y en su caso, susceptible de aplicación al Derecho Tributario, es el Principio "nulla poena sine iudicio". El cual, en cierta medida, estaría implícitamente en el artículo 24.1 de la CE. En la citada norma constitucional se afirma que todas las personas tienen el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión. En base al sentido literal de la norma constitucional, resulta posible una interpretación que se adecue al principio de que no hay pena sin juicio. Pues al afirmarse que las personas tiene el derecho de obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales, con una interpretación extensiva de la norma, se podría entender que reconoce la aplicación del principio "nulla poena sine iudicio".

Pero, esta postura que sostengo en relación al principio, fue delimitada en su aplicación por el Tribunal Supremo Español, en el sentido de admitir que en todo procedimiento administrativo, la tutela

judicial efectiva, se garantiza por el hecho de que el administrado tenga la posibilidad de acudir a la esfera judicial para la protección de sus derechos. Dando a entender que el derecho a la tutela efectiva ha de ser satisfecha sólo por los órganos judiciales y no por la Administración. Este parecer del TSE, resulta un tanto contradictorio con otros fundamentos expuestos en otras sentencias por el TCE, en particular en las doctrinas sentadas en las STCE 120/1994, de fecha 25/4/1994 y STCE 18/1981. En ellas, se ha sentado el criterio de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución Española, en materia de procedimiento, han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración. De modo tal a preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. De esta forma, el Tribunal Constitucional de España, ha sentado el reconocimiento de los derechos contemplados en el artículo 24, al ámbito administrativo.

La contradicción señalada, se observa con el siguiente razonamiento lógico: de admitirse que la tutela judicial efectiva, prevista en el artículo 24.1 de la CE, solo resulta aplicable al ámbito judicial, implicaría a la vez, la no admisión de los demás derechos contemplados en el artículo 24.2 de la CE, al ámbito del Derecho Administrativo. De esta forma, el hecho de limitar la tutela efectiva a los procedimientos judiciales, implica el rechazo a los demás principios contemplados en el artículo 24.2. Los que conforme a las sentencias citadas del TCE, han afirmado todo lo contrario. Pues se ha sentado la doctrina que los derechos previstos en el artículo 24 de la CE, resultan aplicables al ámbito administrativo, pero con ciertos matices. Con este razonamiento, me atrevo a formular la siguiente pregunta: ¿es posible un procedimiento en donde no se exija la tutela judicial efectiva de los derechos, pero a su vez, se reconozcan otros derechos, como ser un juez ordinario, el derecho a la defensa, a no declarar contra sí mismo, a la presunción de inocencia, etc.?

La respuesta resulta obvia, pues si se admite en el ámbito administrativo el reconocimiento de los principios procesales establecidos en el artículo 24.2 de la CE, postura del Tribunal Constitucional Español, es porque se reconoce que los mismos deben darse en el marco de un proceso, de lo contrario, resultarían inaplicables. Por tanto, tales reconocimientos, implican en definitiva una tutela efectiva por parte del órgano juzgador, en este caso, por la Administración. De ser así, admitir

la tesis del TSE, de que la tutela efectiva es aplicable solamente en los procesos judiciales, implica rechazar el reconocimiento de los demás principios contemplados en el artículo 24.2. Los cuales han sido admitidos en su totalidad por el Tribunal Constitucional Español, evidenciándose así la contradicción. Lo que permite sostener el criterio que el principio penal de “nulla poena sine iudicio”, inspirado en el artículo 24 de la CE, resulta aplicable, sin excepción, al Derecho Tributario, tal como lo viene haciendo las reiteradas jurisprudencias del TCE, las que serán analizadas más adelante.

Otros de los principios, el de “culpabilidad”, aplicables en las infracciones dentro del ámbito administrativo, resulta justificable con idéntico criterio que los del Derecho Penal. Fue en este sentido que las reiteradas jurisprudencias del TCE, nuevamente han sentado doctrina al respecto. En las sentencias indicadas, se ha dicho que el principio de inocencia resulta aplicable en el Derecho Administrativo, y que las acusaciones hechas en contra del administrado, deben ser probadas por el que acusa. Además, afirma el Tribunal Constitucional Español que para fundar la culpabilidad, deben existir fundamentos en una previa actividad probatoria sobre el cual el órgano competente pueda desvirtuar el principio de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la CE. Dado este criterio, no queda dudas que en el marco del derecho sancionador tributario, debe existir una actividad probatoria que sostenga el elemento de culpabilidad en el sujeto, quien por criterio jurisprudencial, se halla amparado por la presunción de inocencia. Criterio sostenido por el Tribunal Constitucional, derivado de los reiterados fallos que serán analizados más adelante.

El principio del “non bis in idem”, que si bien la doctrina aún se halla reacia en admitir que las sanciones administrativas llevan implícito el *ius puniendi* del Derecho Penal, la LGTE determina con claridad la aplicación de este principio. En su artículo 180³, entre otras cosas, se

³ Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. Si la Administración tributaria estimare que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

determina claramente la prohibición de concurrencia de las infracciones. De la lectura de la citada norma tributaria, se aprecia que en el caso de existir condena judicial, este hecho impedirá a la administración, la imposición de otro tipo de sanción. Además, en la norma se determina la suspensión del procedimiento administrativo, cuando se estimare que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. Entonces, en base a estos preceptos establecidos en la norma, se puede deducir que la prohibición de la doble sanción, en el administrativo y penal, se halla prohibida por el Derecho Tributario Español. En consecuencia, reconoce la aplicación del principio penal del principio penal "non bis in idem".

En fin, conforme a los principales principios penales explicados en este punto, existen fundamentos jurisprudenciales y legales suficientes para sostener el reconocimiento de los mismos dentro del proceso administrativo sancionador. Dentro del cual, se encuentran las llamadas infracciones y sanciones tributarias. Esta postura, fue similarmente adoptada en las VII Jornadas de LHA⁴ de Pamplona, al establecer como recomendación final, la agregación del inciso que reza: "en la medida que

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley. Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.

4. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo.

⁴ Citado por Ramón Valdés Costa, en su obra titulada "Instituciones de Derecho Tributario", Buenos Aires: Lexis-Nexis Depalma, p. 288-290

una decisión administrativa contenga la aplicación de una sanción punitiva, son plenamente aplicables los principios penales". Siendo así, me permite afirmar con un mayor grado de certeza, que toda imposición punitiva derivada de la Administración, implica el previo reconocimiento de los principios penales explicados.

Como fue preguntado al principio, no me resta otra alternativa que responder a la primera pregunta en su sentido afirmativo. Pues los principios aplicables al derecho penal, deben ser reconocidos por la Administración en su rol de ente sancionador, pues quedó evidenciado que se aplican con iguales criterios. A la segunda pregunta, no queda dudas que el sujeto sancionador, sea del área penal o administrativa, está en el ejercicio del *ius puniendi*, por lo tanto, derivado del Estado. Quien a través de cualquiera de sus poderes, se halla en igualdad de condiciones al momento de ejercer su potestad de imponer sanciones.

2. Principios de la potestad sancionadora tributaria.

Resulta convincente que los llamados órganos administrativos, en algunos supuestos, se encuentran legitimados para imponer sanciones. Este fenómeno, hoy en día, es muy aplicable en los diversos ordenamientos jurídicos que regulan cuestiones administrativas.

Con gran acierto, el conocido jurista latinoamericano, Ramón Valdés⁵ afirma que la aplicación de las penas por la administración es un caso típico de concentración de funciones, inadmisibles dentro del principio de la división de poderes. Además agrega el citado jurista, que en el marco del Derecho Tributario, existe un agravante que colisiona con el principio de división de poderes, dado que la sanción es aplicada por la Administración, quien resulta ser el acreedor en la relación tributaria, siendo juez y parte al mismo tiempo.

Por tal razón, la aplicación de penas por parte de la Administración, no implica un poder fuera de todo control por parte del Estado. Por el contrario, dado que no existe mayores diferencias entre el ilícito común y el tributario, por ser ambos pasibles del *ius puniendi* del Estado, existe

⁵ Op. Cit. p., 287

un control de legalidad en la sanción. Así, la misma debe responder a ciertos criterios para su validez.

2.1. La legalidad de la sanción administrativa. Dogmática penal tributaria?

La sanción aplicada en el ámbito de la Administración, como fuera dicho, no deriva de una potestad discrecional de la misma. Por el contrario, responde a criterios dogmáticos que deben ser tenidos en cuenta para justificar su legalidad. Para ello, deben responder al principio de legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad. Los cuales, con cierto grado de semejanzas, son utilizados en el Derecho Penal y en el Tributario, tal como será explicado a continuación.

2.1.1 Legalidad.

El principio de legalidad en las sanciones administrativa, como ya fue adelantado, tiene su fuente en el artículo 25.1⁶ de la CE. En ella se precisa con suma claridad que ante cualquier condena o sanción, se requiere de la existencia de las normas que describan la conducta delictiva, la falta o la infracción. Este precepto constitucional, se refleja de igual modo en la LGTE, en su artículo 178⁷, normativa en la cual se precisa que la potestad sancionadora en materia tributaria responde a los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

De esta forma, el criterio de legalidad, reconocidos por la Constitución y la Ley General Tributaria Española, tiene cierta semejanza

⁶ Artículo 25. Constitución Española.

1. Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyen delito, falta o infracción, según la legislación vigente en aquel momento.

⁷ Artículo 178. Ley General Tributaria Española.

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley.

a la legalidad penal. En donde se sostiene que no existe pena o sanción sin una ley que previamente así lo determine, mayormente conocido con el adagio "nullum crimen et nulla poena sine lege".

Con semejante criterio, pero con una redacción menos precisa que la CE, la CRP en su artículo 9 determina que "nadie está obligado a hacer lo que la ley no ordena ni privado de lo que ella no prohíbe". Así, la normativa constitucional paraguaya en cierta medida determina la regla que las únicas conductas que pueden ser exigidas o prohibidas por el Estado, requieren de la existencia de una ley que así lo disponga. Cumplido el cual, las mismas podrían válidamente ser impuestas y/o sancionadas por el Estado.

2.1.2 Tipicidad

Otra de las exigencias de la sanción administrativa es su tipicidad, también reconocida como principio aplicable conforme al artículo 178 de la LGTE, señalado anteriormente. Con este principio, se exige que las sanciones administrativas, además de ser primeramente establecidas en la ley, requieren de una descripción precisa de la conducta prohibitiva, cuya realización u omisión, derivará en una sanción. De esta forma, la tipicidad de las conductas prohibitivas a ser juzgadas por la Administración, requieren de la descripción fáctica del hecho a ser considerado punible. De cuya realización por el contribuyente o sujeto pasivo, derivaría en la aplicación de una sanción.

Quedando así de claro que la tipicidad del Derecho Penal, no varía en gran medida a la tipicidad exigida por las normas tributarias españolas, pues en definitiva, implica la descripción fáctica de lo que se está prohibido hacer o no hacer. Cuya consecuente realización o abstención injustificada, derivaría en la aplicación de una sanción al sujeto.

2.1.3 Culpabilidad

Cuando se habla de culpabilidad, como otros de los principios aplicables en las sanciones administrativas prevista en el artículo 178 de la LGTE, se está haciendo referencia a la responsabilidad personal del sujeto infractor. Así, constituye el elemento, en definitiva, condicionante

para la aplicación de una sanción; pues el principio requiere la necesidad de la existencia del dolo o la culpa en el sujeto.

Exigencias, que amparadas por el Principio de Inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la CE, implica que la administración aporte pruebas necesarias para que pueda imputar una sanción al acusado de una infracción. El que, en conjunto con los otros derechos fundamentales, debe ser observado y aplicado en todo procedimiento administrativo de cuyo resultado pudiera derivar la aplicación de una falta o infracción.

Con este criterio, la administración en su rol de acusador, siempre que haya desvirtuado con pruebas suficientes la inocencia del sujeto infractor⁸, deberá además tener en cuenta el grado de culpabilidad del sujeto infractor. El que servirá de base para la graduación de la sanción a ser aplicada por la Administración, evitándose así una eventual aplicación discrecional del grado de la sanción. Con la correcta aplicación del principio de culpabilidad, tanto el acusado como la administración, tendrán la certeza que el hecho que se le imputa, sea el resultado de la conducta dolosa o culposa realizada por el infractor, tal como lo exige el principio penal de personalidad de la pena. Para que de esta forma, se pueda evitar la imputación de una sanción a un sujeto por el delito cometido por otro.

Pero, el principio de culpabilidad exigido en las sanciones administrativas no resulta de aplicación absoluta en algunos supuestos. Existen casos de exclusión de la culpabilidad que son aplicables en materia administrativa, pudiendo darse algunas de las siguientes hipótesis previstas en la propia ley. Hipótesis, que a modo de ejemplo, se podría citar los siguientes: el hecho de la conducta sancionada y calificada como infracción o falta que, haya sido realizada por quien o quienes no tengan la capacidad de obrar en el derecho tributario, conforme lo regula el artículo 44º de la LGTE. Esta circunstancia, como causal de exclusión de

⁸ Criterio sostenido en el fundamento jurídico N°12, por el STCE en la Sentencia N° 76/1990 – STC, de fecha 26 de abril, dictado por el Pleno del Tribunal.

⁹ Artículo 44. Ley General Tributaria Española.

Tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico

la sanción, deberá tomarse en consideración por la administración al momento de aplicar la sanción, conforme a las normativas aplicables a estos supuestos.

Como otra causal hipotética de limitación de la culpabilidad prevista en la propia ley tributaria¹⁰, sería la concurrencia de algunas causas

sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacidad afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.

¹⁰ Artículo 179. Ley General Tributaria Española.

1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria

en los siguientes supuestos:

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concorra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley.

Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta Ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de

consideradas de fuerza mayor. También, aquellas derivadas de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. Están además, las acciones que sean imputables por deficiencias técnicas de los programas informáticos proporcionados por la propia administración y, por último, está la conducta adoptada por los sujetos que voluntariamente regulan su situación tributaria.

En resumen, los supuestos de exclusión o limitación de culpabilidad, se hallan taxativamente enumeradas en la propia Ley General Tributaria Española, por lo que la Administración, una vez corroborado algunos de los casos previsto en la norma, deberá considerarlo a fin de juzgar la responsabilidad del administrado, quien podrá invocarlos a su favor, en el marco de un proceso administrativo sancionador.

2.1.4 Proporcionalidad

Otros de los principios, también de origen Penal pero aplicable con matices al Derecho Tributario, es el de la proporcionalidad o graduación al momento de la imposición de la sanción. Este principio, resulta como límite para el aplicador de la sanción, sirviendo de garantía a la vez, al sujeto infractor. Quien tendrá la certeza de cuáles fueron los criterios utilizados por la Administración para especificar, graduar y justificar el peso de la sanción.

La Ley General Tributaria Española ha sentado algunos criterios de graduación de las sanciones tributarias, siendo de carácter obligatorio para el ente sancionador. Quien deberá tomar en consideración algunos aspectos, como ser la reincidencia, el perjuicio económico para la Hacienda Pública y la conducta adoptada por el supuesto infractor. Estos criterios contemplados en el artículo 187 de la LGTE, merecen una explicación. Al respecto, la ley considera como conducta reincidente del obligado, cuando éste haya sido sancionado, más de una vez, por una infracción de la misma naturaleza, sea leve, grave o muy grave¹¹, siempre que ello derive de una resolución administrativa que se encuentre firme,

la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

¹¹ Clasificación tripartita adoptada por el artículo 184 de la LGTE y artículo 3 del RGRS.

dictada dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción actual. De esta forma, el obligado incurre en reincidencia, cuando ha tenido una conducta que se ajusta a lo dispuesto por la norma tributaria citada.

Para determinar el perjuicio económico de la Hacienda, otro de los criterios de graduación, se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse, sea en la autoliquidación o en la adecuada declaración del tributo o del importe de la devolución inicialmente obtenida. Asimismo, resulta determinante para la graduación, el hecho de llegarse a un acuerdo o conformidad del interesado con la Administración. El que se tendrá por ocurrida siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económica-administrativa, o cuando, en el procedimiento de inspección, el obligado tributario suscriba un acta de acuerdo o un acta de conformidad.

Con los criterios de graduación expuestos, derivados de la propia ley tributaria española, el principio de proporcionalidad, de origen Penal, resulta visible en el ámbito tributario, conforme fueron explicados precedentemente. De esta forma, el sujeto infractor de una conducta calificada como infracción tributaria, tendrá la garantía de que la cuantía de la sanción a serle impuesta, resulta de criterios tazados, no sujetos a la mera discreción de la Administración.

De esta forma, resulta evidenciado que los criterios de legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad, con un mayor margen de semejanzas, responden a los mismos principios consagrados por la dogmática del Derecho Penal. Por lo tanto, no existe otra postura que afirmar que el jus puniendi del derecho Administrativo-Tributario, responden a idénticos dogmas aplicados en el Derecho Penal.

3 Legitimidad y límites del poder sancionador administrativo.

Como principio dominante, conforme al criterio sostenido por la STCE¹², no cabe duda que en un sistema en que rige de manera estricta la

¹² STCE 77/1983, de 03 de octubre, Publicación BOE 19831107 [«BOE» núm. 266]

división de los poderes del Estado, adoptado por la mayoría de los países, la potestad sancionadora debería constituir en un monopolio judicial, y con ello, privar a la Administración de tal potestad. Pero, sabido es que el prototipo de este sistema jamás ha funcionado conforme nos indica la práctica, por lo que es lícito dudar que fuera incluso viable, quebrantar el principio de división de poderes, para evitar el recargo en exceso de las actividades de la Administración de Justicia (Poder Judicial) como consecuencia de ilícitos de gravedad menor.

Con igual criterio, el Tribunal Constitucional de España, siguió afirmando que la Constitución adoptó esta línea, de modo que no ha excluido en su totalidad a la Administración la potestad de sancionar. Pues con una interpretación a contrario sensu del apartado 3º, del artículo 25¹³ de la CE, ha sentado la doctrina que la Administración tiene la potestad de sancionar, pero sujetas a ciertos criterios que sirven de límite a dicho actuar.

De esta forma, en base a la doctrina sostenida por el Tribunal Constitución Español, se ha interpretado que la Administración, por un lado posee la potestad de aplicar sanciones. La que no se halla a su libre arbitrio, sino que sujeta a algunas limitaciones de rango constitucional, contempladas de igual modo en el citado artículo 25 de la CE. En este entender, el Tribunal ha determinado cuáles sería aquellos límites constitucionales a la potestad sancionadora de la Administración. A saber, el primero de ellos es: a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, pero con el carácter excepcional que los poderes sancionatorios presentan en manos de la Administración.

Con semejante criterio, el Tribunal Constitucional ha precisado que la legalidad resulta condición sine qua nom de la potestad sancionadora de la Administración. En su caso, la necesidad de la existencia de una ley que habilite tal potestad, en la que se determine a su vez, la conducta sancionada (falta o infracción) y la consecuente sanción. El carácter

¹³ Artículo 25. Constitución Española.

2.La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad.

excepcional que los poderes sancionatorios presentan en manos de la Administración, el Tribunal Constitucional Español, no ha sentado doctrina alguna ni ha aclarado tal carácter, por lo que a este punto, no cabe ningún tipo de comentario que pueda sostener lo afirmado por TCE.

Otro de los límites a la potestad sancionadora sería él; b) la interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas por la Administración. Con esta interpretación realizada por el Tribunal Constitucional Español, tal como fue indicado en párrafos anteriores, fue la que originó la doctrina que la Administración posee potestad de imponer sanción, pero vedado para aquellas penas de privación de libertad. Por lo que no cabe dudas que otras de las limitaciones constitucionales impuestas a la Administración, en el ejercicio del *ius puniendi*, es la prohibición de imponer sanción que afecten o restrinjan la libertad personal de los individuos o contribuyentes.

Siguiendo con el criterio sostenido en la STCE 77/1983, dictado por el Tribunal Constitucional Español, otros de los límites que la Administración española encuentra en su rol de imponer sanciones, es la de buscar en todo momento; c) el respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el art. 24 de la Constitución, que son de aplicación, con algunos matices, a los procedimientos que la Administración siga para la imposición de sanciones. Con semejante criterio, el Dr. Fernando Herrero-Tejedor Albar¹⁴, ha afirmado que es una garantía aplicable a los procedimientos administrativos sancionadores, pero, que tal precepto no resulta de aplicación mimética, sino que el Tribunal Constitucional español ha establecido una serie de matizaciones.¹⁵

¹⁴ Obra titulada "Principios inspiradores del proceso de protección de derechos fundamentales en materia sancionadora", p. 2074 al 2086. [En línea] <http://www.fgr.cu/Legislacion>

¹⁵ En este sentido, el citado autor afirma que conviene resaltar algunas situaciones contempladas al respecto por el propio Tribunal Constitucional. Así, afirma que la posible falta de audiencia en vía administrativa puede verse suplida al recurrir a la vía judicial, pues el Tribunal Constitucional entiende que no se produce en tales casos una auténtica indefensión con trascendencia constitucional. En ese sentido se pronuncia el Auto 289/1994, de 31 de octubre, dictado por el Tribunal. Otras de las afirmaciones hechas por el citado autor, es que la audiencia del interesado en el procedimiento

En la Constitución de la República del Paraguay, al reglamentar los derechos de los sometidos a un proceso penal o a cualquier otro proceso del cual pudiera derivar una pena o sanción, la persona tiene el pleno derecho a la defensa en juicio. La cual podrá ser ejercida por si misma o por defensores idóneos de su elección. En este sentido lo determina el inciso 5 del artículo 17 de la CRP, aproximándose así, al criterio sostenido por el STCE.

También, la d) subordinación a la autoridad judicial por parte de la Administración, resulta otro de los límites a la potestad de sancionar, conforme a la doctrina sostenida por el Tribunal Constitucional. En este sentido, la STCE 77/1983 ha dicho que la subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera. Siguió afirmándose en la sentencia indicada, que el criterio sostenido, implica algunas consecuencias necesarias. A saber, d.1) el necesario control a

sancionador es preceptiva, pero no necesariamente previa: cabe en vía de recurso administrativo, conforme al criterio sostenido por la STCE 181/1990, fundamento jurídico 6.º, el que establece: «Como se ha indicado, es doctrina de este Tribunal que las garantías del art. 24 de la Constitución resultan de aplicación al procedimiento administrativo sancionador en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución (STCE 18/1981, F.J. 2). Ahora bien, este Tribunal ha tenido también oportunidad de precisar que tal aplicación no ha de entenderse de forma literal e inmediata, sino en la medida que las garantías citadas sean compatibles con la naturaleza del procedimiento (STC 2/1987; F.J. 6, 29/1989, F.J. 6) lo que impide una traslación mimética de las garantías propias del procedimiento judicial al administrativo sancionador. En el presente caso, se denuncia la falta de audiencia del interesado, previa a la imposición de la sanción de que se trata. Pero, si bien la audiencia del interesado debe considerarse como requisito necesario para la imposición de una sanción administrativa (en este caso, una multa) no debe entenderse, en el presente supuesto, que esa audiencia hubiera de ser necesariamente previa, dado el carácter flagrante e inmediato de los hechos en que la sanción se fundaba, la evidencia patente del incumplimiento por el sancionado de determinados requisitos para la instalación de tendidos y emisión de programas y el carácter mínimo de la sanción. El hoy recurrente tuvo oportunidad de ser oído en el mismo procedimiento administrativo (pues se le indicó expresamente la posibilidad de interponer recurso en vía administrativa) así como en vía judicial: y, dada esa oportunidad de audiencia, no cabe estimar que la imposición de multa de cinco mil pesetas haya vulnerado los derechos reconocidos en el art. 24 CE.

posteriori por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; d.2) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta, según el Código Penal o las Leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ello, y d.3) la necesidad de respetar la cosa juzgada. De esta forma, se han sentado aquellas doctrinas en relación a la subordinación judicial del actuar de la Administración, aplicables como límite a la potestad sancionadora de los órganos de Administración Tributaria.

Como último de los supuestos que limitan la potestad de sancionar, el Tribunal Constitucional ha dicho además que el principio “non bis in idem”, resulta de igual forma otro de los límites a la potestad de sancionar que deriva de la Administración. En este sentido, afirmó que el principio determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales derivados de un mismo hecho. Además, aclara en este sentido que la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia. Pero que tal circunstancia, dualidad derivada de un mismo hecho, no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos. Pues claro está que un mismo hecho no puede existir para un órgano y dejar de existir para otro órgano del Estado, pues de no ser así, se estaría violando principios de lógica jurídica.

El principio “non bis in idem” resulta reconocida por la CRP como uno de los derechos reconocido a toda persona sometida a un proceso de cuyo resultado pueda derivar en una pena o sanción. Pues en este sentido, el inciso 4 del artículo 17 de la carta magna paraguaya lo reconoce.

Por lo tanto, atento a las doctrinas adoptadas por el Tribunal Constitucional de España, no cabe dudas que la Administración tiene la potestad de imponer sanción a los sujetos que realicen conductas tipificadas como falta o infracción. Pero tal precepto no resulta de aplicación absoluta, dado que existen límites que atenúan el ius puniendi de la

Administración. Como quedó expresado, la potestad de sancionar, reconocida por la Administración, se halla limitada por ciertos preceptos jurisprudenciales. Resumiéndose en los siguientes criterios: *1. la legalidad de la sanción; 2. la prohibición de imponerse sanciones que impliquen privación de libertad; 3. el respeto al derecho a la defensa del encausado; 4. la subordinación a la autoridad judicial y 5. la prohibición de aplicar una doble sanción derivada de la existencia de un solo hecho.*

Criterios que en cierta medida resultan implícitamente reconocidos en algunas normativas de la Constitución de la República del Paraguay, tal como fuera señalado en los artículos citados en la presente obra.

4 La presunción de inocencia como derecho fundamental.

4.1 Fuentes legales.

La presunción de inocencia, hoy en día y en casi todas las legislaciones, resulta como derecho básico e inviolable reconocida a las personas en un estado de derecho. Este principio ampara a los sujetos que se hallen inmersos a un proceso en el cual esté acusada y de cuyo resultado pudiera derivar en una pena o sanción. Es en este sentido que el principio ha sido incorporado, reconocido y codificado en el derecho latinoamericano y el europeo. No sólo en el derecho interno de algunos Estados, sino además, en aquellos cuerpos normativos de rango internacional, la que conforme a la prelación casi uniforme de la jerarquía de las normas, reflejado en la pirámide de Kelsen, se superpone a las normas con rango de Ley en los Estados.

Con esta perspectiva, se realizará el análisis de aquellas normas en las cuales se reconoce el principio de inocencia como derecho que todo ciudadano tiene reconocido en un procedimiento de carácter sancionador. Principio este que resulta aplicable al ámbito jurisdiccional como al administrativo, conforme se podrá apreciar más abajo. Como referencia de normas que las incorporan, se tomará en cuenta la legislación paraguaya y la legislación española, dada las semejanzas sustanciales que existen entre ambas legislaciones.

4.2 En el Derecho Paraguayo.

Como referencia latinoamericana de Constitución más garantista en relación a los derechos procesales, está la de la República del Paraguay,

sancionada en el año 1992. Dentro del capítulo que reglamenta la libertad de las personas, se encuentran legislados los derechos procesales reconocidos al ciudadano, los que tienen una amplitud única, relacionadas a la Constitución de la República Federativa del Brasil y de la Constitución de la Nación Argentina.

La Constitución de la República del Paraguay, en su artículo 17, explica el alcance de la norma, enumerando a su vez los derechos que los ciudadanos poseen dentro de un proceso de cuya consecuencia pueda derivarse en una sanción. Los derechos reconocidos por la CRP se citan a continuación:

1. *que sea presumida su inocencia;*
2. *que se le juzgue en juicio público, salvo los casos contemplados por el magistrado para salvaguardar otros derechos;*
3. *que no se le condene sin juicio previo fundado en una ley anterior al hecho del proceso, ni se le juzgue por tribunales especiales;*
4. *que no se le juzgue más de una vez por el mismo hecho;*
5. *que se defienda por sí misma o sea asistida por defensores de su elección;*
6. *que el Estado le provea de un defensor gratuito, en caso de no disponer de medios económicos;*
7. *la comunicación previa y detallada de la imputación;*
8. *que ofrezca, practique, controle e impugne pruebas;*
9. *que no se le opongan pruebas obtenidas o actuaciones producidas en violación de las normas jurídicas;*
10. *el acceso, por sí o por medio de su defensor, a las actuaciones procesales, las cuales en ningún caso podrán ser secretas;*
11. *la indemnización por el Estado en caso de condena por error judicial.*

Entre estos derechos procesales, como se pudo ver, en el inciso 1 del artículo 17 del CRP, se encuentra reconocido el *principio de inocencia* que, conforme a la ubicación, ocupa la cúspide de los derechos reconocidos a toda persona. Ahora bien, lo dispuesto por el artículo 17 de la CRP, goza de una particularidad; pues tales derechos no son reconocibles únicamente en los procesos penales, sino que conforme al texto constitucional, aplicables en cualquier otro procedimiento del cual pueda derivar una pena o sanción.

Si bien los tribunales paraguayos solamente han sentado doctrina de la aplicación del principio de inocencia en los procesos penales, tomando

el alcance del texto constitucional, la doctrina adoptada resulta incompleta. Como quedó dicho, a la par de los procesos penales, los derechos citados tienen igual peso en aquellos otros del cual pueda derivar en una pena o sanción. Pues en este sentido está redactado el artículo 17 de la Constitución de la República del Paraguay¹⁶. Dada esta característica, no existe razón legal que impida una interpretación literal de la norma a fin de que se permita extender tales derechos a los procesos administrativos sancionadores. Esta afirmación no resulta caprichosa, sino más bien derivada de la simple redacción de la norma constitucional paraguaya, en la que se observa con claridad la disyuntiva aplicada en la misma. Así, los derechos procesales, por un lado son aplicables al ámbito penal o aplicable a todos los procesos que se caracterizan en imponer una pena o sanción. Entre éstos, lógicamente está, el procedimiento administrativo en cualquiera de sus ramas, en consecuencia, aplicable al Derecho tributario sancionador paraguayo.

Quedó visto, tomado como referencia el Derecho Constitucional paraguayo, que el *Principio de Inocencia* resulta aplicable en toda clase de proceso, de cuyo resultado pudiera derivar una pena o sanción. Si bien en la realidad, los tribunales aún no han sentado criterio alguno en

¹⁶ **Artículo 17. De los derechos procesales.** Constitución de la República del Paraguay.

En el proceso penal, o en cualquier otro del cual pudiera derivarse pena o sanción, toda persona tiene derecho a:

1. que sea presumida su inocencia;
2. que se le juzgue en juicio público, salvo los casos contemplados por el magistrado para salvaguardar otros derechos;
3. que no se le condene sin juicio previo fundado en una ley anterior al hecho del proceso, ni se le juzgue por tribunales especiales;
4. que no se le juzgue más de una vez por el mismo hecho. No se puede reabrir procesos fenecidos, salvo la revisión favorable de sentencia penales establecidas en los casos previstos por la ley procesal;
5. que se defienda por sí misma o sea asistida por defensores de su elección;
6. que el Estado le provea de un defensor gratuito, en caso de no disponer de medios económicos para solventarlo;
7. la comunicación previa y detallada de la imputación, así como disponer de copias, medios y plazos indispensables para la preparación de su defensa en libre comunicación;
8. que ofrezca, practique, controle e impugne pruebas;
9. que no se le opongán pruebas obtenidas o actuaciones producidas en violación de las normas jurídicas;
10. el acceso, por sí o por medio de su defensor, a las actuaciones procesales, las cuales en ningún caso podrán ser secretas para ellos. El sumario no se prolongará más allá del plazo establecido por la ley, y a
11. la indemnización por el Estado en caso de condena por error judicial.

relación a su aplicabilidad en el ámbito administrativo, quedó plasmada la existencia de fundamentos válidos que posibiliten una interpretación en ese sentido.

4.3 En el Derecho Español.

En la Constitución Española, sancionada en el año 1978, están reconocidos los llamados derechos procesales de todas las personas, las que en su conjunto, sirven de base para la tutela efectiva de los jueces y tribunales españoles. Estos derechos se encuentran en el artículo 24 de la CE, en el que se ha prescrito los sigues:

1. *Todas las personas tienen el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.*
2. *Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia.*

De la transcripción de la norma constitucional española, en el inciso segundo, se puede observar la existencia de los once derechos procesales que todo ciudadano tiene. Para precisar cuáles son tales derechos, paso a enumerarlo cuanto sigue:

1. *Al Juez ordinario predeterminado por ley.*
2. *A la defensa.*
3. *A la asistencia de letrado.*
4. *A ser informados de la acusación formulada contra ellos.*
5. *A un proceso público.*
6. *A un proceso sin dilaciones indebidas.*
7. *A un proceso con todas las garantías.*
8. *A utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa.*
9. *A no declarar contra sí mismos.*
10. *A no confesarse culpables.*
11. *Y a la presunción de inocencia*

Resulta visible, que entre los citados, se encuentra la *presunción de inocencia*. El que conforme a las reiteradas doctrinas del Tribunal Constitucional Español, los que serán expuestos seguidamente, ha de respetarse en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales o administrativas. Este criterio adoptado por el TCE, no se limitó únicamente en admitir aquel principio, sino fue más allá, al afirmar que la presunción de inocencia implica que la carga de la prueba corresponde al órgano acusador.

De esta forma, queda claro que la presunción de inocencia, de fuente constitucional, es un derecho que todo ciudadano español posee ante la existencia de un proceso de cuyo resultado pudiera derivarse una sanción. Derecho que, conforme a la tendencia actual, deberá guardar armonía con los demás derechos citados en el artículo 24.2 de la CE, sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo, conforme a la interpretación realizada por el TCE.

4.4 En el Derecho Internacional.

La *presunción de inocencia*, como derecho fundamental, no está limitada al derecho interno de los países que los incorporan en su ordenamiento jurídico constitucional (en nuestro caso por Paraguay y España). Por el contrario, trasciende fronteras para lograr un reconocimiento a nivel internacional. Tal es así, que el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, del año 1950, lo ha reconocido expresamente entre sus artículos. En este instrumento de protección de derechos fundamentales, acogidos por la mayoría de los países europeos, incorpora el *Principio a la presunción de inocencia* en el artículo 6.2, en el cual se determina que:

Artículo 6. Derecho a un proceso equitativo.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

No cabe dudas, que la normativa contemplada en el CEDH, reconoce la presunción de inocencia. Y lo hace en la inteligencia de que, en principio, serían aplicables a todas aquellas personas acusadas de una infracción. Esta postura deriva del propio texto de la norma prevista el artículo 6.2 del instrumento citado, pues de ella resultaría un tanto no

convinciente una interpretación restrictiva sólo al ámbito penal. Por el contrario, el texto de la norma otorga la posibilidad de una interpretación extensiva a cualquier proceso del cual derive una infracción para el acusado. Por lo que no existe razón suficiente, en base a la redacción de la norma citada, de excluir la aplicación de este principio a los procedimientos administrativos. El cual, sería aplicable a aquellos países europeos que hayan ratificado el presente instrumento identificado en esta obra con las siglas CEDH.

Por otro lado, la presunción de inocencia como derecho fundamental del hombre, de igual modo está reconocida en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, suscripta en el año 1948. Con idéntica transcripción que el CEDH, en el primer párrafo del artículo 26 de la declaración, se ha dispuesto que:

Artículo XXVI. Primer párrafo.

Se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable.

En base a la redacción otorgada por la DADyDH, su interpretación resulta sencilla, en el sentido de afirmar que todo acusado es inocente por presunción. Además, en ella se afirma que el acusado tendrá la calidad de culpable sólo cuando se compruebe tal extremo. De esta forma, no queda dudas que este instrumento hace referencia del *Principio de Inocencia*. Como se puede constatar del propio texto, la norma citada resulta sencilla y clara, por lo que no encuentro impedimento razonable para limitar su aplicación a determinados fueron. Todo lo contrario, posible de ser reconocido a toda persona que está siendo acusada por otro, de cuyo resultado del procedimiento pueda acarrear en una pena, sanción o infracción. De esta forma, no es posible afirmar que el precepto contemplado en la DADyDH, tenga límites en su aplicación, para algunos quizás al ámbito penal. Por el contrario, aplicable tanto a otros procedimientos administrativos, entre los cuales, se encuentra el Derecho Sancionador Tributario.

Otro de los instrumentos internacionales que de igual modo incorpora el principio de inocencia, pero en un sentido más limitado que las normativas ya explicadas, es la Declaración Universal de los Derechos Humanos, del año 1948. Reconocido y ratificado por casi todos los países

del mundo atendiendo a importancia y contenido. En dicho instrumento, en particular en su artículo 11, la DUDH reconoce el principio de inocencia de la siguiente forma:

Artículo 11.

Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.

Dada la redacción del artículo 11, resulta evidente que la DUDH incorpora en su texto la *presunción de inocencia*, pero aplicable en forma limitada. Pues, el texto del artículo, reduce al ámbito penal al afirmar que tendrán la presunción de inocencia, aquellas personas que sean acusadas de un delito. Esta terminología, de uso común en el derecho penal, dada la clásica división de las conductas delictivas delitos y crímenes, existen razones justificables, en base a una interpretación literal de la norma, que el *Principio de Inocencia* reconocido en el artículo 11 de la DUDH, no resulta aplicable al ámbito administrativo, sino, limitado al Derecho Penal.

Por último, cabe mencionar la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José de Costa Rica, suscrita en el año 1969. En esta Convención, si bien expresamente no ha incorporado entre sus normas el *Principio de Inocencia*, ha determinado algunas garantías judiciales que las personas tendrán en todo proceso. De este sentido, la CADH, en su artículo 8.1, ha prescrito lo siguiente:

Artículo 8. Garantías Judiciales.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

En el artículo de la CADH, si bien se habla de las garantías que toda persona tiene derecho dentro de los procesos, en forma expresa no se cita la *presunción de inocencia*. Si no más bien, hace alusión a varios otros

derechos procesales. De esta forma, reconoce el derecho de ser oída, a tener un juez o tribunal competente, independiente e imparcial. Derechos que no sólo son aplicables al ámbito jurisdiccional sino, además, a las de orden civil, laboral, fiscal o cualquier otro carácter. Por lo tanto, en base a las disposiciones del artículo comentado, resulta difícil afirmar la consagración del *Principio de Inocencia* en dicho instrumento internacional, no así, de otros derechos procesales que toda persona posee en el marco de un proceso.

Del análisis realizado sobre las normas previstas en los diversos instrumentos internacionales citados, el *Principio de Inocencia*, resulta reconocido como derecho fundamental de toda persona. El que, en mayor o menor medida, podría ser aplicable como límite a la potestad sancionadora de la Administración. En su caso, invocable por todo aquel que se halle acusado de haber cometido una falta o infracción. Obligando de esta forma al ente acusador de probar la culpabilidad del sujeto antes de aplicar la sanción, quien goza de la presunción *iuris tantum* de su inocencia. Tendencia que viene afianzándose conforme a las constantes doctrinas sostenida por el Superior Tribunal Constitucional Español, tal como será explicado a continuación.

5 La presunción de inocencia del contribuyente frente al derecho tributario sancionador.

5.1 El criterio del Tribunal Constitucional Español.

Como fue adelantado, el Principio de Inocencia, consagrado entre los derechos previstos en el artículo 24.2 de la CE, ha sido interpretado en su alcance y aplicación, por el Tribunal Constitucional Español, conforme a las reiteradas jurisprudencias que han tratado sobre el tema desde varios años atrás.

Así, por la STCE N° 18/1981, de fecha 8/6/1981, dictada por la Sala Primera, del Tribunal Constitucional Español, se ha sentado el criterio que los principios aplicables en el Derecho Penal, son aplicables al Derecho Administrativo. En particular, aquellos derechos reconocidos en el artículo 24 de la CE, siendo esta las primeras tesis adoptada por el Tribunal, en la que se ha sostenido lo siguiente:

[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.]

[Los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución.]

[Esta relevancia conduce a la conclusión inequívoca de que la Administración no puede imponer sanciones con ocasión del ejercicio de tales derechos (legítimamente o no, ése es otro tema) sin observar las garantías de procedimiento antes expuestas. Pues lo contrario incidiría en la esfera misma de tales derechos y libertades, ya que su ejercicio puede verse influido por el temor de ser objeto de una sanción en base a razones y pruebas que se desconocen y que no pueden ser objetadas en el procedimiento inicial, con la carga de recurrir y los posibles gastos consiguientes.]

Con idéntico sentido, pero en otro fallo dictado por la Sala Primera del Tribunal Constitucional de España, individualizado como la STCE N° 107/1983, de fecha 29 de noviembre, se ha sentado el criterio de que la presunción de inocencia pasó a considerarse derecho fundamental de toda persona, incluso protegido mediante Amparo¹⁷ y vinculante para todos los Poderes Públicos. De esta forma, en la sentencia mencionada se ha expresado que:

[La presunción de inocencia, que limitadamente venía siendo un mero principio teórico de derecho, en el ámbito de la jurisdicción criminal, a través del axioma indubio proreo, relacionado con la valoración benigna de las pruebas en caso de incertidumbre, pasó a convertirse en un amplio

¹⁷ Conforme al artículo 161.1 de la Constitución española, el Tribunal Constitucional es competente para entender el recurso de Amparo por violación de los derechos y libertades referidos en la Sección 1, del Capítulo II. Abarcando los artículos 15 hasta el 29 de la misma, dentro de los cuales están los derechos procesales de todo ciudadano. En síntesis, los derechos contemplados en la Sección 1 de la CE, resultan los de mayor relevancia.

derecho fundamental al constitucionalizarse su existencia en el art. 24.2 de la Ley suprema, haciéndose vinculante para todos los Poderes Públicos y dotándola de la protección del amparo constitucional, representando por su contenido una insoslayable garantía procesal, que determina la exclusión de la presunción inversa de culpabilidad criminal de cualquier persona durante el desarrollo del proceso, por estimarse que no es culpable hasta que así se declare en Sentencia condenatoria, al gozar, entre tanto, de una presunción iuris tantum de ausencia de culpabilidad, hasta que su conducta sea reprochada por la condena penal, apoyada en la acusación pública o privada, que aportando pruebas procesales logre su aceptación por el Juez o Tribunal, en relación a la presencia de hechos subsumibles en el tipo delictivo, haciendo responsable al sujeto pasivo del proceso,...]

Siguiendo con la misma tesis, el parecer del TCE continuó unificándose, pues la Sala Segunda, con el fallo individualizado como STCE N° 124/1983, de fecha 21 de diciembre, ha sostenido de igual modo que:

[La presunción de inocencia es un derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acuse aportar las pruebas destructoras de aquella presunción iuris tantum. Tiene, pues, razón la representación de los recurrentes cuando afirma que no puede imputarse en principio a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues, en efecto, ésta es la que inicialmente se presume como cierta hasta que no se demuestre lo contrario.]

Con mayor precisión, en otra sentencia, pero dictada por el Pleno del Tribunal Constitucional, individualizada como la STCE N° 76/1990, de fecha 26 de abril, se ha afirmado que la presunción de inocencia rige ante la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, y en particular, en las tributarias. Con este criterio, en el fallo se ha afirmado lo siguiente:

[La presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular. Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 de la C.E. rechaza tanto la

responsabilidad objetiva como la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción.]

Además, de lo expuesto en el párrafo transcrito, el Pleno del Tribunal Constitucional ha sentado la doctrina del valor probatorio de las Actas practicadas por la Administración. Al respecto ha dicho que las mismas no tienen una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza en el procedimiento, sino que constituye, más bien un medio de prueba sobre los hechos constatados en las mismas. Siendo su valor o eficacia medible a la luz del principio de la libre valoración de las pruebas hechas por el juzgador.

Pero, siguiendo con los fundamentos de la sentencia comentada, advierte que las actuaciones administrativas formalizadas en las diligencias y actas de la inspección, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo.

Por último, siguió afirmando el Pleno del Tribunal, en la STCE N° 76/1990, que la aplicación del *Principio de Inocencia* deber ser reconocida en el procedimiento administrativo, reiterando su postura. En este sentido, el fallo expresó lo siguiente:

[...no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.]

Este mismo criterio sostenido por la STCE N° 76/1990, fue acogido como fundamento del ATCE N° 204/1993, de fecha 28/6/1993, dictada por la Sala Primera (Sección Primera), del Tribunal Constitucional Español. Así, en el Auto, nuevamente se reitera el reconocimiento de que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el procedimiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales o administrativas. Los demás fundamentos expuestos en el Auto, ya no se exponen, evitando dilaciones innecesarias dada la similitud de los fundamentos dictado por el Pleno del Tribunal Constitucional Español, en la STCE N° 76/1990.

Similar criterio, nuevamente fue reiterado por la STCE N° 120/1994, de fecha 25/4/1994, dictada por la Sala Primera del Tribunal Constitucional Español. En este fallo, se sentó la doctrina que los derechos procesales previstos en el artículo 24 de la CE, en particular, la presunción de inocencia, han de ser aplicables de igual modo en los procedimientos administrativos. En este sentido, la sentencia ha sentado y reiterado la siguiente doctrina:

[Las garantías procesales establecidas en el art. 24.2 C.E. son aplicables también en los procedimientos administrativos sancionadores, con las matizaciones que resulten de su propia naturaleza, en cuanto que en ambos casos son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado (SSTC 18/1981 y, sobre todo, 297/1993). Por tanto, la presunción de inocencia en concreto es un principio esencial en materia de procedimiento que opera con la misma función e igual intensidad en el ejercicio de aquella potestad administrativa (SSTC 73/1985 y 1/1987)]

Siguiendo idéntico criterio, por la STCE N° 23/1995, de fecha 30/1/1995, dictada por la Sala Segunda, del Tribunal Constitucional Español, ha sostenido que la traslación de la *presunción de inocencia* al ámbito administrativo sancionador perfila su alcance, y sólo cobra sentido cuando la Administración fundamenta su resolución en una presunción de culpabilidad del sancionado carente de elemento probatorio alguno. Apoyando esta doctrina, el Tribunal Constitucional Español, en otros de sus fallos (la sentencia STCE N° 97/1995), de fecha 20 de junio del año 1995, ha afirmado nuevamente que la *presunción de inocencia*, que rige sin excepción en el ordenamiento sancionador, garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad

probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad. De este modo, se reitera que son aplicables las garantías procesales establecidas en el artículo 24.2 de la CE, no sólo en el proceso penal, sino de modo igual, en los procedimientos administrativos sancionadores.

Siguiendo con la doctrina, más bien ya unificada, sostenida por el Tribunal Constitucional Español, en relación al alcance del *Principio de Inocencia*, en la Sentencia STCE N° 14/1997, de fecha 28 de enero de 1997, se ha determinado otros de los matices en su aplicación al ámbito administrativo. En este sentido, ha dicho que:

[Los principios generales que informan el derecho a la presunción de inocencia en el orden sancionador no impiden que las actas de infracción, donde los funcionarios competentes consignan los hechos que observan en el curso de sus comprobaciones e investigaciones, sean consideradas como medios de prueba, capaces de destruir, en su caso, la presunción de inocencia que protege a todo ciudadano. Así lo manifestó la STC 76/1990, añadiendo que lo que exige el espeto a los derechos que declara el art. 24 C.E. no es negar todo valor probatorio a las actas, sino modular y matizar su eficacia probatoria. Sería incompatible con la Constitución «una presunción ``iuris et de iure'' de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección», o que se dispensara «a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados» (STC 76/1990)]

Por último, la Sala Primera del Tribunal Constitucional Español, individualizado como la Sentencia STCE N° 45/1997, de fecha 11 de marzo del año 1997, ha consolidado nuevamente la aplicación del *Principio de Inocencia* al ámbito administrativo. Además, ha reconocido la aplicación del CEDH en la materia, al sentar la doctrina expuesta en el fallo siguiente:

[Por lo que se refiere al derecho a la presunción de inocencia hemos declarado (STC 120/1994) que «la presunción de inocencia sólo se destruye cuando un Tribunal independiente, imparcial y establecido por la Ley declara la culpabilidad de una persona tras un proceso celebrado con todas las garantías (art. 6.1 y 2 del Convenio Europeo de 1950), al cual se aporte una suficiente prueba de cargo», de suerte que la presunción de

inocencia es un principio esencial en materia de procedimiento que opera también en el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora (SSTC 73/1985 y 1/1987), añadiéndose en la citada STC 120/1994 que «entre las múltiples facetas de ese concepto poliédrico en qué consiste la presunción de inocencia hay una, procesal, que consiste en desplazar el «onus probandi» con otros efectos añadidos. En tal sentido hemos dicho ya que la presunción de inocencia comporta en el orden penal "stricto sensu" cuatro exigencias que enumera nuestra STC 76/1990 y recoge la 138/1992, de las cuales sólo dos, la primera y la última, son útiles aquí y ahora, con las necesarias adaptaciones «mutatis mutandis» por la distinta titularidad de la potestad sancionadora. Efectivamente, en ella la carga de probar los hechos constitutivos de cada infracción corresponde ineludiblemente a la Administración Pública actuante, sin que sea exigible al inculpado una "probatio diabólica" de los hechos negativos. Por otra parte, la valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del juzgador, que éste ejerce libremente con la sola carga de razonar el resultado de dicha operación (STC 76/1990). En definitiva, la existencia de un acervo probatorio suficiente, cuyas piezas particulares han de ser obtenidas sin el deterioro de los derechos fundamentales del inculpado y su libre valoración por el Juez son las ideas básicas para salvaguardar esta presunción constitucional y están explícitas o latentes en la copiosa doctrina de este Tribunal.]

[El ejercicio del «ius puniendi» del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativa de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquella pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que también en el procedimiento administrativo sancionador la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo.]

Como quedó demostrado, el *Principio de Inocencia* ha sido reconocido en su aplicación en los procedimientos sancionadores administrativos. El Tribunal Constitucional Español, desde el año 1983, y en ejercicio de su potestad constitucional de interpretar las normas establecidas en la ley suprema, ha venido sentando los criterios de aplicación del artículo 24.2. Los que en definitiva, son aplicables a los procedimientos administrativos

de los cuales pueda derivarse en una pena o sanción. Entre los cuales, ha sido categórico el alcance del *Principio de Inocencia* en el ámbito administrativo, como derecho fundamental. En este sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional, resulta plenamente reconocible en el orden jurídico interno español, en particular en el Derecho Tributario. Pues el TCE sentó los criterios, derivados del pleno uso de su atribución conferida por el artículo 161.2 de la Constitución española.

Por lo que está demás afirmar, que resulta incuestionable que las doctrinas aplicables a la *presunción de inocencia*, sentadas por el TCE, tiene el valor de cosa juzgada y, en consecuencia, no caben recursos contra ellas¹⁸. De esta forma, otorgan seguridad jurídica a todos aquellos acusados en sede administrativa de una falta o infracción. Otorgando a los ciudadanos el pleno derecho a gozar de la *presunción de inocencia* en toda clase de procesos, salvo la probanza de su culpabilidad en el marco de un procedimiento por el cual se acredite tal extremo por el ente acusador, quien deberá aportar todas las pruebas necesarias a fin de destruir la presunción *jure et de jure*, que goza cada ciudadano, en particular, en el marco del Derecho Tributario.

6 El caso paraguayo.

Como fue adelantado más arriba, la legislación paraguaya presenta una situación particular en lo que respecta al *Principio de Inocencia* explicado como tema principal en este material. A fin de tener un panorama del derecho sancionador tributario paraguayo, creo conveniente citar algunas de las infracciones tributarias legisladas en este país. Así, están tipificadas la *Mora*, la *Contravención*, la *Defraudación* y la *Omisión de Pago*, todas ellas descritas en la Ley 125/91, conocida internamente como nuevo Régimen Tributario del Paraguay, con la sigla LTP a los efectos de esta monografía.

¹⁸ Artículo 164. Constitución Nacional Española.

1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el "Boletín Oficial del Estado" con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no caben recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos.

De las referidas infracciones señaladas, en particular, me centro en las normas con rango de ley que legislan la figura de la *defraudación* fiscal en el Paraguay. Previstas desde el artículo 172 al 175 de la LTP, las que se hallan en plena vigencia en todo su territorio. En el marco de los artículos citados, la defraudación está definida como una conducta, descrita de la siguiente forma: "*conducta realizada por los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco.*"

Dada la redacción muy amplia de la norma que tipifica a la defraudación en el Paraguay, conviene resaltar otras particularidades previstas en otros artículos. En especial, las conductas contempladas en los artículos 173¹⁹ y 174²⁰ de la LTP. El primero de ello, determina una

¹⁹ Artículo 173. De la presunción de la intención de defraudar. LTP

Se presume la intención de defraudar al fisco, salvo prueba en contrario, cuando se presentare cualquiera de las siguientes características:

1. Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes correlativos y los datos que surjan de las declaraciones juradas.
2. Carencia de libros de contabilidad cuando se está obligado a llevarlos o cuando sus registros se encontrasen atrasados por más de (90) noventa días.
3. Declaraciones juradas que contengan datos falsos.
4. Exclusión de bienes, actividades, operaciones, ventas o beneficios que impliquen una declaración incompleta de la materia imponible y que afecte al monto del tributo.
5. Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y los negocios concernientes a las ventas, ingresos, compras, gastos, existencias o valuación de las mercaderías, capital invertido y otros factores de carácter análogo.

²⁰ Artículo 174. Presunciones de defraudación. LTP

Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

1. Por la negociación indebida de precintas e instrumentos de control de pago de tributos, así como la comercialización de valores fiscales a precios que difieran de su valor fiscal.
2. Si las personas obligadas a llevar libros impositivos carecieran de ellos o si los llevasen sin observar normas reglamentarias, los ocultasen o destruyesen.
3. Por la adulteración de la fecha o lugar de otorgamiento de documentos sometidos al pago de tributos.
4. Cuando el inspeccionado se resiste o se opone a las inspecciones ordenadas por la Administración.
5. El agente de retención o de percepción que omite ingresar los tributos retenidos o percibidos, con un atraso mayor de (30) treinta días.

presunción en la intención de defraudar al fisco, la que se configuraría, si la conducta del contribuyente se subsume en algunos de los cinco supuestos previstos en la norma. De esta forma, el contribuyente se presume culpable, por la sola constatación, por parte de la Administración, de unos de los cinco supuestos imputables al contribuyente.

Salvo que pruebe lo contrario, el contribuyente, por disposición legal, tiene una presunción en su intención de defraudar al fisco *juris tantum*. De esta forma, queda visible, que lo determinado por el artículo 173 de la LTP, implica una violación al *Principio de Inocencia*, que goza todo encausado, y reconocido en aquellos procesos del cual pudiera derivarse una pena o sanción, conforme ha sido explicado el artículo 17 de la CRP²¹.

Además, de lo reglamentado por la norma, se infiere que la carga de la prueba se traslada al contribuyente, quien tiene el *onus probandi*, y no al

-
6. Cuando quienes realicen actos en carácter de contribuyentes o responsables de conformidad con las disposiciones tributarias vigentes, no hayan cumplido con los requisitos legales relativos a la inscripción en la Administración Tributaria en los plazos previstos.
 7. Emplear mercadería o productos beneficiados con excepciones o franquicias, en fines distintos de lo que corresponde según la excepción o franquicia.
 8. Ocultar mercaderías o efectos gravados sin perjuicio que el hecho comporte la violación a las leyes aduaneras.
 9. Elaborar o comercial clandestinamente con mercaderías gravadas considerándose comprendidas en esta previsión la sustracción a los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintas y demás medios de control o su destrucción o adulteración de las características de las mercaderías, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.
 10. Cuando los obligados a otorgar facturas u otros documentos omitan su expedición por las ventas que realicen o no conservaren copias de los mismos hasta cumplirse la prescripción.
 11. Por la puesta en circulación o el empleo para fines tributarios de valores fiscales falsificados, ya utilizados, retirados de circulación, lavados o adulterados.
 12. Declarar, admitir o hacer valer ante la administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.
 13. Emitir facturas por un importe menor al valor real de la operación.
 14. Adquirir mercaderías sin el respaldo de la documentación legal correspondiente.

²¹ Para evitar transcripciones innecesarias, me remito a los comentarios realizados sobre el Artículo 17 de la Constitución Nacional de la República del Paraguay.

ente acusador, quien sería la Administración. Por lo que, conforme a una interpretación literal de la norma, no queda dudas que el *Principio de Inocencia* es rechazado por la LTP, siendo un su caso, una norma con rango de ley, violatoria al precepto constitucional previsto en el artículo 17 de la CRP, debiendo ser descalificada por inconstitucional.

La segunda norma, el artículo 174 de la LTP, lleva inmerso idéntico vicio que la anterior. De esta forma, se prevén catorce supuestos fácticos, cuya constatación por la Administración, implicaría, no ya una intención de defraudar, sino más bien, la consumación del hecho de defraudar al fisco. Pues la norma determina que el contribuyente ha cometido defraudación, siempre que su conducta se adecue a los supuestos fácticos establecidos en los catorce incisos previstos en la misma. Pero la norma no resulta muy fatal, pues aclara!, de probar el afectado lo contrario, el *onus probandi*, la presunción de la defraudación deja de subsistir para el contribuyente.

No cabe otra interpretación que considerar a la norma explicada como violatoria al *Principio de Inocencia*. Pues, con la simple consumación de cualquiera de los incisos previsto en el artículo 174, el contribuyente es considerado como defraudador del fisco. Extremo que, conforme a las disposiciones de la norma, puede variar si el contribuyente prueba su inocencia ante el hecho que se lo imputa. Para que de esta forma, la Administración se exima de aportar las pruebas que acrediten la existencia de tales hechos, pues se trata de una presunción *iuris tantum*, que reconoce la culpabilidad del encausado.

De esta forma, por expresa disposición legal, el contribuyente es considerado culpable de la defraudación contra la Administración, situación que lo hace responsable ante el Estado. Circunstancia, que no deja margen de error, para afirmar que se está en presencia de una norma que claramente choca con el presente constitucional de la *presunción de inocencia*, prevista en la Constitución de la República del Paraguay. Principio reconocido, como ya fue adelantado, a toda persona pasible de sufrir una pena o sanción. De esta forma, conforme al criterio sostenido por la legislación paraguaya, la carga de la prueba debe ser soportada por el contribuyente, a quien se lo presume culpable frente a la Administración, conforme quedó demostrado por las transcripciones de los artículos 173 y 174 de la LTP. En este caso, el afectado debe probar su inocencia del

hecho que se lo acusa. Lo que no es otra cosa, que considerarlo culpable durante todo el procedimiento sancionador, hasta que pruebe lo contrario.

Quedó demostrado que las normas previstas en los artículos 173 y 174 de la Ley Tributaria del Paraguay, implican una clara violación al *Principio de Inocencia* contemplado por la Constitución Nacional de este país. Principio que, conforme fue desarrollado a lo largo de esta monografía y explicado con acertado criterio del Tribunal Constitucional Español, resulta ser un derecho fundamental de toda aquel que se halle acusado de un delito, falta o infracción. Pues el *Principio de Inocencia*, no sólo ha de ser aplicado al ámbito penal, sino, además, reconocido en toda clase de proceso del cual pudiera derivarse en una pena o sanción, conforme a la redacción dada por el artículo 17 de la CRP. De entre los cuales, se encuentra la Administración tributaria, cuando hace uso del *ius puniedi*, en el marco de un proceso, que derive en una pena o sanción en contra del contribuyente.

III. CONCLUSIÓN.

Los derechos fundamentales son aquellos, que cada ciudadano tiene el derecho a exigir su reconocimiento y aplicación frente a todos y ser respetados por el Estado. Estos derechos son considerados de orden público, por el hecho de que sus titulares (las personas), no gozan del derecho a renunciarlos, y el Estado se halla obligado a reconocerlos. Entre ellos, se encuentra el derecho a que toda persona sea considerada inocente de cualquier acusación, privada o pública, del cual se pueda inferir como consecuencia, la aplicación de una sanción. Entendida ésta como toda pena aplicable por una autoridad legítimamente constituida, sea de orden penal, civil o administrativa.

El derecho que tiene toda persona a que sea considerada inocente, no sólo tiene un reconocimiento y aplicación por los ordenamientos internos de los Estados. Tal como fueron ejemplificados, de España y de la República del Paraguay, dentro de los cuales, el principio goza de un rango constitucional. Principio éste que no se limita a las legislaciones internas, sino que además, resulta consagrado en los instrumentos internacionales aplicables y reconocidos en Europa y América.

El Estado, con el afán de exigir el cumplimiento de sus normas, impone sanciones derivadas del ejercicio del *ius puniendi*. Potestad que debe ser limitada al Poder Judicial, quien es el encargado de dirimir las controversias y aplicar las sanciones en el marco de un debido proceso reconocido y deseados en todos los Estados que reivindican la división de los Poderes.

Quedó visto que el *ius puniendi*, no tiene como único ámbito de aplicación al Derecho Penal, sino más bien, reconocido por la doctrina como aplicables a todas las ramas del Derecho, del cual una persona pueda sufrir una sanción. Dentro de los cuales, existe la posibilidad de que la misma sea aplicada por la Administración en el marco de un procedimiento sancionador. La doctrina sostenida por el Tribunal Constitucional Español, nos ha dicho que el Principio de Inocencia, resulta un derecho fundamental de todo ciudadano, el que con ciertos matices, no debe ser limitado en su aplicación y reconocido sólo al Derecho Penal, sino más bien extensible al Derecho Tributario.

De esta forma, el derecho de que toda persona sea considerada inocente ante cualquier proceso en el cual el ente acusador sea la Administración, tendrá ésta, la obligación de desvirtuar el principio, debiendo soportar el *onus probandi*. Así, debe aportar las pruebas necesarias para declarar la culpabilidad del encausado en el marco de un proceso con todas las garantías previstas, siempre respetándose los límites al poder sancionador. Pues, si bien en la doctrina se ha sostenido que la relación tributaria no implica una relación de poder, el contribuyente en la práctica y en día día, se halla ante una posición de desigualdad ante la Administración.

Esta es la razón por la cual, los derechos del contribuyente deben ser respetados en su totalidad, en particular, aquellos considerados como fundamentales en todo orden jurídico, tal cual fue visto en la Constitución Española y en la Paraguaya. En particular, por las reiteradas doctrinas sentadas por el Tribunal Constitucional Español, quien en uso de sus atribuciones previstas, es el máximo intérprete de las normas constitucionales consideradas como derechos fundamentales de todos los hombres, cumpliendo así, su rol de custodio de la ley suprema española, digno de ser imitada por la Corte Suprema de Justicia de la República del Paraguay.

BIBLIOGRAFÍA.

- ACOSTA, Eugenio Simón y otros. Código Tributario. 15ta Ed., España: Editorial Thomson Aranzadi, España, 2008.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio y otros. Tratado de Tributación. Tomo I. Volumen 1 y 3 Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- CASÁS, José Osvaldo. Derechos y Garantías Constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria. Primera reimpresión. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 2005.
- CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA. 1a Ed., Buenos Aires: Editorial La Ley, 2004.
- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, Teoría de la infracción fiscal, derecho fiscal penal. 1ra Ed., España: Cárdenas Editor, 1982.
- HERRERO-TEJEDOR ALBAR, Fernando, Principios inspiradores del proceso de protección de derechos fundamentales en materia sancionadora. Pág. 2074 al 2086. <http://www.fgr.cu/Legislacion/Estudios%20Juridicos%20Espa%F1a/FISCALES/FISCAL.pdf>
- JARACH, Dino. El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo. 3ra Ed., Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1996.
- JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 3ra Ed., Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 2003.
- LAMOCA PÉREZ, Carlos: Infracciones y sanciones tributarias: análisis críticos del nuevo sistema de infracciones y sanciones. 1ra Ed., Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005.
- MERSAN, Carlos A. Derecho Tributario. 8va Edición, Asunción: Editora Litocolor, 1997.

· ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor. Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial. 1ra Ed., España: Universidad del País Vasco, 2002.

· PEÑA VILLAMIL, Manuel. Derecho Tributario. Tomo II. Volumen 52, Asunción: Editora Litocolor, 1995.

· REPÚBLICA DEL PARAGUAY. Constitución Nacional, 1992, Asunción: Editorial Intercontinental, 2003.

· REPÚBLICA DEL PARAGUAY. LEY N° 125. Nuevo Régimen Tributario, 1991.

· REPÚBLICA DEL PARAGUAY. LEY N° 2421. De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal, 2004.

· RUOTI COSP, Nora Lucía. Lecciones para cátedra de Derecho Tributario. 1ra Ed., Asunción: Editorial Emprendimientos Nora Ruoti S.R.L., 2006.

· RUOTI COSP, Nora Lucía. Ley N° 125/91 Nuevo Régimen Tributario – Ley N° 2421/04 De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal. 4ta Ed., Asunción: Editora Emprendimientos Nora Ruoti S.R.L., 2006.

· SARAIVA EDITORIAL. Vade Mecum. 4ta Edición. São Paulo, 2007.

· VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. 2da Edición, Buenos Aires: Editorial LexisNexis Depalma, 2004.

· WEBER, Max. El político y el científico.. 1° ed. 6 reimp., Madrid: Alianza, 2004.

FALLOS CONSULTADOS.

1. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Pleno. Sentencia N° 76/1990, del 26/04/90, Publicación BOE: 19900530 [«BOE» núm. 129]. www.tribunalconstitucional.es

2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Primera. Sentencia N° 18/1981, del 08/06/81, Publicación BOE: 19810616 [«BOE» núm. 143]. www.tribunalconstitucional.es
3. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Segunda. Sentencia N° 77/1983, del 10/10/83, Publicación BOE 19831107 [«BOE» núm. 266]. www.tribunalconstitucional.es
4. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Primera. Sentencia N° 107/1983, del 29/11/83, Publicación BOE 19831214 [«BOE» núm. 298]. www.tribunalconstitucional.es
5. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Segunda Sala. Sentencia N° 124/1983, del 21/12/83, Publicación BOE 19840114 [«BOE» núm. 12]. www.tribunalconstitucional.es
6. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Primera (Sección Primera). Auto N° 204/1993, del 28/6/1993, Numero de Registro 1352/1992. www.tribunalconstitucional.es
7. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Primera. Sentencia N° 120/1994, del 25/4/1994, Publicación BOE: 19940531 [«BOE» núm. 129]. www.tribunalconstitucional.es
8. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Segunda. Sentencia N° 23/1995, de fecha 30/1/1995, Publicación BOE: 19950228 [«BOE» núm. 50]. www.tribunalconstitucional.es
9. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Primera. Sentencia N° 97/1995, de fecha 20/6/1995, Publicación BOE: 19950724 [«BOE» núm. 175]. www.tribunalconstitucional.es
10. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Primera. Sentencia N° 14/1997, de fecha 28/1/1997, Publicación BOE: 19970226 [«BOE» núm. 49]. www.tribunalconstitucional.es
11. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sala Primera. Sentencia N° 45/1997, de fecha 11/3/1997, Publicación BOE: 19970411 [«BOE» núm. 87]. www.tribunalconstitucional.es